

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 23. novembra 2017(\*)

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

V zadevi C-246/16,

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

**Enzo Di Maura**

proti

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,**

SODIŠČE (prvi senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

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

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11(C)(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o

prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter načel sorazmernosti, učinkovitosti prava Unije in nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Enzom Di Mauro in Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (davčna uprava – urad v pokrajini Siracusa, Italija) (v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z odmero odločbo za davčno leto 2004 in glede zmanjšanja davčne osnove za DDV.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

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

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

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

### *Italijansko pravo*

4 Člen 26 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika republike št. 633 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba predsednika), naslovljen „Sprememba davčne osnove ali davka“, v odstavku 2 določa:

„Če se transakcija, za katero je bil izdan račun, po vknjižbi iz členov 23 in 24 delno ali v celoti razveljavi ali se zmanjša njen obdavčljivi znesek kot posledica razglasitve ničnosti, razveljavitve, preklica, razdrta, odpovedi in podobnega ali kot posledica popolnega ali delnega neplačila zaradi postopkov zaradi insolventnosti ali izvršilnih postopkov z neuspešnim izidom ali kot posledica znižanja plačila ali popustov, določenih s pogodbo, ima dobavitelj blaga ali izvajalec storitev pravico, da v skladu s členom 19 odbije davek, ki ustreza spremembi, in ga vknjiži v skladu s členom 25. Prejemnik ali stranka, ki sta že vknjižila transakcijo v smislu tega zadnjenavedenega člena, morata v tem primeru vknjižiti spremembo v skladu s členoma 23 ali 24, pri čemer se ne sme posegati v njuno pravico do vračila zneska, plačanega v zameno dobavitelju ali ponudniku.“

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

## Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

6 E. Di Maura je, potem ko je bila za eno od njegovih strank razglašena plačilna nesposobnost, ne da bi ta plačala račun v znesku 35.000 EUR, ustrezno zmanjšal davčno osnovo za DDV, do česar je bil po njegovem mnenju upravičen na podlagi zgoraj navedenih določb uredbe predsednika.

7 Davčna uprava tega popravka ni odobrila z obrazložitvijo, da je ta mogoče šele po neuspelem postopku zaradi insolventnosti ali posamičnem izvršilnem postopku, torej ko je gotovo, da terjatev ne bo poplačana, ne pa že zgolj po izdaji sodbe o ugotovitvi plačilne nesposobnosti,

kakršna je bila izdana glede dolžnika E. Di Maire.

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 neuspešnimi 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 predložilo 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 združljiv 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?“

### **Vprašnji 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 davka na 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 presežati 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 davka na 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 pogojiti s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, če lahko takšen postopek traja tudi več kot deset let.

## **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da država članica zmanjšanja davčne osnove za davek na dodano vrednost ne more pogojit s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, če lahko takšen postopek traja tudi več kot deset let.**

Podpisi

\* Jezik postopka: italijanščina.