

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0335

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 15. oktobra 2020 (*1)

[Besedilo, popravljeno s sklepom z dne 26. novembra 2020]

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 90 – Znižanje dav?ne osnove za DDV – Celotno ali delno nepla?ilo cene – Pogoji, dolo?eni v nacionalni ureditvi za uveljavljanje pravice do znižanja – Pogoj, da dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije – Pogoj, da morata biti upnik in dolžnik zavezana za DDV“

V zadevi C?335/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) z odlo?bo z dne 6. decembra 2018, ki je na Sodiš?e prispela 24. aprila 2019, v postopku

E. sp. z o.o. sp. k.

proti

Minister Finansów,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi J.?C. Bonichot (poro?evalec), predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, M. Safjan in N. Jääskinen, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

–

za E. Spsp. z o.o. sp. k. A. Bartosiewicz, conseiller fiscal,

–

za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

–

za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in M. Siekierzy?ska, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. junija 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med E. sp. z o.o. sp. k. in Minister Finansów (minister za finance, Poljska) glede davčnega stališča, ki ga je ta izdal.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 63 Direktive 2006/112 določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4

Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna 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.“

5

Člen 90 navedene direktive določa:

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

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

6

Člen 184 iste direktive določa:

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

7

Člen 185 Direktive 2006/112 določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu [davka na dodano vrednost (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.“

8

Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku [odstavku], se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Poljsko pravo

9

Člen 89a ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„(1) Davčni zavezanec lahko v primeru terjatev, za katere je bilo izkazano, da so verjetno neizterljive, popravi davčno osnovo in znesek davka, dolgovanega iz naslova dobave blaga ali opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju. Popravek zadeva tudi davčno osnovo in znesek davka, ki se nanašata na del terjatve, za katerega je bilo izkazano, da je verjetno neizterljiv.

(1a) Šteje se, da je izkazano, da je terjatev verjetno neizterljiva, če ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena v 150 dneh od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

(2) Določba iz odstavka 1 se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

1.

dobava blaga ali izvajanje storitev se izvede za davčnega zavezanca iz člena 15(1), ki je registriran kot dejavni zavezanec za DDV in ki ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

3.

na dan pred dnevom predložitve davčnega obračuna, v katerem se opravi popravek iz odstavka 1:

(a)

sta upnik in dolžnik registrirana kot dejavna zavezanca za DDV,

(b)

dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

5.

od datuma izdaje računa, iz katerega je razvidna terjatev, nista minili dve leti, šteti od konca leta, v katerem je bil račun izdan;

[...]

(3) Popravek iz odstavka 1 se lahko opravi v davčnem obračunu za obdobje, v katerem se šteje za izkazano, da je terjatev verjetno neizterljiva, če do dneva, ko upnik predloži davčni obračun za to obdobje, terjatev ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena.

(4) Če je bila po predložitvi davčnega obračuna, v katerem je bil opravljen popravek iz odstavka 1, terjatev kakor koli poravnana ali odsvojena, mora upnik davčno osnovo in znesek dolgovanega davka povečati v obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana ali odsvojena. Če je poravnani del terjatve, se davčna osnova in znesek dolgovanega davka povečata v obsegu, ki se nanaša na ta del.

[...]"

10

Člen 89b zakona o DDV določa:

„(1) Če terjatev, ki izhaja iz računa, s katerim je izkazana dobava blaga ali opravljanje storitev na nacionalnem ozemlju, ni poravnana v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, mora dolžnik odbiti znesek davka, ki izhaja iz tega računa, popraviti v obračunu za obdobje, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

(1a) Določba iz odstavka 1 se ne uporabi, če dolžnik terjatev poravnaja najpozneje zadnji dan obračunskega obdobja, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo te terjatve.

(2) Če je v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, poravnani del terjatve, se popravek nanaša na znesek vstopnega davka, ki se nanaša na neporavnani del terjatve. Ustrezno se uporabi določba odstavka 1a.

[...]

(4) Če je terjatev poravnana po izvedbi popravka iz odstavka 1, lahko davčni zavezanec v davčnem obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana, znesek vstopnega davka poveča za znesek davka iz odstavka 1. V primeru poravnave dela terjatve se lahko vstopni davek poveča za znesek, ki se nanaša na ta del.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

11

E., družba z omejeno odgovornostjo poljskega prava s sedežem na Poljskem, zavezana za plačilo DDV, opravlja dejavnost davčnega svetovanja med drugim za subjekte, zavezane za DDV, ki z njo niso povezani. Ta družba za tako opravljene storitve na Poljskem uporablja splošno stopnjo DDV.

12

Družba E. je eni od svojih strank izdala račun z DDV iz naslova storitev davčnega svetovanja, ki so na poljskem ozemlju obdavčljive. Ob opravi storitev je bila ta stranka registrirana kot zavezanec za DDV in ni bila v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Vendar je bil proti navedeni stranki v 150 dneh po izteku roka za plačilo uveden postopek likvidacije, pri čemer je ostala registrirana kot zavezanec za DDV. Ker ta račun ni bil niti plačan niti prenesen v kakršni koli obliki, je družba E. pred iztekom dveletnega obdobja od izdaje navedenega računa ministru za finance poslala predlog za izdajo davčnega stališča, da bi izvedela, ali je kljub uvedbi postopka likvidacije proti njeni stranki po opravi zadevne storitve lahko upravičena do znižanja davčne osnove za DDV zaradi neplačila terjatve, ki izhaja iz istega računa, saj so bili drugi pogoji iz člena 89a zakona o DDV izpolnjeni.

13

Minister za finance je v davčnem stališču z dne 12. januarja 2015 na predlog družbe E odgovoril nikalno. Navedel je zlasti, da člen 90 Direktive 2006/112 davčnim zavezancem daje pravico do znižanja davčne osnove za DDV zgolj pod pogoji, ki jih določa vsaka država članica, kar je Republika Poljska storila v členu 89a zakona o DDV. Če torej eden od pogojev iz tega člena ni izpolnjen, davčni zavezanec ne more uveljavljati pravice do znižanja neposredno na podlagi prava Unije.

14

Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je družba E. zaprosila tudi za tri druga davčna stališča v zvezi s skladnostjo pogojev iz člena 89a zakona o DDV v različnih dejanskih okoliščinah, v katerih se ta člen lahko uporablja. Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je razvidno, da so bili tudi odgovori na te predloge nikalni. Predložitveno sodišče navaja, da je štiri zadeve v zvezi s spornimi davčnimi stališči zaradi povezanosti združilo.

15

Družba E. je navedena davčna stališča neuspešno izpodbijala pred poljskim sodiščem, pristojnim na prvi stopnji. Nato je pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo, saj je menila, da je prvostopenjsko sodišče napačno presodilo, da izpodbijane določbe zakona o DDV niso v nasprotju z zahtevami, ki izhajajo iz prava Unije.

16

Predložitveno sodišče dvomi o obsegu diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice pri tem, da v svojem nacionalnem pravu določijo pogoje za uporabo določb člena 90 Direktive 2006/112. Zlasti glede na sodbi z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), in z dne 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), se sprašuje, ali so pogoji iz

člena 89a(2) zakona o DDV v skladu s pravom.

17

Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je poljski zakonodajalec kot ukrep za prenos člena 185(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 sprejel člen 89b zakona o DDV, s katerim je dolžniku naložil obveznost popravka zneska odbitnega DDV kot korelat pravice upnika, da pod pogoji iz člena 89a zakona o DDV zniža davčno osnovo. Tako naj bi pogoji iz člena 89a zakona o DDV, zlasti pogoj, da morata biti upnik in dolžnik zavezanca za DDV, zagotavljali simetrijo davčnih mehanizmov za pravilno pobiranje davka.

18

Predložitveno sodišče med drugim pojasnjuje, da pogoj iz člena 89a(2) zakona o DDV, da dolžnik ne sme biti v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije, omogoča zagotovitev koherentnosti poljskega pravnega sistema, zlasti s preprečevanjem kršitve vrstnega reda poplajila upnikov, ki ga določa stečajno pravo. Če bi torej Sodišče presodilo, da člen 90(2) Direktive 2006/112 nasprotuje pogojem, kot so določeni v členu 89a(2) zakona o DDV, se predložitveno sodišče sprašuje, ali bi moralo pri odločanju zavrniti uporabo nacionalnih pravil, ki se uporabljajo na področju stečaja.

19

V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je v skladu z določbami Direktive 2006/112[...] – zlasti členom 90(2) te direktive – ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti dopustno, da se v nacionalnem pravu možnost znižanja davčne osnove v primeru delnega ali celotnega neplačila omeji na podlagi določenega davčnega statusa dolžnika in upnika?

2.

Natančneje, ali pravo Unije ne nasprotuje temu, da se v nacionalnem pravu določi ureditev, v skladu s katero je uporaba ‚olajšave za slabe dolgove‘ mogoča pod pogojem, da na datum izvedbe storitve/dobave blaga in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja te olajšave podan popravek davčnega obračuna:

–

dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije,

–

sta upnik in dolžnik registrirana kot dejavna zavezanca za DDV?“

Vprašanji za predhodno odločanje

20

Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali člen 90 Direktive 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za znižanje davčne osnove za DDV določa pogoj, da je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil

zaradi uveljavljanja tega znižanja predložen popravek davčnega obračuna, registriran kot zavezanec za DDV in ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije ter da je upnik na dan pred dnevom, ko je bil predložen popravek davčnega obračuna, še vedno registriran kot zavezanec za DDV.

21

V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 90(1) Direktive 2006/112, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev ali celotno oziroma delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, ki je povzročilo plačilo davka, države članice zavezuje, da znižajo davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive 2006/112, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila, njegov korelat pa je, da davčna uprava iz naslova DDV ne sme prejeti zneska, ki bi bil višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 17 in navedena sodna praksa).

22

Poleg tega lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da te obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

23

Ker določbe člena 90(1) in člena 273 Direktive 2006/112 razen v mejah, ki jih predvidevajo, ne določajo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je treba ugotoviti, da je s temi določbami državam članicam dana diskrecijska pravica zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo davčni zavezanci pred davčnimi organi izpolniti za znižanje davčne osnove (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 32 in navedena sodna praksa).

24

Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko ukrepi za preprečevanje utaj ali izogibanje plačilu davka na celoma določajo odstopanja od pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive 2006/112 morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33 in navedena sodna praksa).

25

Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti za uveljavljanje znižanja davčne osnove za DDV pred davčnimi organi, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije protidajatev – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeta. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država članica (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 34 in navedena sodna praksa).

26

Člen 90(2) Direktive 2006/112 državam članicam omogoča, da v primeru celotnega ali delnega neplačila zneska transakcije odstopijo od pravila iz člena 90(1) te direktive.

27

V primeru celotnega ali delnega neplačila dolgovanega zneska brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe namreč kupec ali prejemnik ostane zavezan za plačilo dogovorjene cene, prodajalec ali ponudnik pa ima na deloma še vedno svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Ker torej ni mogoče izključiti, da bo taka terjatev dejansko postala dokonno neizterljiva, je zakonodajalec Unije nameraval vsaki državi članici prepustiti izbiro, da določi, ali se v položaju neplačila dolgovanega zneska, ki sam po sebi strank, drugače kakor odpoved ali razveljavitve pogodbe, ne postavlja v prvotni položaj, podeli pravica do ustreznega znižanja davčne osnove pod pogoji, ki jih določijo, ali pa tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno (glej v tem smislu sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 16 in navedena sodna praksa).

28

Kot je Sodišče že presodilo, ta možnost odstopanja temelji na zamisli, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 19 in navedena sodna praksa).

29

Iz tega sledi, da mora biti izvrševanje take možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države članice za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčne harmonizacije, ki se uresničuje z Direktivo 2006/112, in da se v okviru te možnosti tem državam ne more dovoliti, da v primeru neplačila preprosto izključijo znižanje davčne osnove za DDV (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20 in navedena sodna praksa).

30

Predvsem, čeprav je za države članice pomembno, da se lahko borijo proti negotovosti glede neplačila račun ali njegove dokonnosti, se taka možnost odstopanja ne sme raztezati prek mej te negotovosti in se zlasti ne sme raztegniti na vprašanje, ali je mogoče, da se v primeru neplačila davčna osnova ne zniža (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 21 in navedena sodna praksa).

31

Poleg tega bi bilo priznanje možnosti državam članicam, da izključijo vsakršno znižanje 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, ki so same predmet DDV (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22 in navedena sodna praksa).

32

V obravnavani zadevi je treba pogoje, določene v členu 89(2), točka 1 in točki 3(a) in (b), zakona o DDV razlagati tako, da Republika Poljska z njimi na podlagi člena 90(1) Direktive 2006/112 določa formalnosti, ki jih morajo izpolnjevati davčni zavezanci, da bi lahko uveljavljali pravico do znižanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila cene, in kar zadeva davčne zavezance, ki tako kot družba E. ne morejo znižati te davčne osnove, ker teh pogojev ne izpolnjujejo, tako, da Republika Poljska izvršuje svojo možnost odstopanja, določeno v členu 90(2) Direktive 2006/112. Iz tega sledi, da je treba preučiti, ali je omejitev, ki jo vsebujejo ti pogoji za davčne zavezance, kot je družba E., utemeljena s potrebo po upoštevanju negotovosti glede

dokončnosti neplačila.

33

Na prvem mestu, v zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da je bil dolžnik registriran kot zavezanec za DDV na dan dobave blaga ali oprave storitev, je treba ugotoviti, da takega pogoja ni mogoče upravičiti z nujnostjo upoštevanja negotovosti glede dokončnosti neplačila. To, ali je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev zavezanec za DDV ali ne, samo po sebi namreč ne omogoča ugotovitve, ali obstaja tveganje, da terjatev ne bo izterjana. To velja še toliko bolj, ker se, kot navaja Evropska komisija v pisnih stališjih, blago lahko dobavi in storitve opravljajo za osebe, ki niso zavezane za DDV, kot so subjekti, oproščeni DDV, ali potrošniki, ne da bi to vplivalo na obveznost upnika, da pobira DDV za račun države, in na pravico tega upnika, da naknadno popravi davčno osnovo.

34

Na drugem mestu, v zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da je dolžnik še vedno registriran kot zavezanec za DDV na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, je treba – poleg okoliščine, na katero je bilo opozorjeno v prejšnji točki te sodbe, da dolžnik ni nujno davčni zavezanec – poudariti, da je v točki 28 sodbe z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Sodišče presodilo, da člen 90 Direktive 2006/112 nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa, da davčni zavezanec v primeru, da mu njegov dolžnik v celoti ali delno ne plača zneska, dolgovanega za transakcijo, ki je predmet DDV, ne more znižati davčne osnove za ta davek, če dolžnik ni več davčni zavezanec za DDV.

35

Na tretjem mestu, v zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da je upnik še vedno registriran kot zavezanec za DDV na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, je treba ugotoviti, da tega pogoja ni mogoče upravičiti z nujnostjo upoštevanja negotovosti glede dokončnosti neplačila. Ker namreč obstoj terjatve in obveznost dolžnika, da jo plača, nista odvisna od tega, ali je upnik ohranil status davčnega zavezanca, to, ali je ta upnik na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, zavezanec za DDV ali ne, namreč samo po sebi ne omogoča ugotovitve, ali obstaja tveganje, da terjatev ne bo izterjana.

36

Ugotovitev, navedenih v točkah od 32 do 35 te sodbe, ni mogoče izpodbiti z argumentom, ki ga je navedla poljska vlada v pisnih stališjih, da glede na povezavo med členom 90 Direktive 2006/112 ter členoma 184 in 185 te direktive, in sicer soodvisnost med DDV, ki ga dolguje upnik kot prodajalec ali ponudnik storitve, in DDV, ki ga lahko odbije dolžnik kot pridobitelj ali prejemnik storitve, zahteva, da sta upnik in dolžnik zavezanca za DDV, omogoča, da se zagotovijo simetričnost znižanja davčne osnove, ki se uporabi za izračun dolgovanega zneska DDV, določenega v členu 89a zakona o DDV, in znižanja zneska odbitnega DDV, določenega v členu 89b zakona o DDV, ter tudi koherentnost in dobro delovanje sistema DDV ob upoštevanju načela nevtralnosti.

37

Res je, da je Sodišče presodilo, da čeprav člen 90 Direktive 2006/112 ureja pravico dobavitelja ali ponudnika storitev, da davčno osnovo zniža, če po sklenitvi transakcije ne prejme določenega plačila ali prejme le njegov del, člen 185 navedene direktive pa se nanaša na popravek odbitka, ki

ga je na začetku izvedla druga stranka iste transakcije, ta člen pomenita dve plati iste gospodarske transakcije in ju je treba razlagati usklajeno (sodba z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35).

38

Natančneje, kadar država članica na podlagi člena 90(1) Direktive 2006/112 določi, da lahko davni zavezanec pod določenimi pogoji davno osnovo zniža po sklenitvi transakcije, mora za zagotovitev načela davne nevtralnosti uporabiti člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, da druga stranka iste transakcije na svoji strani popravi znesek odbitnega DDV. To je poljski zakonodajalec storil s sprejetjem členov 89a in 89b zakona o DDV.

39

Vendar zagotavljanje simetričnosti znižanja davne osnove za dolgovani DDV in zneska odbitnega DDV ni odvisno od tega, ali sta obe stranki zavezanca za DDV. Niti pravica upnika, da zniža davno osnovo, niti obveznost dolžnika, da zniža znesek odbitnega DDV, namreč nista odvisni od ohranitve statusa davnega zavezanca.

40

Prvič, glede upnika je treba ugotoviti, da ker je bil ta v času dobave blaga ali oprave storitev, ko se v skladu s členom 63 Direktive 2006/112 zgodi obdavčljivi dogodek in nastane obveznost obračuna davka, davni zavezanec, ostane dolžan plačati DDV, ki ga je pobral za račun države, ne glede na to, ali je medtem izgubil status davnega zavezanca. Poleg tega upoštevajo dejstvo, da, kot je razvidno iz točke 21 te sodbe, davno osnovo, kot je opredeljena v členu 73 Direktive 2006/112, pomeni dejansko prejeto plačilo, lahko ta upnik tudi po tem, ko je izgubil status davnega zavezanca, davno osnovo popravi tako, da ta odraža dejansko prejeto plačilo in da davna uprava iz naslova DDV ne prejme zneska, ki bi bil višji od zneska, ki ga je prejel navedeni upnik. Pravica upnika, da zniža davno osnovo z namenom popravka, tako ni odvisna od tega, ali ohrani status davnega zavezanca.

41

Drugič, glede dolžnika je treba opozoriti, da ima vsaka oseba, ki je davni zavezanec in deluje kot tak v času pridobitve blaga ali oprave storitev, pravico do odbitka za to blago ali opravljeno storitev ter da, kadar ni okoliščin goljufije ali zlorabe ter s pridržkom morebitnih popravkov v skladu s pogoji, določenimi v členu 185 Direktive 2006/112, pravica do odbitka, ko enkrat nastane, ostane pridobljena (sodbi z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, točka 32, in z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 46). Pod temi pogoji mora biti mogoče, da znesek odbitnega DDV odbije katera koli oseba, ki ni več davni zavezanec, vendar je ta status imela v času nastanka pravice do odbitka. Obveznost dolžnika, da zniža znesek odbitnega DDV, tako ni odvisna od tega, ali ohrani status davnega zavezanca.

42

Kar zadeva dejstvo, da po izvedbi popravkov davne osnove in odbitnega DDV obstaja tveganje, da DDV, ki ga mora odslej plačati dolžnik, ne bo plačan državi, ker je dolžnik v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije, zadostuje navesti, kot je to storila generalna pravobranilka v točkah od 58 do 60 sklepnih predlogov, da korelacija med popravkom davne osnove in popravkom odbitnega DDV ne pomeni nujno, da morata biti ta popravka opravljena ob istem času. Ta korelacija tako državam članicam glede na to, da v členu 185(2), drugi stavek, Direktive

2006/112 ni določeno nobeno časovno merilo, ne preprečuje, da zahtevajo popravek odbitnega DDV, takoj ko je dolžnik v zamudi s plačilom in celo preden je v zvezi z njim uveden postopek zaradi insolventnosti ali postopek likvidacije, tako da se prepreči kakršno koli tveganje finančne izgube za državo.

43

Poleg tega zahteve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, da morata biti upnik in dolžnik zavezanca za plačilo DDV, ni mogoče utemeljiti niti s preprečevanjem nepravilnosti ali zlorab niti z vidika določb člena 273 Direktive 2006/112.

44

Treba je namreč na eni strani navesti, da cilj preprečevanja nepravilnosti in zlorab ne omogoča neupoštevanja namena in sistematike člena 90(2) Direktive 2006/112, kot sta navedena v točkah od 26 do 30 te sodbe, in ne upravičuje odstopanja od člena 90(1) te direktive iz razlogov, ki se ne nanašajo na negotovost glede neplačila ali dokončnosti tega neplačila (glej po analogiji sodbo z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 25).

45

Na drugi strani, upoštevajoč sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točki 24 te sodbe v zvezi s členom 273 Direktive 2006/112, iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ne izhaja, da bi to, da se upniku, kot je družba E., dovoli, da zniža svojo davčno osnovo za DDV, čeprav naknadno izgubi status davčnega zavezanca ali ta status izgubi dolžnik, pomenilo posebno tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka. To velja še toliko manj, ker, kot je bilo opozorjeno v točkah 40 in 41 te sodbe, pravica do popravka davčne osnove in obveznost popravka zneska odbitnega DDV nista odvisni od ohranitve statusa davčnega zavezanca niti upnika niti dolžnika. Vsekakor dejstvo, da se v takem primeru izključi vsaka možnost znižanja te davčne osnove in da se takemu upniku naloži breme zneska DDV, ki ga v okviru svojih gospodarskih dejavnosti ni prejel, presega meje, ki so nujno potrebne za doseg ciljev, določenih v členu 273 Direktive 2006/112 (sodba z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 27).

46

Na tretjem mestu, v zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, je treba ugotoviti, da s tem, da se upniku odvzame pravica do znižanja, ker dokončne neizterljivosti terjatve ni mogoče dokazati pred koncem postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije, tak pogoj dejansko upošteva inherentno negotovost glede dokončnosti neplačila.

47

Vendar je treba opozoriti, da je v skladu z načelom sorazmernosti, ki je eno od splošnih načel prava Unije, potrebno, da so sredstva, ki so uporabljena za izvajanje Direktive 2006/112, primerna za uresničevanje ciljev, ki se s to direktivo poskušajo doseči, in ne smejo presegati tega, kar je nujno za njihovo uresnitvev (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 25).

48

Ugotoviti pa je treba, da bi bilo mogoče negotovost v zvezi z dokončnostjo neplačila upoštevati tudi z odobritvijo znižanja davčne osnove za DDV, kadar se upnik pred koncem postopka zaradi

insolventnosti ali postopka likvidacije sklicuje na razumno verjetnost, da dolg ne bo popla?an, kar ne pomeni, da se ta dav?na osnova, ?e bo pla?ilo vseeno izvršeno, ne more ponovno zvišati. Tako bi morali nacionalni organi upoštevajo? na?elo sorazmernosti in pod nadzorom sodiš?a dolo?iti dokaze o tem, da pla?ila verjetno še dolgo ne bo, ki bi jih moral predložiti upnik glede na posebnosti nacionalnega prava, ki se uporabi. Takšen na?in izvajanja bi bil ravno tako u?inkovit za uresni?itev zastavljenega cilja, hkrati pa bi bil manj omejujo? za upnika, ki zagotavlja vnaprejšnje financiranje glede DDV, tako da ga pobere za ra?un države (glej po analogiji sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 28).

49

Poleg tega je treba v zvezi s tem poudariti, prvi?, da ?len 89a(1a) zakona o DDV dolo?a ravno merilo ?asa, po izteku katerega se terjatev šteje za verjetno neizterljivo, in drugi?, da mora upnik v skladu s ?lenom 89a(4) tega zakona povišati dav?no osnovo in znesek dolgovanega DDV, kadar je po znižanju dav?ne osnove terjatev poravnana ali prenesena. Ti povezani dolo?bi sta sami po sebi ustrezen ukrep, ki, kot je bilo opozorjeno v prejšnji to?ki te sodbe, izpolnjuje zahteve na?ela sorazmernosti.

50

Ugotovitev iz to?ke 48 te sodbe velja a fortiori v okviru postopa zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije, v katerih do gotovosti glede dokon?ne neizterljivosti terjatve na?eloma pride šele po daljšem obdobju. Tak rok je vsekakor takšen, da so podjetniki, za katere velja ta zakonodaja, kadar so soo?eni z nepla?ilom ra?una, z vidika likvidnosti v slabšem položaju od svojih konkurentov v drugih državah ?lanicah, zaradi ?esar bi bil lahko o?itno izni?en cilj dav?nega harmonizacije, ki se uresni?uje z Direktivo 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 28).

51

[Kot je bilo popravljeno s sklepom z dne 26. novembra 2020.] V zvezi z dejstvom, ki ga navaja predložitveno sodiš?e, da pogoj, naveden v to?ki 46 te sodbe, omogo?a zagotavljanje koherentnosti poljskega pravnega sistema, zlasti s tem, da prepre?uje poseg v vrstni red popla?ila upnikov v ste?ajnem pravu, je treba opozoriti, da na eni strani ?len 90(1) Direktive 2006/112 izpolnjuje pogoje za neposredni u?inek (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 34) in da na drugi strani na?elo primarnosti prava Unije pomeni, da ima vsako nacionalno sodiš?e, ki odlo?a v okviru svoje pristojnosti, kot organ države ?lanice dolžnost, da v sporu, o katerem odlo?a, ne uporabi nobene nacionalne dolo?be, ki je v nasprotju z dolo?bo prava Unije z neposrednim u?inkom (sodba z dne 24. junija 2019, Pop?awski, C?573/17, EU:C:2019:530, to?ka 61).

52

Iz tega sledi, da se lahko dav?ni zavezanec, kot je družba E., kadar ne izpolnjuje zgolj pogojev, dolo?enih z nacionalno ureditvijo, ki niso v skladu s ?lenom 90(1) Direktive 2006/112, pred nacionalnimi sodiš?i proti državi sklicuje na to dolo?bo, da bi dosegel znižanje svoje dav?ne osnove (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 35), nacionalno sodiš?e, ki odlo?a o sporu, pa teh neskladnih zahtev ne sme uporabiti. Dejstvo, da to vpliva na druge dolo?be nacionalnega prava, ni upoštevno, saj bi bila obveznost nacionalnih sodiš?, da ne uporabijo dolo?be nacionalnega prava, ki je v nasprotju z dolo?bo prava Unije z neposrednim u?inkom, nesmiselna, s tem pa bi se ogrozilo na?elo primarnosti prava Unije.

Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 90 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za znižanje davčne osnove za DDV določa pogoj, da je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja tega znižanja podan popravek davčne obračuna, registriran kot zavezanec za DDV in ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije ter da je upnik na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčne obračuna, še vedno registriran kot zavezanec za DDV.

Stroški

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 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za znižanje davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV) določa pogoj, da je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja tega znižanja podan popravek davčne obračuna, registriran kot zavezanec za DDV in ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije ter da je upnik na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčne obračuna, še vedno registriran kot zavezanec za DDV.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: poljščina.