

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,

predstavljeni 12. oktobra 2017(1)

Zadeva C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju)

proti

Republiki Sloveniji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija))

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Člen 184 – Popravek odbitkov vstopnega DDV – Člen 185(1) – Sprememba dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitka – Člen 185(2) – Transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane – Pravnomočna potrditev prisilne poravnave – Člena 90 in 185(2), drugi pododstavek – Davčna nevtrálnost – Pobiranje celotnega zneska DDV, dolgovanega na nekem ozemlju – Obveznost doslednosti pri izvajanju ureditve popravka obdavčitve in ureditve odbitka v primeru neplačila cene“

I. Uvod

1. Vrhovno sodišče (Slovenija) je Sodišču predložilo več vprašanj za predhodno odločanje v zvezi z razlago členov od 184 do 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)(2).
2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med T – 2, družbo za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju) (v nadaljevanju: T-2) in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance (Slovenija), glede popravka odbitkov DDV v zvezi z nabavami blaga ali storitev, za katere je bila družbi T-2 odobrena prisilna poravnava.
3. Po pravnomočni potrditvi te prisilne poravnave je bil znesek, ki ga je družba T-2 dolgovala svojim dobaviteljem iz naslova transakcij, ki so predmet DDV, zmanjšan za 56 %. Ministrstvo za finance je menilo, da mora navedena družba odbitke DDV popraviti sorazmerno z zmanjšanjem, do katerega je bila upravičena, to je v višini 56 % DDV, prvotno odbitega na podlagi zadevnih računov. Družba T-2 je to razlago izpodbijala.
4. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče pri Sodišču vložilo tri vprašanja za predhodno odločanje, da bi se razjasnilo, ali lahko davčna uprava ob upoštevanju prenosa členov 184 in 185

Direktive o DDV v nacionalno pravo utemeljeno zahteva zmanjšanje odbitkov DDV, ki jih je izvedel insolventni davčni zavezanec, ki mu je bilo v postopku prisilne poravnave odobreno znižanje obveznosti do upnikov.

5. Sodišče bom v bistvu predlagal, naj odgovori, da lahko v sporu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, davčna uprava utemeljeno zahteva zmanjšanje odbitkov DDV, ki jih je izvedel insolventni davčni zavezanec, čigar dolgovi so bili predmet sklepa o prisilni poravnavi, če in kolikor ta sklep povzroči zmanjšanje davčne osnove za DDV.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Člen 73 Direktive o DDV 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.“

7. 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.“

8. V skladu s členom 168(a) navedene direktive ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja obdavčene transakcije, pravico, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije znesek DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je opravil drug davčni zavezanec, če se to blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij.

9. Člen 184 Direktive o DDV določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

10. Člen 185 te direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek 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 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine, lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

11. Člen 186 navedene direktive določa, da države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185 te direktive.

B. Slovensko pravo

12. Člen 39(3) in (4) Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11, v nadaljevanju: ZDDV-1) določa:

„(3) Davčni zavezanec lahko tudi popravi (zmanjša) znesek obračunane DDV, če na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključnem stečajnem postopku ali o uspešno zaključnem postopku prisilne poravnave ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti. Na enak način lahko ravna tudi davčni zavezanec, ki pridobi pravnomočni sklep sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka oziroma drugo listino, iz katere je razvidno, da v zaključnem izvršilnem postopku ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ter davčni zavezanec, ki ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ker je bil dolжник izbrisan iz sodnega registra oziroma drugih ustreznih registrov ali predpisanih evidenc. Če davčni zavezanec naknadno prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek davčne osnove v skladu s tem odstavkom, mora od prejetega zneska obračunati DDV.

(4) Ne glede na prejšnji odstavek lahko davčni zavezanec popravi (zmanjša) znesek obračunane in neplačane DDV od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma stečajnem postopku.“

13. Člen 63(1) ZDDV-1 določa, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

14. Člen 68 ZDDV-1, naslovljen „popravek odbitka DDV“, določa:

„(1) Davčni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

(2) Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen.

(3) Ne glede na drugi odstavek tega člena, davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz 7. člena tega zakona.“

15. Člen 214(1) Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/07, v nadaljevanju: ZFPPIPP) določa, da s pravnomočnostjo sklepa o potrditvi prisilne poravnave preneha upnikova pravica uveljavljati plačilo v sodnem ali drugem postopku, ki ga vodi pristojni državni organ, in sicer plačilo

– zneska navadne terjatve iz tretjega odstavka člena 212 tega zakona v višjem deležu od deleža, določenega v potrjeni prisilni poravnavi, in pred potekom rokov za plačilo, določenih v potrjeni prisilni poravnavi, ter

– obresti od zneska te terjatve po višji obrestni meri od obrestne mere, določene v potrjeni prisilni poravnavi.

16. Člen 214(2) ZFPPIPP določa, da s pravnomotnostjo sklepa o potrditvi prisilne poravnave preneha pravica upnika uveljavljati plačilo celotnega zneska podrejene terjatve iz 4. odstavka člena 212 tega zakona v sodnem ali drugem postopku, ki ga vodi pristojni državni organ.

17. Člen 214(3) ZFPPIPP določa, da dolжник, če prostovoljno plača terjatev v višjem znesku od zneska iz prvega ali drugega odstavka tega člena, nima pravice zahtevati vračila po pravilih o neupravičeni pridobitvi.

III. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18. Družba T2 je družba s sedežem v Ljubljani (Slovenija), ki se je ukvarjala z zagotavljanjem storitev in opreme za elektronsko komunikacijo. Na datum vložitve predložitvene odločbe, to je 5. julija 2016, je bila v stečaju.

19. V zvezi z družbo T2 je bil uveden postopek prisilne poravnave, to je poseben postopek, namenjen razbremenitvi obveznosti insolventnega dolžnika. Prisilna poravnava zoper to družbo je bila potrjena 28. novembra 2011 s sklepom Okrožnega sodišča v Mariboru (Slovenija). V skladu s tem sklepom je bila družba T2 dolžna v devetih letih po pravnomotnosti sklepa upnikom poplačati 44 % svojih dolgov brez obresti. Ta sklep je postal pravnomoten 24. februarja 2012.

20. Na zahtevo davčnega organa je družba T2 pripravila seznam računov, ki jih dobaviteljem ni plačala in ki zapadejo pod pogoje prisilne poravnave ter na podlagi katerih je odbijala na njih navedeni DDV kot svoj vstopni davek. Na podlagi teh dokumentov je davčni organ menil, da mora ta družba popraviti odbitek vstopnega DDV v višini zneska, ki se ujema z zmanjšanjem terjatev iz sklepa, sprejetega v postopku prisilne poravnave, torej v višini 56 % prvotno odbitega DDV.

21. Zato je davčni organ 27. maja 2013 sprejel odločbo, s katero je družbi T2 naložil plačilo DDV v znesku 7.362.080,27 EUR, izračunanem od obdavčljive osnove 36.810.401,35 EUR po 20 odstotni stopnji.

22. Družba T2 je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Ministrstvu za finance kot drugostopenjskem upravnem organu. To je z odločbo z dne 29. oktobra 2013 pritožbo zavrnilo kot neutemeljeno.

23. Družba T2 je zoper to odločbo vložila tožbo pri Upravnem sodišču (Slovenija). To je s sodbo z dne 18. novembra 2014 tožbo zavrnilo kot neutemeljeno.

24. Družba T2 je nato zoper to sodbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču.

25. Predložitveno sodišče poudarja, da v ZDDV-1 – zlasti v členu 68 tega zakona – ni izrecno določeno, da je pravnomotna potrditev prisilne poravnave okoliščina, zaradi katere mora davčni zavezanec popraviti odbiti vstopni DDV.

26. Vendar to sodišče kljub temu meni, da bi bila lahko potrditev prisilne poravnave „sprememba dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek“, v smislu člena 68(2) ZDDV-1. V zvezi s tem navaja, da je znesek za odbitek na podlagi člena 63(1) ZDDV-1 odvisen od višine DDV, ki ga je davčni zavezanec dolžan dobavitelju, ki mu je izdal račun.

27. Dalje, to sodišče še navaja, da pravnomotna potrditev prisilne poravnave vpliva na obveznosti davčnega zavezanca, tudi na obveznost plačati DDV dobavitelju. Po ZFPPIPP namreč obveznosti insolventnega dolžnika še vedno obstajajo, vendar jih upnik v času veljavnosti prisilne poravnave ne more prisilno izterjati. Taka prisilna poravnava bi bila sicer lahko razveljavljena na podlagi člena 219 ZFPPIPP, če bi se naknadno izkazalo, da insolventni dolжник lahko plača

terjatve svojih upnikov. Vendar predložitveno sodišče kljub temu meni, da potrditev prisilne poravnave z gospodarskega vidika pomeni, da insolventni dolжник svojih obstoječih obveznosti nikoli ne bo plačal v celoti in jih tudi nikoli ne bo dolžan plačati, zato ta potrditev ne privede zgolj do neplačila zadevnih terjatev, ampak tudi do njihovega zmanjšanja.

28. Predložitveno sodišče navaja, da bi lahko v zvezi s tem upoštevalo člen 39 ZDDV-1, s katerim se izvaja člen 90 Direktive o DDV in ki izrecno omenja prisilno poravnavo nad prejemnikom računa kot razlog za izvedbo popravka DDV, ki ga dolguje izdajatelj računa.

29. To sodišče meni, da bi bila lahko potrditev prisilne poravnave zajeta tudi v pojmu „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“ iz člena 185(2) Direktive o DDV. Vendar ob tem poudarja, da se člen 68(3) ZDDV-1 ne nanaša izrecno na „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, ta navedba pa je privedla do nasprotujočih si razlag, ki ju ponujata družba T2 in Ministrstvo za finance. Vprašanje, ki se postavlja v zvezi s tem, je, ali je mogoče možnost, ponujeno državam članicam s členom 185(2), drugi pododstavek, te direktive, veljavno uporabiti na način, določen v členu 68 ZDDV-1.

30. Navedeno sodišče želi še izvedeti, ali so okoliščine, naštet v členu 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV (neplačilo transakcije, uničenje, izguba, tatvina, dajanje daril ali vzorcev), zajete v pojmu „sprememba dejavnikov“ iz člena 185(1) te direktive ali pa gre za samostojne okoliščine. Razlaga člena 68 ZDDV-1 naj bi bila odvisna od odgovora na to vprašanje. Le če je neplačilo zajeto v pojmu „sprememba dejavnikov“, naj bi namreč ZDDV-1 zahteval popravek odbitka.

31. V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba znižanje obveznosti na podlagi pravnomočno potrjene prisilne poravnave iz postopka v glavni stvari obravnavati kot spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitka vstopnega DDV, v smislu prvega odstavka 185. člena Direktive o DDV, ali pa kot drug položaj, v katerem je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, v smislu 184. člena Direktive o DDV?

2. Ali je treba znižanje obveznosti na podlagi pravnomočno potrjene prisilne poravnave iz postopka v glavni stvari obravnavati kot (delno) neplačilo transakcije v smislu prvega pododstavka drugega odstavka 185. člena Direktive o DDV?

3. Ali mora država članica, upošteva zahtevo po jasnosti in določenosti pravnih položajev, ki jih je predpisal zakonodajalec Skupnosti, in določbo 186. člena Direktive o DDV, zato da bi zahtevala popravek odbitka v primeru celotnega ali delnega neplačila transakcij, kar dopušča drugi pododstavek drugega odstavka 185. člena te direktive, v nacionalni zakonodaji izrecno določiti primere neplačil oziroma med te vključiti tudi pravnomočno potrjeno prisilno poravnavo (če je ta zajeta v pojmu neplačila transakcije)?“

IV. Postopek pred Sodiščem

32. Predlog za sprejetje predhodne odločbe z dne 5. julija 2016 je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložen 15. julija 2016.

33. Pisna stališča so predložile družba T2, slovenska vlada in Evropska komisija.

34. Sodišče je ob koncu pisne faze postopka menilo, da ima na voljo dovolj informacij, da lahko o zadevi v skladu s členom 76(2) Poslovnika Sodišča odloči brez obravnave.

V. Analiza

35. Namen vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, je razjasniti, ali lahko davčna uprava ob upoštevanju prenosa členov 184 in 185 Direktive o DDV v nacionalno pravo utemeljeno zahteva zmanjšanje odbitkov DDV, ki jih je izvedel davčni zavezanec, ki mu je bilo v postopku prisilne poravnave odobreno znižanje obveznosti do upnikov.

36. Preden se bom lotil preučitve vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, želim najprej na kratko opozoriti na značilnosti ureditve popravka, vzpostavljene s členoma 184 in 185 Direktive o DDV (podpoglavje A).

37. Nato bom preučil tri vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče. Na ta vprašanja bom v bistvu odgovoril, da lahko v sporu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, davčna uprava utemeljeno zahteva zmanjšanje odbitkov DDV, ki jih je izvedel insolventni davčni zavezanec, čigar dolgovi so bili predmet sklepa o prisilni poravnavi, če in kolikor ta sklep povzroči zmanjšanje davčne osnove v skladu z nacionalnimi določbami, s katerimi je prenesen člen 90 Direktive o DDV (podpoglavja od B do D).

38. Nazadnje bom navedel še razloge, iz katerih menim, da nacionalni zakonodajalec ne more vzpostaviti neskladja med popravkom obdavčitve (člen 90 Direktive o DDV) in popravkom odbitka (člen 185 Direktive o DDV) v primeru neplačila cene. S tem pojasnilom bo mogoče podkrepiti predlagani odgovor na tretje postavljeno vprašanje (podpoglavje E).

A. Ureditev popravka odbitkov, vzpostavljena s členoma 184 in 185 Direktive o DDV

39. Naj spomnim, da ima davčni zavezanec na podlagi člena 168(a) Direktive o DDV pravico, da odbije znesek DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je opravil drug davčni zavezanec, če se to blago ali storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij.

40. Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da se v skladu z logiko sistema, ki je bil vzpostavljen z Direktivo o DDV, lahko odbijejo vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali transakcij, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek. Če pa se blago ali storitve uporabljajo za obdavčene izstopne transakcije, je treba odbiti davek, ki velja za vstopne transakcije, da bi se tako izognili dvojnemu obdavčevanju.(3)

41. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je mehanizem popravka, določen s členi od 184 do 186 Direktive o DDV, sestavni del ureditve odbitka DDV, vzpostavljene s to direktivo. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, uresničene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo v obsegu, v katerem se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije.(4)

42. Sodišče je že imelo priložnost poudariti, da členi od 184 do 186 Direktive o DDV določajo pogoje, pod katerimi lahko davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva popravek.(5)

43. Člen 184 te direktive določa temeljno načelo, na podlagi katerega „se“ začetni odbitek popravi, če je višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Povedano drugače, s tem členom je državam članicam naloženo, da določijo popravek, če se izkaže, da je bil prvotno odbiti znesek DDV višji ali nižji od zneska, ki ga je imel davčni zavezanec pravico odbiti.

44. V členu 185(1) navedene direktive je ta obveznost pojasnjena z določbo, da se popravek opravi, „zlasti“ če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.(6)

45. V skladu s sodno prakso iz medsebojne povezave teh dveh določb izhaja, prvič, da če je zaradi spremembe enega od dejavnikov, ki so bili sprva upoštevani pri izračunu odbitkov, popravek nujen, mora izračun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana na začetku. Drugič, pri izračunu tega zneska se upoštevajo isti dejavniki kot na začetku, razen tistega dejavnika, ki je bil spremenjen.(7)

46. Vendar člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa odstopanje od te obveznosti popravka. Na podlagi te določbe „se odbitek ne popravi“, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja in v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16 te direktive. Torej je s to določbo državam članicam na celoma prepovedano, da bi v primerih, navedenih v tej določbi, določile popravek odbitka.

47. Vendar je s samim členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV določeno odstopanje od tega odstopanja, saj je v njem pojasnjeno, da države članice „lahko zahtevajo“ popravek, če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine. S to določbo je torej državam članicam ponujena možnost, da določijo popravek in da tako v zvezi z navedenima primeroma kljub vsemu uporabijo splošno ureditev, vzpostavljeno s členoma 184 in 185(1) te direktive.

48. Predložitveno sodišče želi z vprašanji, ki jih je postavilo, v bistvu razjasniti, najprej, ali znižanje obveznosti davčnega zavezanca v okviru prisilne poravnave spada na področje uporabe člena 185(1) Direktive o DDV (splošna ureditev), nato, ali to znižanje lahko spada na področje uporabe člena 185(2), prvi pododstavek, te direktive kot ena od „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“ (odstopanje), in nazadnje, ali je bila z nacionalno zakonodajo veljavno uporabljena možnost, ponujena s členom 185(2), drugi pododstavek, te direktive (odstopanje od odstopanja).

B. Pojem „sprememba dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“ v smislu člena 185(1) Direktive o DDV (prvo vprašanje)

49. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem Sodišče sprašuje, ali znižanje obveznosti insolventnega dolžnika, izvedeno v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari, povzroči „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV ali pa ga je treba obravnavati kot drug položaj iz člena 184 te direktive.

50. Naj opozorim, da je v ?lenu 185(1) Direktive o DDV pojasnjeno temeljno na?elo, vzpostavljeno s ?lenom 184 te direktive, po katerem je treba za?etni odbitek popraviti, ?e je višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.

51. Menim, da odgovora na to vprašanje ni mogo?e izpeljati iz sodbe z dne 4. oktobra 2012, PIGI(8), navedene v pisnem stališ?u, ki ga je predložila družba T?2. Sodiš?e je v tej sodbi sicer res menilo, da tatvina – eden od primerov, ki je skupaj z nepla?ilom cene naveden v ?lenu 185(2) te direktive – pomeni „spremembo [uporabljenega] dejavnika“ v smislu ?lena 185(1) iste direktive.

52. Vendar je Sodiš?e ta sklep utemeljilo z okoliš?ino, da zadevnega blaga zaradi tatvine ni mogo?e ve? uporabiti za obdav?ene izstopne transakcije.(9) V nasprotju s tatvino pa se zaradi sklepa o prisilni poravnavi ne spremeni dodelitev zadevnega blaga za uporabo pri obdav?enih izstopnih transakcijah.

53. Po drugi strani pa se lahko zaradi sklepa o prisilni poravnavi spremeni drug dejavnik, uporabljen za dolo?itev zneska za?etnega odbitka,(10) in sicer dav?na osnova zadevne transakcije.

54. Naj opozorim, da v skladu s ?lenom 168(a) Direktive o DDV znesek, ki ga ima dav?ni zavezanec pravico odbiti, ustreza znesku „davka, ki ga je dolžan ali ga je pla?al“ za blago ali storitve, ki mu jih je opravil drug dav?ni zavezanec. Torej – kot so poudarili predložitveno sodiš?e, slovenska vlada in Komisija – je s to direktivo vzpostavljena povezava med *obdav?itvijo* dane transakcije, saj bo moral dobavitelj, ki deluje kot „pobiralec“ tega davka, dolgovani znesek DDV pla?ati dav?ni upravi,(11) in *odbitkom*, do katerega je upravi?en pridobitelj, da se tako zagotovi nevtralnost ureditve DDV.

55. Kot je navedlo predložitveno sodiš?e, sklep o prisilni poravnavi, kot je tisti iz postopka v glavni stvari, u?inkuje tako, da se pridobitelju omogo?i, da dobavitelju ne pla?a prvotno dogovorjene cene.(12) Prav ta cena pa je bila osnova za dolo?itev zneska *obdav?itve* na podlagi ?lena 73 Direktive o DDV. Ker je znesek *odbitka* odvisen od „davka, ki ga je dolžan ali ga je pla?al“ dav?ni zavezanec v skladu s ?lenom 168(a) te direktive, je bila navedena cena posredno uporabljena kot osnova za dolo?itev zneska, ki ga ima pridobitelj pravico odbiti.

56. Da bi za?etno obdav?itev in za?etni odbitek uskladili s ceno, ki jo je pridobitelj dejansko pla?al dobavitelju, sta s ?leni 90, 184 in 185 Direktive o DDV vzpostavljena dva mehanizma popravka v primeru nepla?ila dogovorjene cene, od katerih se prvi nanaša na dav?no osnovo, drugi pa na odbitek. Ta mehanizma popravka sta med seboj nujno povezana, saj je – kot sem opozoril v to?ki 54 teh sklepnih predlogov – znesek, ki se odbije, odvisen od zneska obdav?itve in torej od dav?ne osnove.(13)

57. ?len 90(1) te direktive dolo?a, da se pri celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice. V skladu z ustaljeno sodno prakso je ta dolo?ba izraz temeljnega na?ela te direktive, na podlagi katerega dav?na osnovo tvori dejansko prejeta pla?ilo in katerega korelat je, da dav?na uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel dav?ni zavezanec.(14)

58. Vendar ?len 90(2) navedene direktive državam ?lanicam omogo?a odstopanje od odstavka 1 pri celotnem ali delnem nepla?ilu cene. ?eprav se vprašanja, postavljena v tej zadevi, ne nanašajo na pogoje izvajanja te možnosti odstopanja,(15) obstoj te možnosti pomeni, da je treba u?inek nepla?ila cene na dav?no osnovo dolo?iti na podlagi nacionalnega prava, za razlago katerega je pristojno nacionalno sodiš?e.

59. Konkretnije, v okoliščinah spora o glavni stvari mora predložitveno sodišče opredeliti, ali je sklep o prisilni poravnavi ukinjal tako, da je povzročil zmanjšanje davčne osnove na podlagi nacionalnih določb, s katerimi je prenesen člen 90 Direktive o DDV.(16)

60. Če se je to dejansko zgodilo, je sklep o prisilni poravnavi ukinjal tako, da se je spremenil eden od dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije, v smislu člena 185(1) te direktive, in sicer davčna osnova.

61. Zmanjšanje davčne osnove na podlagi nacionalnih določb, s katerimi je prenesen člen 90 navedene direktive, je namreč povzročilo zmanjšanje zneska obdavčitve zadevne transakcije. Ob upoštevanju povezave med obdavčitvijo in odbitkom, vzpostavljene s členom 168(a) iste direktive,(17) pa zmanjšanje davčne osnove povzroči tudi zmanjšanje zneska, ki se odbije.

62. Torej sklep o prisilni poravnavi povzroči „spremembo [uporabljenega] dejavnika“ v smislu člena 185(1) Direktive o DDV, če se davčna osnova zmanjša na podlagi nacionalnih določb, s katerimi je prenesen člen 90 te direktive.

63. Menim namreč, da se edini upošteveni učinek sklepa o prisilni poravnavi, kot je ta iz spora o glavni stvari, kar zadeva pravico insolventnega davčnega zavezanca do odbitka, navezuje na potencialno zmanjšanje davčne osnove zadevnih transakcij.(18) Natančneje, kot sem navedel v točki 52 teh sklepnih predlogov, zaradi takega sklepa se ne spremeni namembnost blaga in storitev, na katere se nanaša prisilna poravnava.

64. Če torej navedena davčna osnova ni dejansko zmanjšana na podlagi nacionalnih določb, s katerimi je prenesen člen 90 Direktive o DDV, sklep o prisilni poravnavi ne povzroči „spremembe [uporabljenega] dejavnika“ v smislu člena 185(1) te direktive.

65. Ob upoštevanju možnosti odstopanja iz člena 90(2) Direktive o DDV mora nacionalno sodišče opredeliti, ali to dejansko drži v okoliščinah spora o glavni stvari.

66. Naj zaradi izbrčnosti še pojasnim, da zgoraj navedeno velja tudi v zvezi s členom 184 Direktive o DDV. Torej je le v primeru, da sklep o prisilni poravnavi povzroči zmanjšanje davčne osnove, začetni odbitek višji od odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, in ga je zato treba popraviti.

67. Iz navedenega izhaja, da je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je znižanje obveznosti insolventnega dolžnika, do katerega pride v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari, „sprememba dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu te določbe, če in kolikor ta sklep povzroči zmanjšanje davčne osnove v skladu z nacionalnimi določbami, s katerimi je prenesen člen 90 te direktive.

C. Pojem „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“ v smislu člena 185(2) Direktive o DDV (drugo vprašanje)

68. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem Sodišče sprašuje, ali zaradi znižanja obveznosti insolventnega dolžnika, izvedenega v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari, nastanejo „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, v smislu člena 185(2) Direktive o DDV.

69. Naj uvodoma pojasnim, da se to vprašanje postavlja, le če to znižanje spada na področje uporabe člena 185(1) te direktive. Iz samega besedila odstavka 2 člena 185 je namreč razvidno, da je področje uporabe te določbe omejeno na vzpostavitev odstopanja od odstavka 1 tega člena. V zvezi s tem sem v odgovoru na prvo postavljeno vprašanje pojasnil, da tako znižanje spada na

podro?je uporabe ?lena 185(1) navedene direktive, ?e in kolikor povzro?i zmanjšanje dav?ne osnove v skladu z nacionalnimi dolo?bami, s katerimi je prenesen ?len 90 te direktive.

70. ?e je ta pogoj izpolnjen, sem prepri?an, da transakcije iz postopka prisilne poravnave spadajo na podro?je uporabe pojma „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno nepla?ane“ v smislu ?lena 185(2) Direktive o DDV, kot je trdila družba T?2.

71. Prakti?ni u?inek prisilne poravnave je namre? ta, da povzro?i nepla?ilo celotne cene ali dela cene transakcij, na katere se ta prisilna poravnava nanaša. Predložitveno sodiš?e v zvezi s tem meni, da potrditev prisilne poravnave z gospodarskega vidika pomeni, da insolventni dolžnik svojih obstoje?ih obveznosti nikoli ne bo pla?al v celoti, zato ta potrditev ne privede zgolj do nepla?ila zadevnih terjatev, ampak tudi do njihovega zmanjšanja.(19)

72. Torej – in ?e je izpolnjen zgoraj navedeni pogoj – je treba transakcije, na katere se nanaša sklep o prisilni poravnavi, obravnavati kot „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno nepla?ane“, v smislu ?lena 185(2) Direktive o DDV.

73. Ob upoštevanju navedenega menim, da je treba ?len 185(2) Direktive o DDV razlagati tako, da zaradi znižanja obveznosti insolventnega dolžnika, izvedenega v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari, nastanejo „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno nepla?ane“, v smislu te dolo?be, vendar pod pogojem, da to znižanje spada na podro?je uporabe ?lena 185(1) te direktive.

D. Uporaba možnosti, ponujene s ?lenom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (tretje vprašanje)

74. Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba – ob upoštevanju zahteve po jasnosti in dolo?nosti pravnih položajev, ki jih je predpisal zakonodajalec Unije, in ?lena 186 Direktive o DDV – ?len 185(2), drugi pododstavek, te direktive razlagati tako, da mora država ?lanica možnost iz te dolo?be uporabiti tako, da izrecno dolo?i obveznost popravka v primeru nepla?ila in/ali v primeru pravnomo?ne potrditve prisilne poravnave.

75. Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be izhaja, da se to tretje vprašanje nanaša na besedilo ?lena 68(3) ZDDV-1, s katerim je prenesen ?len 185(2) Direktive o DDV. ?len 68(3) ZDDV-1 namre? ne dolo?a izrecno obveznosti popravka v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno nepla?ane“, ampak v njem ta primer zgolj ni vklju?en na seznam odstopanj od te obveznosti.

76. Zato predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da mora država ?lanica možnost iz te dolo?be uporabiti tako, da izrecno dolo?i obveznost popravka v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno nepla?ane“, ali pa lahko zgolj ne vklju?i tega primera na seznam odstopanj, s katerim je prenesen ?len 185(2), prvi pododstavek, te direktive.

77. Naj znova pojasnim, da se to vprašanje postavlja le v primeru, da znižanje obveznosti insolventnega dolžnika, izvedeno v postopku prisilne poravnave, spada na podro?je uporabe ?lena 185(1) te direktive, torej ?e to znižanje dejansko povzro?i zmanjšanje dav?ne osnove.(20)

78. V skladu z ustaljeno sodno prakso prenos direktive v nacionalno pravo ne zahteva nujno formalnega in dobesednega prevzema njenih dolo?b v izrecno in natan?no dolo?eno pravno normo ter v tem primeru splošni pravni kontekst lahko zadoš?a, ?e dejansko zagotavlja polno uveljavitev direktive na na?in, ki je dovolj jasen in natan?no dolo?en.(21)

79. Poleg tega mora vsaka država članica določiti direktive prenesti tako, da prenos v celoti izpolnjuje zahteve po jasnosti in določnosti pravnih položajev, ki jih je zakonodajalec Unije predpisal v interesu zadevnih oseb, ki imajo sedež ali stalno prebivališče v državah članicah. Zato se morajo določiti direktive izvajati z nesporno zavezujočo močjo ter zahtevano specifičnostjo, natančnostjo in jasnostjo.(22)

80. Prav tako mora predložitveno sodišče presoditi, ali so ti pogoji prenosa v postopku v glavni stvari izpolnjeni, mu lahko Sodišče, da bi mu koristno odgovorilo, posreduje smernice, ki se mu zdijo potrebne.(23)

81. V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 185(2), drugi pododstavek, te direktive kot *odstopanje od odstopanja* določa vrnitev k splošni ureditvi, vzpostavljeni s členom 185(1) navedene direktive (obveznost popravka).(24)

82. V tem okviru se mi ne zdi, da bi bilo v nasprotju z zahtevami po jasnosti in določnosti pravnih položajev v smislu sodne prakse, navedene v točki 79 teh sklepnih predlogov, to, da država članica to možnost uporabi implicitno, tako da omeji obseg *odstopanja*, s katerim je prenesen člen 185(2), prvi pododstavek, iste direktive (prepoved popravka), kot je bilo to storjeno v členu 68(3) ZDDV-1.

83. V zvezi s tem člen 68(3) ZDDV-1 (s katerim je prenesen člen 185(2) Direktive o DDV) določa, da z odstopanjem od obveznosti popravka iz odstavka 2 tega člena davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube in v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 7 tega zakona.

84. Slovenski zakonodajalec je tako uporabil besedilo člena 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, pri čemer pa je izpustil primera iz člena 185(2), drugi pododstavek, te direktive, in sicer „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, in „uradno dokazano tatvino“.

85. Drži sicer, da člen 68 ZDDV-1 ne določa izrecno, da je treba v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, in v primeru „uradno dokazane tatvine“ obvezno izvesti popravek. Vendar kljub temu ostaja dejstvo, da ta primera nista vključena v besedilo odstopanja, določenega s členom 68(3) ZDDV-1, zato lahko vsak objektivno skrben davkoplačevalec na podlagi tega sklepa, da se zanj lahko uporablja obveznost popravka, določena s členom 68(2) ZDDV-1.(25)

86. Menim, da je tak pristop potrjen v sodbi *Almos Agrárkölkereskedelmi*, ki se je nanašala na prenos člena 90 Direktive o DDV.(26) Sodišče je namreč dopustilo, da je treba nacionalno določbo, v kateri pri naštevanju primerov, v katerih je davčna osnova zmanjšana v skladu s členom 90(1) te direktive, niso navedena neplačila cene transakcije, obravnavati kot rezultat tega, da je država članica uporabila možnost odstopanja, ki jo ima v skladu s členom 90(2) navedene direktive.(27)

87. Prav tako je treba dopustiti, da je treba nacionalno določbo, kot je člen 68(3) ZDDV-1, v kateri pri naštevanju primerov, v katerih se odbitek ne popravi v skladu s členom 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, niso navedena neplačila cene transakcije, obravnavati kot rezultat tega, da je država članica uporabila možnost odstopanja, ki jo ima v skladu s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

88. V istem smislu je Sodišče v sodbi *PIGI* menilo, da je mogoče v skladu z zadnjenoavedeno določbo z nacionalno zakonodajo veljavno naložiti obveznost popravka v primeru tatvine, tudi če ta zakonodaja ne vsebuje izrecnega napotila na ta primer, ampak je v njej kot razlog za popravek

navedena zgolj „ugotovitev manka“. (28)

89. Predložitveno sodišče se je spraševalo, ali ni mogoče te razlage izpodbijati s sklicevanjem na sodbo SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft. Po mnenju družbe T² je s to sodbo utemeljeno stališče, po katerem je treba možnost, ponujeno s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, uporabiti prek določbe, s katero je izrecno določena obveznost popravka v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“.

90. Naj spomnim, da je Sodišče v tej sodbi odločilo, da morajo države članice sprejeti izrecno zakonsko določbo, če želijo uporabiti možnost iz člena 13(2) Direktive o DDV (ki je nadomestil člen 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive), in sicer da nekatere dejavnosti oseb javnega prava štejejo za „dejavnosti, ki jih opravljajo kot državni organi“. (29)

91. Vendar menim, da rešitve, ki jo je Sodišče sprejelo v navedeni sodbi, ni mogoče prenesti na okoliščine obravnavane zadeve, saj narava možnosti, ponujene s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ni enaka tisti iz člena 13(2) te direktive.

92. Člen 185(2), drugi pododstavek, navedene direktive določa – kot sem pojasnil zgoraj (30) – odstopanje od odstopanja in torej vrnitev k splošni ureditvi, vzpostavljeni s členom 185(1) iste direktive.

93. Po drugi strani pa člen 13(2) Direktive o DDV določa zgolj odstopanje, ki državam članicam omogoča razširitev posebne ureditve iz člena 13(1) te direktive na dejavnosti, ki jih zadevne osebe ne opravljajo kot državni organi. Povedano drugače, ta določba državam članicam omogoča, da ustvarijo pravno fikcijo, na podlagi katere lahko kot „dejavnosti državnega organa“ obravnavajo dejavnosti, ki to niso.

94. Ne zdi se mi ravno sporno, da morajo države članice za tako razširitev področja uporabe člena 13(1) Direktive o DDV na dejavnosti, ki po naravi niso „dejavnosti državnega organa“, sprejeti izrecno določbo, kot je poudarilo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi. (31)

95. Ob upoštevanju navedenega menim, da je treba člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da lahko država članica uporabi možnost iz te določbe, ne da bi izrecno določila obveznost popravka v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, ampak lahko zgolj ne vključi tega primera na seznam odstopanj, s katerim je prenesen člen 185(2), prvi pododstavek, te direktive.

96. Neodvisno od pogojev, pod katerimi se uporabi ta možnost – ki so edini predmet, na katerega se nanaša tretje vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče – želim navesti še razloge, iz katerih pravo Unije zahteva, da se z nacionalnim pravom določi popravek odbitka, če se zaradi neplačila dogovorjene cene zmanjša davčna osnova.

97. Ob upoštevanju obveznosti skladne razlage nacionalnega prava bo mogoče s tem pojasnilom podkrepiti odgovor na to vprašanje.

E. Nemožnost vzpostavitve neskladja med popravkom obdavčitve (člen 90 Direktive o DDV) in popravkom odbitka (člen 185 Direktive o DDV) v primeru neplačila cene

98. Iz spodaj navedenih razlogov menim, da nacionalni zakonodajalec pri uporabi možnosti, ponujenih s členoma 90 in 185 Direktive o DDV, ne more vzpostaviti neskladja med popravkom obdavčitve in popravkom odbitka v primeru neplačila cene.

99. Iz člena 90(1) Direktive o DDV izhaja, da država članica v primeru neplačila cene na celoma mora določiti zmanjšanje davčne osnove. (32) Navedel sem razloge, iz katerih menim,

da je tako zmanjšanje davčne osnove „sprememba“ v smislu člena 185(1) te direktive.(33)

100. Vprašanje, ki se postavlja v tem primeru, je, ali ta zakonodajalec mora določiti zmanjšanje odbitka, do katerega je upravičen pridobitelj, ali pa lahko to zmanjšanje izključi v skladu s členom 185(2) te direktive.

101. Menim, da bi bila nacionalna zakonodaja, ki bi določala zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila cene, hkrati pa bi izključila ustrezno zmanjšanje odbitka, ki ga opravi pridobitelj, v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

102. V skladu z ustaljeno sodno prakso se namreč s tem načelom zahteva, da znesek odbitega davka natančno ustreza znesku dolgovanega ali plačanega vstopnega davka.(34) To ne bi držalo, če bi moral pridobitelj plačati znesek DDV, izračunan na podlagi zmanjšane davčne osnove (dejansko plačana cena), hkrati pa bi ohranil pravico do odbitka zneska DDV, izračunanega na podlagi nezmanjšane osnove (prvotno dogovorjena cena).

103. Poleg tega, ker bi to neskladje povzročilo zmanjšanje prihodkov iz DDV v zadevni državi članici, bi bilo tudi nezdržljivo z obveznostjo držav članic, da zagotovijo, da je DDV, ki je dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran,(35) in z učinkovitim pobiranjem lastnih sredstev Unije.(36)

104. Naj v zvezi s tem poudarim, da je Sodišče odločilo, da je zmanjšanje terjatev DDV, ki se izvede v postopku prisilne poravnave, pod nekaterimi pogoji lahko združljivo z zgoraj navedenimi načeli.(37) Vendar pa se, kolikor vem, Sodišče ni imelo priložnosti izreči o morebitnem neskladju med popravkom obdavčitve in popravkom odbitka v primeru neplačila cene, zlasti po sprejetju sklepa o prisilni poravnavi.

105. Na podlagi navedenega menim, da je treba načelo davčne nevtralnosti, obveznost držav članic, da zagotovijo, da je DDV, ki je dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran, in učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije razlagati tako, da mora nacionalni zakonodajalec, če določi zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila cene v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV, določiti ustrezno zmanjšanje odbitka v skladu s členom 185(2), drugi pododstavek, te direktive.

106. V praksi bo dobavitelj pri davčni upravi prijavil popravljeni (zmanjšani) znesek DDV in pravica pridobitelja do odbitka bo sorazmerno popravljena (zmanjšana), saj se ta zneska izračunata na podlagi dejanske plačane, ne pa na podlagi prvotno dogovorjene cene.

107. Ob upoštevanju obveznosti skladne razlage nacionalnega prava(38) je s to razlago podkrepljen odgovor na tretje vprašanje. Iz te obveznosti namreč izhaja, da mora predložitveno sodišče, kolikor je to mogoče, člen 68 ZDDV-1 razlagati tako, da naloži obveznost popravka odbitka, če se zaradi sklepa o prisilni poravnavi zmanjša davčna osnova. Moj odgovor na tretje vprašanje pa v praksi pomeni, da je s členom 68 ZDDV-1 veljavno uporabljena možnost, da se v skladu s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV naloži obveznost popravka odbitka v primeru zmanjšanja davčne osnove zaradi neplačila cene.

VI. Predlog

108. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Vrhovno sodišče (Slovenija), odgovori:

1. Člen 185(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je znižanje obveznosti insolventnega dolžnika, do katerega pride v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari,

„sprememba dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu te določbe, če in kolikor ta sklep povzroči zmanjšanje davčne osnove v skladu z nacionalnimi določbami, s katerimi je prenesen člen 90 te direktive.

2. Člen 185(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da zaradi znižanja obveznosti insolventnega dolžnika, izvedenega v postopku prisilne poravnave, kot je ta iz spora o glavni stvari, nastanejo „transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, v smislu te določbe, vendar pod pogojem, da to znižanje spada na področje uporabe člena 185(1) te direktive.

3. Člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da lahko država članica uporabi možnost iz te določbe, ne da bi izrecno določila obveznost popravka v primeru „transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane“, ampak lahko zgolj ne vključi tega primera na seznam odstopanj, s katerim je prenesen člen 185(2), prvi pododstavek, te direktive.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Sodba z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 24).

4 Sodbe z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, točki 24 in 25); z dne 10. oktobra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, točka 34); z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 50); z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, točka 43), in z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 28).

5 Sodba z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 48).

6 Sodba z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 29).

7 Sodba z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, točka 47).

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

9 Sodba z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, točka 27).

10 V skladu s členoma 63 in 167 Direktive o DDV obveznost obračuna DDV in pravica do odbitka nastaneta, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Kot je pojasnila generalna pravobranilka J. Kokott, je dobavitelj dolžan plačati DDV, takoj ko je transakcija opravljena, in sicer tudi če mu pridobitelj še ni plačal. Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točke 1, 2 in 24). Sočasno nastane tudi pravica pridobitelja do odbitka, in sicer neodvisno od plačila transakcije.

11 Sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21 in navedena sodna praksa).

12 Glej točko 27 teh sklepnih predlogov.

13 Na povezavo med tema mehanizmoma popravka je zlasti opozoril Stadie, H., *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (3. izdaja, Otto Schmidt, Köln, 2015, str. 1198): „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein

solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist.“ (Prosti prevod: „?len 185(1) Direktive o DDV dolo?a, da se popravek zlasti opravi, ?e se po opravljenem obra?unu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali zni?anja cen. Tak dejavnik v smislu ?lena 168(a) te direktive je predvsem davek, ki ga dolguje dobavitelj in ga je treba popraviti v skladu s ?lenom 90(1) navedene direktive.“)

14 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 22 in navedena sodna praksa).

15 Glej v zvezi s tem sodbi z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339), in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), ter sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440). Zlasti je Sodiš?e odlo?ilo, da ta mo?nost odstopanja temelji na ideji, da je v nekaterih okoliš?inah in zaradi obstoje?ega pravnega polo?aja v zadevni dr?žavi ?lanici te?ko preveriti, ali protivrednost ni bila pla?ana dokon?no ali le za?asno. Glej sodbo z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

16 ?e se ne motim, so upošteevne nacionalne dolo?be vklju?ene v ?len 39 ZDDV-1.

17 Glej to?ki 54 in 55 teh sklepnih predlogov.

18 Naj v zvezi s tem pojasnim, da ni nujno, da se postopek prisilne poravnave, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v vsakem primeru nanaša na zneske DDV, ki jih dobavitelji dolgujejo dav?ni upravi iz naslova poslovnih transakcij, na katere se nanaša prisilna poravnava. Tak postopek se namre? nanaša le na dolgove insolventnega pridobitelja, torej v sporu o glavni stvari družbe T?2. Med temi dolgovi so lahko zlasti cena blaga ali storitev, ki so jih dobavili ali opravili dobavitelji, zneski DDV, dolgovani tem dobaviteljem, ali zneski DDV, dolgovani dav?ni upravi, ker je blago dobavil ali storitve opravil insolventni dav?ni zavezanec. Zadnjenavedeni primer, ki se nanaša na pla?ilo DDV „ob izstopu“, ne pa na njegov odbitek „ob vstopu“ kot v obravnavani zadevi, se je obravnaval v sodbah z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206), in z dne 16. marca 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219). Glej to?ko 104 teh sklepnih predlogov.

19 Glej to?ko 27 teh sklepnih predlogov.

20 Glej to?ko 69 teh sklepnih predlogov.

21 Sodba z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, to?ka 40 in navedena sodna praksa).

22 Sodba z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

23 Sodba z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, to?ka 44 in navedena sodna praksa).

24 Glej to?ki 46 in 47 teh sklepnih predlogov.

25 Iz razlogov, navedenih v to?kah od 59 do 62 teh sklepnih predlogov, nepla?ilo celotne cene ali njenega dela spada na podro?je uporabe ?lena 185(1) Direktive o DDV, ?e to nepla?ilo povzro?i zmanjšanje dav?ne osnove. Ta dolo?ba je prenesena s ?lenom 68(2) ZDDV-1.

- 26 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328).
- 27 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 24).
- 28 Sodba z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ke od 31 do 35).
- 29 Glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, to?ki 51 in 52).
- 30 Glej to?ki 81 in 82 teh sklepnih predlogov.
- 31 Sodba z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, to?ka 58).
- 32 ?e se ne motim, je slovenski zakonodajalec s sprejetjem ?lena 39 ZDDV-1 dejansko dolo?il zmanjšanje dav?ne osnove v primeru nepla?ila cene, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e. Drži sicer, da je v odstavkih 2 in 3 tega ?lena, ki jih navaja predložitveno sodiš?e, dolo?eno, da „[d]av?ni zavezanec *lahko* popravi (zmanjša) znesek obra?unanega DDV“. Vendar se mi zdi, da je obseg tega pojasnila postopkovne narave v smislu, da je dobavitelj tisti, ki mora predlagati zmanjšanje dav?ne osnove, ?e ne prejme prvotno dogovorjenega pla?ila.
- 33 Glej to?ke od 59 do 62 teh sklepnih predlogov.
- 34 Glej zlasti sodbo z dne 26. septembra 2013, Komisija/Španija (C?189/11, EU:C:2013:587, to?ka 91).
- 35 Glej zlasti sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, to?ka 25); z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, to?ka 19 in navedena sodna praksa), in z dne 16. marca 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, to?ka 16).
- 36 Glej zlasti sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, to?ka 26); z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, to?ka 22), in z dne 16. marca 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, to?ka 19).
- 37 Sodba z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, to?ke od 23 do 29). Glej tudi sodbo z dne 16. marca 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, to?ke od 20 do 24), ki se je nanašala na italijanski postopek, poimenovan „odpis dolgov“.
- 38 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da so nacionalna sodiš?a pri uporabi nacionalnega prava tega dolžna razlagati, kolikor je mogo?e, ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive, da bi se dosegla v njej dolo?en rezultat in skladnost s ?lenom 288, tretji odstavek, PDEU. Glej zlasti sodbo z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, to?ka 24 in navedena sodna praksa), in kar zadeva Direktivo o DDV, sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, to?ka 37).