

62010CC0414

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 17. novembra 2011 (1)

Zadeva C-414/10

Société Véleclair SA

proti

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat (Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'Etat (Francija))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Šesta direktiva — Davek na dodano vrednost pri uvozu — Pravica do odbitka — Nacionalna zakonodaja, ki za pravico do odbitka določa pogoj dejanskega plačila davka na dodano vrednost pri uvozu“

I – Uvod

1.

Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive o davku na dodano vrednost (2). V bistvu gre za vprašanje, ali lahko država članica za pravico do odbitka, ki jo imajo davčni zavezanci skladno z Direktivo (3) pri uvozu blaga, določi pogoj, da je davčni zavezanec predhodno plačal davek na dodano vrednost pri uvozu.

2.

To vprašanje se postavlja v okviru spora, v katerem podjetje zahteva povračilo davka na dodano vrednost pri uvozu, ki ga je samo dolžno plačati, kot vstopnega davka, čeprav ga ni niti plačalo (4) niti ga ne bo plačalo. Nad premoženjem podjetja se je namreč začel insolventni postopek, davčna terjatev države pa je, zaradi prijave z zamudo, prekludirana.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3.

Člen 10 Šeste direktive določa:

„(1) Za namene uporabe te direktive

a)

„Obdavčljivi dogodek“ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

b)

„Obveznost obračuna davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

[...]

(3) Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo [...] če pa je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenih v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev v Skupnosti.

[...]“

4.

Člen 17 Direktive ureja nastanek in obseg pravice do odbitka. V različici člena 28f, točka 1, (5) je določeno:

„(1) Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

(2) Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a)

[DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

(b)

davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

[...]

(d)

davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a).

[...]“

5.

V členu 18, naslovljenem „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, je določeno:

„(1) Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a)

za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3);

(b)

za odbitke po členu 17(2)(b) imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in, na katerem je znesek naveden oziroma omogoča izračun zneska dolgovanega davka;

[...]

(2) Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[...]

(3) Države članice določijo pogoje in postopke, po katerih se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami odstavkov 1 in 2.

[...]“

6.

Člen 20 z naslovom „Popravki odbitkov“ v odstavku 1 določa:

„Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

a)

če je ta odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

b)

če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

7.

Člen 21 z naslovom „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“ določa to:

„Davek na dodano vrednost so dolžni plačati:

[...]

2. pri uvozu: oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe za plačilo.“

8.

Člen 23 z naslovom „Obveznosti pri uvozu“ v odstavku 2 določa:

„Predvsem lahko države članice določijo, da davka na dodano vrednost, ki bi ga pri uvozu blaga morali plačati davčni zavezanci ali osebe, ki so dolžne plačati davek, ali določene kategorije teh oseb, ni treba plačati v trenutku uvoza, pod pogojem, da se davek kot tak navede v obračunu, ki se predloži v skladu s členom 22(4).“

9.

Prehodna določba člena 28 Direktive v odstavku 3 določa:

„V prehodnem obdobju iz odstavka 4 lahko države članice:

[...]

(d)

še naprej uporabljajo določbe, ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka iz prvega odstavka člena 18(2);[...]"

B – Francosko pravo

10.

Code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI), kakor je bil spremenjen 31. decembra 1997, v členu 271(II), točka 1, določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene njihovih obdavčljivih transakcij in ob predpostavki, da velja za te transakcije pravica do odbitka, lahko davčni zavezanci odbijejo [zlasti]:

[...]

(b)

davek, ki se obračunava pri uvozu

[...]"

III – Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

11.

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na spor med Société Véleclair (v nadaljevanju: družba Véleclair) in francoskim ministrstvom za finance.

12.

Družba Véleclair je med letoma 1992 in 1995 v Skupnost za nadaljnjo prodajo uvažala kolesa iz tretjih držav. Ker je carinska uprava poreklo, kot ga je prijavila družba Véleclair, štela za napačno, je družbi Véleclair naknadno naložila plačilo carine in protidampinških dajatev v višini 4 milijonov EUR. Ta znesek je bil nato še predmet davka na dodano vrednost pri uvozu v višini 735.437 EUR.

13.

Ta znesek davka še ni bil plačan, ko se je nad premoženjem družbe Véleclair začel insolventni postopek. S sklepom z dne 12. februarja 1999 je pristojni sodnik pravomočno ugotovil, da je

davžna terjatev prekludirana, ker ni bila dokončno prijavljena v dvanajstih mesecih po objavi začetka insolventnega postopka.

14.

Družba Véleclair v postopku v glavni stvari uveljavlja povračilo davka na dodano vrednost. Meni namreč, da je na podlagi naknadno določenega davka na dodano vrednost pri uvozu upravičena do odbitka ustreznega zneska kot vstopnega davka.

15.

Davžna uprava, nasprotno, izhaja iz tega, da je odbitek davka na dodano vrednost pri uvozu pogojen s predhodnim plačilom, ki ga izvede davžni zavezanec.

16.

V teh okoliščinah je Conseil d'Etat, ki v okviru pritožbenega postopka odloča o zadevi, Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali lahko država članica na podlagi člena 17(2)(b) Šeste direktive za pravico do odbitka davka na dodano vrednost pri uvozu, zlasti ob upoštevanju tveganj goljufije, določi pogoj, da je davžni zavezanec dejansko plačal ta davek, kadar sta zavezanec za davek na dodano vrednost pri uvozu in ustrezní imetnik pravice do odbitka, kot v Franciji, ista oseba?“

17.

Postopka pred Sodiščem so se udeležile družba Société Véleclair, francoska, nemška, nizozemska in portugalska vlada in Evropska komisija, pri čemer so nemška, nizozemska in portugalska vlada predložile samo pisna stališča.

IV – Pravna presoja

18.

Najprej je treba ugotoviti, da se obravnavano dejansko stanje presoja na podlagi Šeste direktive, ker se nanaša na obdobje pred 31. decembrom 2006, ko je bila ta direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o sistemu davka na dodano vrednost.

19.

Pravica do odbitka je urejena v členu 17 Šeste direktive. Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je ta pravica sestavni del skupnega sistema davka na dodano vrednost. (6) Njen namen je, da se podjetja v celoti razbremení bremena davka na dodano vrednost, ki so ga dolžna plačati ali so ga plačala v okviru svojih gospodarskih dejavnosti (7), zato se je na celoma ne sme omejiti (8). Zlasti se jo lahko izvrši takoj, ob upoštevanju vseh davkov na vstopne transakcije. (9) Vsaka omejitev pravice do odbitka davka na dodano vrednost vpliva na višino davžne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako. Zato so odstopanja dovoljena le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi. (10) Na vprašanje za predhodno odločanje je treba odgovoriti ob upoštevanju te sodne prakse.

20.

Nacionalna zakonodaja, kot je tukaj obravnavana in ki za pravico do odbitka določa pogoj predhodnega plačila davka, možnosti odbitka določa ozke meje.

21.

Po mnenju nemške, francoske, portugalske in nizozemske vlade pa Direktiva tako ureditev dopušča. V obrazložitvi je poleg načela nevtralnosti davka na dodano vrednost še navedeno, da bi sicer obstajalo tveganje goljufije. Nemška, nizozemska in portugalska vlada poleg tega poudarjajo pomen zveze s členom 23(2) Direktive. Menijo, da lahko države članice na podlagi člena 17(2)(b) Direktive za pravico do odbitka davka določijo pogoj predhodnega plačila davka v vseh primerih, v katerih država članica ni uporabila izbire na podlagi člena 23(2), zaradi česar je treba davek na dodano vrednost pri uvozu plačati že, ko je blago uvoženo.

22.

Menim, da ni tako. V nadaljevanju bom pojasnila, da jezikovna, sistematična in teleološka razlaga, zlasti ob upoštevanju načela nevtralnosti davka na dodano vrednost, nasprotujejo združljivosti predpisa, kot je francoski CGI, z Direktivo. Tudi tveganje goljufije, ki bi zahtevalo drugačno razlago, ni podano, zaradi česar je treba na vprašanje za predhodno odločanje načeloma podati nikalen odgovor. Vendar navedeno ne izključuje nadaljnje uporabe take ureditve kot prejšnje ureditve v prehodnem obdobju.

23.

Po preizkusu vprašanja za predhodno odločanje bom v nadaljevanju, ob upoštevanju navedb nemške in nizozemske vlade, preučila, ali pravica do odbitka zapade, če je terjatev države za plačilo davka na dodano vrednost pri uvozu ugasnila ali če je ni več mogoče izterjati.

A – Jezikovna razlaga

24.

Že iz besedila izhaja, da določba francoskega CGI ni združljiva s Šesto direktivo. Na podlagi člena 17(1) te direktive ta pravica do odbitka nastane takoj, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. V primeru uvoza blaga je odbitni davek na podlagi člena 17(2)(b) Direktive „davek na dodano vrednost, ki ga je [davčni zavezanec] dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago [na ozemlje države]“.

25.

Obveznost obračuna „[tega] davka na dodano vrednost“ državi, to je davka na dodano vrednost pri uvozu, skladno s členom 10(3) Direktive nastane, ko je blago uvoženo oziroma če je uvoženo blago, kot je to podano v obravnavanem primeru, zavezano carini, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna carine državi. V tem trenutku nastane na podlagi člena 17(1) Direktive pravica davčnega zavezanca do odbitka. Niti člen 17(1) niti člen 17(2) Direktive za nastanek te pravice ne določata pogoja, da je davčni zavezanec davek na dodano vrednost pri uvozu že plačal. Nasprotno, skladno s členom 17(2)(b) Direktive izrecno zadošča že, če je davčni zavezanec davek na dodano vrednost pri uvozu le dolžan plačati.

26.

Opredelitev „dolžan plačati ali ga je plačal“ tudi ne omogoča sklepanja o tem, da imajo države članice, kot zlasti trdi portugalska vlada, pravico do izbire. V členu 17, odstavek 1 in 2, Direktive so

namre? natan?no dolo?eni pogoji za nastanek in obseg pravice do odbitka. Te dolo?be državam ?lanicam ne puš?ajo nobenega manevrskega prostora v zvezi z njihovim izvajanjem. (11) To potrjuje tudi okoliš?ina, da Šesta direktiva, ?e želi državam ?lanicam dati možnost samostojnega urejanja, to izrecno dolo?a, kot na primer v ?lenu 10(2)(3) ali v ?lenu 11 B(6) Direktive.

27.

Sodna praksa Sodiš?a, ki se nanaša na ?len 17(2)(a) Direktive, ki se prav tako sklicuje na „davek na dodano vrednost, ki ga je [dav?ni zavezanec] dolžan pla?ati ali ga je pla?al“ (12), je jasna. Šele pred kratkim je Sodiš?e odlo?ilo, da sta v primeru pododstavka (a) nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka na?eloma neodvisna od tega, ali je bila protivrednost, vklju?no z davkom za dodano vrednost, dolgovana za transakcijo, pla?ana. (13) Prav tako ni pomembno vprašanje, ali je bil davek na dodano vrednost, dolgovan za transakcije predhodnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan državni blagajni. (14)

28.

Sicer drži, kot trdijo v postopku udeležene vlade, da gre v primeru ?lena 17(2)(a) Direktive vedno za dve razli?ni osebi, ki odvajata davek na dodano vrednost in uveljavljata pravico do odbitka, medtem ko gre v obravnavanem primeru za isto osebo. Kljub temu pa lahko imata oba primera enake dejanske in gospodarske posledice.

29.

Na podlagi ?lena 21, to?ka 2, Direktive je po eni strani, kot navaja tudi nemška vlada v pisnem stališ?u, tudi v primeru uvoza blaga mogo?e, da sta zavezanec za davek na dodano vrednost pri uvozu in ustrezni imetnik pravice do odbitka razli?ni osebi. Tudi v tem primeru pa se je treba prepri?ati, da se pravica enega od njiju do odbitka ne omejuje z morebitnim nepla?ilom davka na dodano vrednost pri uvozu s strani druge osebe. Primer ustreza dolo?bi ?lena 17(2)(a) Direktive.

30.

Tudi kadar sta zavezanec za davek na dodano vrednost pri uvozu in ustrezni imetnik pravice do odbitka ista oseba, je primer z gospodarskega vidika mogo?e primerjati s ?lenom 17(2)(a) Direktive. V primeru transakcije na ozemlju države, ki jo ureja ta dolo?ba, mora torej dobavitelj (15) finan?ni upravi pla?ati davek na dodano vrednost, tudi ?e mu njegova stranka še ni pla?ala prodajne cene, vklju?no z davkom na dodano vrednost. (16) Stranka, ki je prav tako zavezanka za pla?ilo davka, pa lahko odbije znesek davka na dodano vrednost, ki ga dolguje svojemu dobavitelju, ki pa ga dejansko še ni pla?al, šele neposredno pred svojim dav?nim dolgom, ki ga ima v razmerju do države. (17) Direktiva upošteva s tem povezano korist likvidnih denarnih sredstev, ki jo ima imetnik pravice do odbitka. (18)

31.

Prav tako pa za dav?nega zavezanca tudi ne nastopijo posledice, ?e dobavitelj ne odvede davka na dodano vrednost. (19) Dav?ni zavezanec lahko vstopni davek kljub temu odbije. V takem primeru lahko, kot v obravnavanem primeru uvoza, pride do tega, da mora država vrniti znesek davka, ki ga še ni prejela. Tako je za dolo?bo ?lena 17(2)(a) Direktive zna?ilno, da lahko ima dav?ni zavezanec koristi likvidnih denarnih sredstev na stroške finan?ne uprave ali dobavitelja. (20)

32.

Zaradi gospodarske podobnosti primerov tako okoliš?ina, da sta v primeru posla na ozemlju

države, ki ga ureja pododstavek (a), davčni zavezanec in imetnik pravice do odbitka različni osebi, ne nasprotuje prenosu jasne sodne prakse glede opredelitve „dolžan [...] ali [...] plačal [...]“ v pododstavku (a) na ustrezno opredelitev v pododstavku (b) člena 17(2) Direktive. Tudi v tem primeru je namreč treba pravico do odbitka priznati že, če je davčni zavezanec davek na dodano vrednost pri uvozu le dolžan plačati.

B – Sistematična razlaga

33.

Sistematika Direktive ne zahteva nobene druge razlage. Tako se zlasti ne strinjam s stališčem nemške, nizozemske in portugalske vlade, da se opredelitev „dolžan plačati“ nanaša le na primere, v katerih je država članica uporabila izbiro iz člena 23(2) Šeste direktive.

34.

Na podlagi člena 23(2) Šeste direktive lahko države članice predvidijo, da davka na dodano vrednost pri uvozu ni treba plačati v trenutku uvoza, temveč se navede šele v okviru običajnega obračuna davka na dodano vrednosti. Na ta način lahko pride do neposrednega obračuna davka na dodano vrednost pri uvozu in ustreznega zneska odbitnega davka. Samo v tem primeru je upravičeno, tako navajajo v postopku udeležene vlade, da se za pravico do odbitka ne zahteva predhodno plačilo davka na dodano vrednost pri uvozu.

35.

Čeprav lahko razumem interes, ki je podlaga tej trditvi, pa v Šesti direktivi ne najdem nobenega pokazatelja za to, da se opredelitev „dolžan plačati“ iz člena 17(2)(b) nanaša samo na primere iz člena 23(2) Direktive.

36.

Tudi okoliščina, da določba predhodnica člena 17(2)(b) Šeste direktive, in sicer člen 11(1)(b) Druge direktive o davku na dodano vrednost (21), v okviru pravice do odbitka omenja samo plačan davek na dodano vrednost pri uvozu in da ta direktiva ne vsebuje nobene določbe, ki bi ustrezala členu 23(2) Šeste direktive, ne dopušča tega sklepa.

37.

Navedeno zlasti potrjuje člen 18 Direktive, ki določa pravila za uveljavljanje pravice do odbitka. V navedenem členu se namreč od davčnega zavezanca ne zahteva predložitev dokaza o plačilu. Davčni zavezanec mora na podlagi člena 18(1)(b) Direktive imeti samo uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je znesek naveden oziroma omogoča izračun zneska dolgovanega davka. Tako niti na nastanek pravice do odbitka niti na njeno uveljavljanje ne vpliva dejansko plačilo.

C – Teleološka razlaga

1. Načelo nevtralnosti

38.

Namen, ki se zasleduje s pravico do odbitka, potrjuje doslej sprejeti predlog. Odbitek naj zagotavlja gospodarsko nevtralnost davka na dodano vrednost za podjetja. (22) Po mnenju francoske vlade pa dejstvo, da davčni zavezanec kot vstopni davek odbije znesek davka na

dodano vrednost pri uvozu, ki ga dejansko še ni plačal, ogroža to nevtralnost, ker bi bil davčni zavezanec na ta način neupravičeno obogaten.

39.

Odbitek samo dolgovanega davka na dodano vrednost pri uvozu kot vstopnega davka pa praviloma ne pomeni nujno obogatitve, vsaj ne trajne. Kot že navedeno, pravica davčnega zavezanca do odbitka v vsakem primeru pomeni začasno škodo likvidnosti denarnih sredstev za državo, ki se lahko na enak način pojavi tudi pri transakcijah na ozemlju države. V obeh primerih se ta škoda za likvidnost denarnih sredstev za državo tako reko kompenzira s pravico do davka na dodano vrednost iz nadaljnjih prodaj, ki na celoma nastane že ob dobavi. Prodajalec mora ustrezen znesek obračunati neodvisno od tega, ali je prodajna cena, vključno z davkom na dodano vrednost, že bila plačana.

40.

Kar zadeva obravnavani primer, v katerem država svoje davčne terjatve zaradi zamude s prijavo v insolvenčnem postopku ne more več uspešno uveljavljati, je treba poudariti, da je zelo specifičen, zaradi česar ne more biti merodajen za zelo splošno vprašanje, ali se lahko za pravico do odbitka določi pogoj predhodnega plačila davka na dodano vrednost pri uvozu.

41.

Nevtralnost davka na dodano vrednost za podjetja, ki uvažajo blago, bi bila ogrožena zlasti, če bi se določila, kot jo vsebuje francoski CGI, uporabljala brez omejitev. Če zadevna država članica ni izkoristila možnosti izbire iz člena 23(2) Direktive, bi namreč moral davčni zavezanec vedno izvesti vnaprejšnje plačilo. Davek na dodano vrednost pri uvozu bi moral najprej plačati carinskim organom, plačani znesek pa bi lahko odbil šele v okviru morda veliko poznejšega obračuna davka na dodano vrednost za zadevno davčno obdobje.

42.

Tako davčni zavezanec ne bi utrpel samo škode na področju likvidnih denarnih sredstev, temveč bi bil v razmerju z drugimi davčnimi zavezanci, ki pridobivajo podobno blago na notranjem trgu ali na ozemlju države, tudi v slabšem položaju. Pri pridobitvi znotraj Skupnosti se namreč na podlagi člena 17(2)(d) Direktive že od začetka obračuna samo davek na dodano vrednost, ki se plačuje pri pridobitvi, in odbitni vstopni davek. Slabost likvidnih denarnih sredstev za podjetja je tako izključena. Pri poslih na ozemlju države je na podlagi člena 17(2)(a) Direktive celo mogoče, da se v obračunu davka na dodano vrednost odbije vstopni davek, čeprav nobeden od računov, ki so njegova podlaga, ni bil plačan, zaradi česar lastni nakupi sploh še niso obremenjeni z davkom na dodano vrednost.

43.

Načelo nevtralnosti torej nasprotuje dopustnosti predpisa, ki vedno dopušča odbitek šele po plačilu davka na dodano vrednost pri uvozu.

2. Tveganje goljufije

44.

Boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam je cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja. Sklicevanje na pravo Unije za goljufijo ali zlorabo ni dovoljeno. Če davčna uprava ugotovi, da je bila pravica do odbitka izvedena z goljufijo, je pooblašena, da z uinkom za

nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov, in naloga nacionalnega sodišča je, da zavrne pravico do odbitka, če se ugotovi glede na objektivne elemente, da se je pravica uveljavljala z goljufijo. (23)

45.

Kar zadeva pobiranje davka na dodano vrednost pri uvozu, ni mogoče ugotoviti, zakaj naj bi bilo tukaj na splošno podano večje tveganje goljufije, zaradi česar bi bilo treba v vsakem primeru za pravico do odbitka določiti pogoj predhodnega plačila davka na dodano vrednost pri uvozu. Kot pravilno navajata Komisija in tudi družba Véleclair, je z dejanskim fizičnim prevozom blaga v Unijo podano očitno dejstvo, ki ga države članice lahko zlahka ugotovijo in je podlaga obdavčitvi. Tudi potrdilo o uvozu, ki ga mora v skladu s členom 18(1)(b) Direktive predložiti davčni zavezanec za odbitek davka, na katerem je naveden kot zavezanec za davek na dodano vrednost, in na podlagi katerega je mogoče izračun dolgovanega zneska, zmanjšuje možnost goljufije.

46.

Tudi s strani držav članic navedeno tveganje goljufije zaradi tega ne upravičuje, da je pravica do odbitka iz člena 17(2)(b) Direktive, ki je izrecno določena za plačani in prav tako le za dolgovani davek na dodano vrednost pri uvozu, na splošno omejena na primer dejanskega plačila.

D – Vmesni predlog

47.

Iz predstavljenih razlogov je treba člen 17(2)(b) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici ne dopušča, da za pravico do odbitka davka na dodano vrednost pri uvozu določi pogoj, da je davčni zavezanec dejansko plačal ta davek, tudi če sta zavezanec za davek in ustrezni imetnik pravice do odbitka ista oseba.

E – Prehodne določbe

48.

Portugalska in nemška vlada pa dalje trdita, da je nacionalna zakonodaja, ki v zvezi z davkom na dodano vrednost pri uvozu za pravico do odbitka določa pogoj njegovega predhodnega plačila, na podlagi člena 28(3)(d) Šeste direktive vsaj v prehodnem obdobju dopustna kot prejšnja ureditev, ki se še naprej uporablja.

49.

Skladno s to določbo lahko države članice v prehodnem obdobju iz odstavka 4 take določbe, ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka na podlagi člena 18(2)(1), uporabljajo še naprej. Kot izhaja iz naslova člena 18 Direktive, spada vprašanje, „kdaj“ uveljaviti k „Pravil[om] za uveljavljanje pravice do odbitka“. Prehodno obdobje med veljavnostjo Šeste direktive ni poteklo. Tudi člen 372 Direktive o sistemu davka na dodano vrednost določa, da lahko države članice, ki so 1. januarja 1978 uporabljale določbe, ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka iz člena 179(1), te uporabljajo še naprej.

50.

Člen 271 CGI za pravico do odbitka določa pogoj njegovega predhodnega plačila. Če ta predpis razumemo tako, da pravica do odbitka pred plačilom sploh ne nastane, se presoja izključno na podlagi člena 17 Direktive, ki ureja nastanek in obseg te pravice. Kot sem pojasnila, taka ureditev ni združljiva z Direktivo. Določba, kot je člen 271 CGI, pa bi se lahko razumela tudi tako, da ureja

samo trenutek uveljavljanja pravice do odbitka, zaradi česar spada v člen 18(2)(1) v povezavi s členom 28(3)(d) Direktive. Taka razlaga bi za davčnega zavezanca sicer imela enak učinek, kot če pravica do odbitka pred plačilom davka na dodano vrednost pri uvozu ne nastane. Vendar Direktiva izrecno dopušča premaknitev trenutka uveljavljanja za nazaj v okviru nacionalne določbe predhodnice, ki je v prehodnem obdobju dovoljena. Naloga nacionalnega sodišča je, da preizkusi, ali se lahko člen 271(II), točka 1, CGI razlaga tako, da ta določba ureja pravila za izvajanje pravice do odbitka v smislu člena 18 Direktive, in ali gre pri tem za določbo predhodnico, ki se je uporabljala že 1. januarja 1978.

F – Ugasnjena ali neizterljiva davčna terjatev

51.

Nemška in nizozemska vlada v obravnavanem postopku končno zagovarjata stališče, da čeprav bi hoteli, da za nastanek pravice do odbitka zadošča le dolgovani davek na dodano vrednost pri uvozu, ta pravica v vsakem primeru zapade, ko davčna terjatev države ugasne ali če je ni več mogoče izterjati.

52.

Nizozemska vlada v tej zvezi poudarja, da iz predložitvene odločbe ne izhaja, kakšen učinek ima prekluzija zaradi prijave z zamudo, to je ali je davčni dolg ugasnil ali pa ga samo ni več mogoče izterjati. Na ustni obravnavi je francoska vlada pojasnila, da skladno z njenim razumevanjem, in očitno tudi razumevanjem predložitvenega sodišča, v primeru, kot je obravnavani, davčna terjatev ne ugasne, temveč se spremeni v naturalno obligacijo. Terjatev tako obstaja še naprej, vendar je sodno ni več mogoče izterjati. Če davčni zavezanec kljub temu plača, se to plačilo zato ne izvede brez pravne podlage.

53.

Ta problematika, na katero sta opozorili nemška in nizozemska vlada, sicer presega dejansko vprašanje za predhodno odločanje. Da bi lahko predložitvenemu sodišču podali koristen odgovor, pa se zdi priporočljivo, da se obravnava.

54.

Kot izhaja iz člena 17(2)(b) Direktive, je „davčni zavezanec upravičen odbiti, [...] davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago“. (24) Če iz besedila izhaja, da ne zadošča, da je bil (še neplačani) davek na dodano vrednost pri uvozu dolžan plačati, da bi se lahko odbil kot vstopni davek. Veliko pomembneje, da je davek na dodano vrednost pri uvozu dejansko še dolžan plačati. Za to mora biti odločilen trenutek, v katerem se dokončno odloča o tem, ali s strani davčnega zavezanca uveljavljana pravica do odbitka dejansko obstaja. Če je davčna terjatev države v tem trenutku ugasnila, ne da bi bila poravnana, tudi pravica do odbitka ne more več obstajati. Taka razlaga se zahteva tudi glede na smisel in namen pravice do odbitka, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen gospodarskega bremena davka na dodano vrednost. (25) Če odpade obremenitev, ni potrebna razbremenitev v okviru odbitka.

55.

Poleg tega se postavlja vprašanje, ali se šteje, da davek na dodano vrednost pri uvozu v smislu člena 17(2)(b) Direktive ni več „dolžan“, če davčna terjatev države, kot je očitno podano v obravnavanem primeru, sicer še obstaja, vendar je ni več mogoče izterjati. Odgovor na to vprašanje se ne more prepustiti nacionalnemu pravu. Za zagotavljanje enotne uporabe skupnega

sistema davka na dodano vrednost je treba pojem „dolžan“ v smislu člena 17(2)(b) Direktive razlagati samostojno. (26)

56.

Pojem „dolžan“ skladno s svojim pomenom ne nasprotuje razlagi, da se zahteva pravna izterljivost državne davčne terjatve. Taka razlaga tako rekoč izhaja iz smisla in namena pravice do odbitka. Kot pri prenehanju davčne terjatve države tudi v pri njeni neizterljivosti davčnega zavezanca ni treba razbremeniti nečesa, kar zanj ne pomeni več dejanskega bremena.

57.

Tako razlago potrjuje tudi potreba po enotni uporabi skupnega sistema davka na dodano vrednost. Če bi bilo v primeru, kot je obravnavani, pomembno, kakšne pravne posledice ima nacionalno insolventno pravo pri zamudi s prijavo davčne terjatve, se taka enotna uporaba za podobne primere ne bi zagotavljala.

58.

Pojem „dolžan“ v smislu člena 17(2)(b) Direktive je zato treba razumeti tako, da določa pogoj, da ima davčni zavezanec pravno izterljivo obveznost plačila zneska davka na dodano vrednost, katerega odbitek kot vstopni davek uveljavlja. Če navedeno ni podano, nima pravice do odbitka neplačanega davka na dodano vrednost pri uvozu.

V – Predlog

59.

Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Conseil d'Etat, odgovori:

1.

Država članica na podlagi člena 17(2)(b) Šeste direktive za pravico do odbitka davka na dodano vrednost pri uvozu ne sme določiti pogoja, da je davčni zavezanec dejansko plačal ta davek, tudi kadar sta zavezanec za davek in ustrezni imetnik pravice do odbitka ista oseba. Pod pogoji iz člena 28(3)(d) Šeste direktive lahko država članica tako ureditev prehodno obdrži v veljavi.

2.

Davčni zavezanec je davek na dodano vrednost v smislu člena 17(2)(b) Šeste direktive dolžan plačati samo, če ima davčni zavezanec pravno izterljivo obveznost plačila ustreznega zneska davka na dodano vrednost, katerega odbitek kot vstopni davek uveljavlja. Če navedeno ni podano, nima pravice do odbitka neplačanega davka na dodano vrednost pri uvozu.

(1) Jezik izvirnika: nemščina.

(2) Šesta direktiva sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva ali Direktiva).

(3) Člen 17(2)(b).

(4) To je Société Véleclair v postopku pred Sodiščem sicer prerekala, skladno s predložitvenim

sklepom pa gre pri tem za ugotovitev sodiš? na prvi stopnji, ki jo je treba posledi?no upoštevati v okviru tukajšnje presoje.

(5) Dodan s ?lenom 1, to?ka 22, Direktive Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (91/680/EGS; UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160).

(6) Glej sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, to?ka 18); z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora sp. zo. o. (C-414/07, ZOdl., str. I-10921, to?ka 28) in z dne 28. julija 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski (C-274/10, ZOdl., str. I-7289, to?ka 43).

(7) Sodbe z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, to?ka 15); z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C-90/02, Recueil, str. I-3303, to?ka 39) in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, to?ka 27).

(8) Glej sodbo Magoora sp. zo. o. (navedena v opombi 6, to?ka 28); sodbo z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum (C-368/09, ZOdl., str. I-7467, to?ka 37) in sodbo Komisija proti Madžarski (navedena v opombi 6, to?ka 43).

(9) Sodba BP Soupergaz (navedena v opombi 6, to?ka 18); sodba z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépít? (C-392/09, ZOdl., str. I-8791, to?ka 34) in sodba Komisija proti Madžarski (navedena v opombi 6, to?ka 43).

(10) V opombi 6 navedeni sodbi BP Soupergaz, to?ka 18, in Magoora sp. zo. o., to?ka 28; glej tudi sodbo Komisija proti Madžarski, navedena v opombi 6, to?ka 52.

(11) Sodba BP Soupergaz (navedena v opombi 6, to?ka 35) ter sodbi z dne 10. marca 2005 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-33/03, ZOdl., str. I-1865, to?ka 16) in z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, ZOdl., str. I-3459, to?ka 32).

(12) V drugih jezikovnih različicah, na primer v francoski, angleški ali italijanski, so opredelitve v pododstavkih (a) in (b) sicer popolnoma enake: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée“, „value added tax due or paid“, „l’imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta“.

(13) V opombi 6 navedena sodba Komisija proti Madžarski, to?ka 48.

(14) Sodbi z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, to?ka 54) in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, to?ka 49).

(15) S tem je mišljen podjetnik, ki opravlja storitev za dav?nega zavezanca, za katero, skupaj s prodajno ceno, pla?a davek na dodano vrednost.

(16) Glej sodbo Komisija proti Madžarski, navedena v opombi 6, to?ka 46. Pri dokon?nem nepla?ilu s strani dav?nega zavezanca je sicer dolo?ena možnost popravka dav?nega dolga dobavitelja (glej ?len 11 C(1) Šeste direktive). Ta popravek pa pomeni fakultativno ureditev za države ?lanice.

(17) Znano je, da je to problem zlasti za majhna in srednja podjetja. Komisija se je s to temo ukvarjala že v spremnem dokumentu h „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, SEC(2010) 1455 kon?., str. 43 in 44. Kot mogo?o rešitev

predvideva, da se odbitek dovoli šele po dejanskem plačilu vstopnega davka. Obstoječa ureditev v Šesti direktivi pa te možnosti še ne predvideva.

(18) V primeru dokončnega neplačila Direktiva na celoma ne določa niti popravka pravice do odbitka (glej člen 20(1)(b), prvi stavek, Direktive). Lahko pa se izvede, če to zahtevajo države članice (glej člen 20(1)(b), drugi stavek, Direktive).

(19) Glej v opombi 14 navedeno sodno prakso.

(20) Glej tudi Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, poglavje 17.2, str. 1000.

(21) Druga Direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in modalitete uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303).

(22) Sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24); z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 34) in z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings (C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 38).

(23) Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točke od 68 do 71) in sodba Kittel (navedena v opombi 14, točki 54 in 55 in tam navedena sodna praksa).

(24) Moj poudarek.

(25) Glej sodbe, navedene v opombah 7 in 22.

(26) Glej sodbi z dne 3. decembra 2009 v zadevi Yaesu Europe (C-433/08, ZOdl., str. I-11487, točka 18) in z dne 10. marca 2011 v zadevi Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, ZOdl., str. I-1509, točka 19).