

Zadeva C-335/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

24. april 2019

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

6. december 2018

Tožeča stranka:

E. Sp. z o.o. Sp. k. s sedežem v S.

Tožena stranka:

Minister Finansów

Predmet postopka v glavni stvari

Zavrnitev popravka osnove za odmero DDV v zvezi z izvedbo storitev v primeru delnega ali celotnega neplačila na podlagi določenega davčnega statusa dolžnika in upnika; „olajšava za slabe dolgove“

Predmet in pravna podlaga vprašanj za predhodno odločanje

Razlaga člena 90(2) Direktive 2006/112 ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti; člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1) Ali je v skladu z določbami Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) – 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 dolgovce“ 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?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1); člena 90 in 273.

Navedene določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca o davku na blago in storitve; Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054 s spremembami; v nadaljevanju: ZDDV).

Člen 89a v različici, ki je upoštevna za obravnavano zadevo, 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 izvajanja 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), registriranega kot dejavni zavezanec za DDV, 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 davčna zavezanca, 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 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, obveznost kakor koli poravnana ali odsvojena, mora upnik davčno osnovo in znesek dolgovanega davka povečati v obračunu za obdobje, v katerem je bila obveznost poravnana ali odsvojena. Če je poravnana del obveznosti, se davčna osnova in znesek dolgovanega davka povečata v obsegu, ki se nanaša na ta del.

5. Upnik mora ob predložitvi davčnega obračuna, v katerem opravi popravek iz odstavka 1, o tem popravku obvestiti vodjo davčnega urada, ki je zanj pristojen, ter mu sporočiti zneske popravka in podatke o dolžniku.

[...]

7. Določbe iz odstavkov od 1 do 5 se ne uporabijo, če sta upnik in dolžnik v razmerju iz člena 32, od (2) do (4).

8. Minister, pristojen za javne finance, z uredbo določi vzorec obvestila iz odstavka 5, [...]"

Člen 89b.

„1. Če obveznost, ki izhaja iz računa, s katerim je izkazana dobava blaga ali izvedba 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 obveznost poravnana najpozneje zadnji dan obračunskega obdobja, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo te obveznosti.

[...]

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

[...]

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

[...]

6. Če se ugotovi, da je davčni zavezanec kršil obveznost iz odstavka 1, vodja davčnega urada ali organ davčnega nadzora odmeri dodatno davčno obveznost v višini 30 % zneska davka, razvidnega iz neplačanih računov, ki ni bil popravljen v skladu z odstavkom 1. Fizičnim osebam, ki v zvezi s tem dejanjem odgovarjajo za davčni prekršek ali davčno kaznivo dejanje, se dodatna davčna obveznost ne odmeri.“

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (zakon z dne 28. februarja 2003 o postopkih zaradi insolventnosti in prestrukturiranju; prečiščeno besedilo, Dz.U. 2015, pozicija 233, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o postopkih zaradi insolventnosti)

Člen 342 v različici, ki se uporabi v obravnavani zadevi, določa:

„1. Obveznosti, ki se poplačajo iz sredstev stečajne mase, so razdeljene v te kategorije:

- 1) prva kategorija: stroški postopka zaradi insolventnosti, [...];
- 2) druga kategorija: obveznosti iz delovnih razmerij, ki se nanašajo na obdobje pred razglasitvijo insolventnosti, [...];
- 3) tretja kategorija: davki in druge javne dajatve ter ostale obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost, skupaj z obrestmi in stroški izvršbe;
- 4) četrta kategorija: druge obveznosti, če ne spadajo v peto kategorijo, skupaj z obrestmi za zadnje leto pred datumom razglasitve insolventnosti, pogodbenimi kaznimi, stroški postopka in izvršbe;
- 5) peta kategorija: obresti, ki niso zajete v zgornjih kategorijah, v vrstnem redu, v katerem se poplača glavnica, pa tudi sodne in upravne kazni, globe in obveznosti iz naslova daril in volil.

2. Terjatev, pridobljena s prenosom ali indosamentom po razglasitvi insolventnosti, se poplača v tretji kategoriji, če ne spada v četrto kategorijo. To ne

velja za terjatve, nastale zaradi ravnanj upravitelja v postopku zaradi insolventnosti oziroma postopku finančnega prestrukturiranja ali ravnanj, ki jih insolventni dolžnik izvede s soglasjem nadzornika v postopku finančnega prestrukturiranja.

3. [...]“.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka, bistvene trditve strank

- 1 Družba E. sp. z o.o. (v nadaljevanju: družba) je v vlogi, s katero je Minister Finansów (minister za finance) zaprosila za izdajo zavezujoče informacije, navedla, da kot registrirani dejavni zavezanec za DDV opravlja gospodarsko dejavnost izvajanja odplačnih storitev davčnega svetovanja za – med drugim – subjekte, ki so registrirani kot dejavni zavezanci za DDV. Prejemniki storitev niso z njo povezani subjekti. Družba kot davčno osnovo upošteva plačilo za opravljene storitve. Za obdavčitev storitev, ki jih opravlja na nacionalnem ozemlju, družba uporablja osnovno stopnjo davka na blago in storitve (DDV). V primerih, ki so opredeljeni v ZDDV, uporablja tudi mehanizem obrnjene davčne obveznosti (člen 28b ZDDV).
- 2 Družba je stranki izdala račun z obračunanim DDV za izvedbo storitev davčnega svetovanja, obdavčenih na nacionalnem ozemlju. Družba do datuma vložitve vloge ni prejela plačila zneska iz navedenega računa. Od datuma izdaje računa še nista pretekli dve leti. Terjatev ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena. Družba je poleg tega navedla, da je bila stranka (dolžnik) ob izvedbi storitve registrirana kot dejavni zavezanec za DDV, da ni bila v postopku zaradi insolventnosti in ni bila v postopku likvidacije. Še naprej je registrirana kot dejavni zavezanec za DDV in je trenutno v postopku likvidacije.
- 3 Družba je v zvezi z navedenim Minister Finansów postavila vprašanje, ali se v takem dejanskem položaju lahko popravita davčna osnova in davek, dolgovan iz naslova opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju, če obveznost plačila ni bila v celoti poravnana, dolžnik pa je v obračunskem obdobju, v katerem se izteče 150. dan od datuma izteka roka za plačilo, v postopku likvidacije.
- 4 Minister Finansów je v zavezujoči informaciji z dne 12. januarja 2015 presodil, da je ureditev iz člena 90 Direktive 2006/112 za države članice fakultativna. S tem, kako je bilo v členu 89a ZDDV uvedeno upravičenje do popravka davčne osnove in zneska davka, dolgovanega iz naslova terjatve, za katero upnik izkaže, da je verjetno neizterljiva, člen 90 Direktive 2006/112 ni bil kršen. Zato davčni zavezanec v primeru neizpolnitve enega od temeljnih pogojev iz določbe poljskega pravnega reda, s katero je bilo vanj preneseno upravičenje iz člena 90 Direktive, pravice do tako imenovane „olajšave za slabe dolgove“ ne more izpeljati neposredno iz prava Unije.
- 5 Družba je v zvezi z zavezujočo informacijo vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (upravno sodišče vojvodstva v Szczecinu), ki je

tožbo zavrnilo. Menilo je, da je popravek zneska dolgovanega davka mogoč le ob izpolnitvi vseh pogojev iz člena 89a(2) ZDDV, kar pa v obravnavani zadevi ni bilo podano.

- 6 Družba je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) je to zadevo za skupno preučitev združilo še s tremi drugimi zadevami. V vseh teh zadevah je družba zaprosila za zavezujočo informacijo, v kateri se bistvo problema nanaša na skladnost pogojev, ki so v poljski ureditvi določeni za uporabo olajšave za slabe dolgove, v kontekstu morebitnih dejanskih položajev, v katerih se uporabi člen 89a ZDDV.

Kratka predstavitev utemeljitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 7 Dvomi predložitvenega sodišča se nanašajo na obseg svobode, ki jo imajo države članice pri določitvi pogojev za uporabo ureditve iz člena 90 Direktive 2006/112 v nacionalni zakonodaji. Predložitveno sodišče se zlasti sprašuje, ali ne bi morali biti v členu 89 ZDDV določeni le ti pogoji, namenjeni izkazovanju, da obveznost, katere vrednost je bila v obračunu DDV upoštevana za namene določitve obdavčljivega prometa in dolgovanega davka, ni bila poravnana, ne pa tudi ti, ki se nanašajo na davčni status upnika in dolžnika. V členu 89a ZDDV so bili poleg določitve, katere terjatve se štejejo za neporavnane, uvedeni še pogoji iz odstavka 2.
- 8 V členu 90 Direktive 2006/112 niso opredeljeni niti pogoji niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, kar je Naczelny Sąd Administracyjny v svoji sodni praksi doslej razlagalo tako, da imajo na podlagi teh določb države članice polje proste presoje, in sicer zlasti glede formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti v razmerju do davčnih organov, da bi lahko uveljavljali znižanje davčne osnove. Zato se je v nacionalni sodni praksi predpostavljalo, da je olajšava za slabe dolgove zajeta v polju proste presoje.
- 9 Predložitveno sodišče meni, da iz dosedanje sodne prakse Sodišča ni razviden nedvoumen odgovor na vprašanje o tem, ali se v nacionalni zakonodaji lahko določijo zgoraj opisane omejitve.
- 10 Zdi se, da iz dosedanje sodne prakse Sodišča izhaja, da se to nagiba k ozki razlagi omejitev, ki jih lahko države članice v nacionalni zakonodaji uvedejo za uporabo „olajšave za slabe dolgove“.
- 11 Sodišče je zlasti v sodbi z dne 15. maja 2014, C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, EU:C:2014:328, ugotovilo, da je pomembno, da se „formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti za izvrševanje pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV pred davčnimi organi, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije protidajatev – delno ali v celoti – zagotovo ne bo prejeta“ (točka 39).

- 12 Vendar je v točki 36 te sodbe Sodišče ugotovilo, da je treba „glede tega, [katere formalnosti morajo biti izpolnjene za] uresničevanje te pravice do zmanjšanja davčne osnove, [...] opozoriti, da lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV določijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, in sicer med drugim, če se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3 te direktive“.
- 13 Dvomi ostanejo tudi po branju sodbe Sodišča z dne 23. novembra 2017, C-246/16, Enzo Di Maura, EU:C:2017:887, v kateri je to ugotovilo, 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 (izrek).
- 14 Na podlagi tega bi bilo morda mogoče sklepati, da je bila dolžina postopka zaradi insolventnosti ključna za presojo skladnosti nacionalne zakonodaje s pravom Unije. Vendar je Sodišče v obrazložitvi navedlo, da „[č]eprav je pomembno, da se lahko države članice borijo proti negotovosti, ki je neločljivo povezana z dokončnostjo neplačila računa in na katero je opozorjeno v točki 16 te sodbe, pa ta možnost odstopanja ne sme presegati te negotovosti in se zlasti ne sme nanašati na vprašanje, ali je mogoče, da se v primeru neplačila davčna osnova ne zmanjša“ (točka 22). Sodišče je v nadaljevanju ugotovilo, da „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“ (točka 23).
- 15 Sodišče je ob sklicevanju na načelo sorazmernosti ugotovilo, da je „[t]a negotovost [...] 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 [...] bi bilo mogoče enak cilj uresničevati tudi tako, da bi bilo odobreno zmanjšanje, če bi davčni zavezanec izkazal razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, pri čemer bi se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno povečala“ (točka 27).
- 16 Sodišče je obenem presodilo, da 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“ (točka 27).
- 17 Zdi se, da iz dosedanje sodne prakse Sodišča izhaja, da se lahko pogoji za uporabo olajšave za slabe dolgove, določeni v nacionalnem pravu, nanašajo le na vprašanja v zvezi s preprečevanjem negotovosti, ki je povezana z dokončnostjo neizpolnitve obveznosti plačila računa.

- 18 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje, ali so dodatni pogoji, kakršni so določeni v členu 89a(2) ZDDV, dopustni ali pa za izvedbo popravka zadostuje že izpolnitev pogoja, da se to, da je terjatev verjetno neizterljiva, izkaže tako, da davčni zavezanec dokaže, da ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena v 150 dneh od datuma izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.
- 19 Predložitveno sodišče zlasti prosi, naj Sodišče pojasni, ali so pogoji, kakršni so določeni v členu 89a(2) ZDDV, izključeni iz polja proste presoje, ki je priznana državam članicam, ali pa bi moralo nacionalno sodišče ob upoštevanju načela sorazmernosti te pogoje presojati glede na okoliščine zadeve, kar bi zlasti pomenilo, da je treba upoštevati, kako dolgo bo trajal postopek zaradi insolventnosti ali postopek likvidacije.
- 20 Zaradi ugotovitve, da pravo Unije nasprotuje temu, da država članica uporabi pogoj iz člena 89a(2) ZDDV, bi prišlo do izrazite motnje v koherentnosti poljskega pravnega sistema. Poljski zakonodajalec se je namreč odločil, da bo v členu 89a ZDDV uporabil pooblastilo iz člena 185(2) Direktive 112/2006.
- 21 Da ne bi prišlo do kršitve načel nevtralnosti in sorazmernosti, je možnost davčnega zavezanca/upnika, da uporabi „olajšavo za slabe dolgove“ in popravi znesek dolgovanega davka, povezana z obveznostjo davčnega zavezanca/dolžnika, da popravi znesek vstopnega davka. Tako je zagotovljena nevtralnost DDV, ki je strukturna značilnost tega davka. S tem, da upnik uporabi „olajšavo za slabe dolgove“, strukturno preneha obstajati davek, v zvezi s katerim je bil izveden popravek. Zato dejansko preneha obstajati tudi vstopni davek, ki bi se lahko odbil. Posledica tega, da upniku v primeru neizterljivih terjatev nastane pravica do popravka zneska dolgovanega davka, je iz člena 89a(1) ZDDV izhajajoča obveznost davčnega zavezanca/dolžnika, da zmanjša odbitni vstopni davek ali, če ga ni, da s popravkom obračuna za obdobje, v katerem je izvedel odbitek, znesek dolgovanega davka poveča za znesek davka, ki izhaja iz neporavnanih računov. Ker se določbe člena 89a ZDDV nanašajo na pravice davčnega zavezanca/upnika in opredeljujejo pogoje, ki jih mora izpolniti, da lahko to pravico uveljavlja, člen 89b(1) tega zakona pa se nanaša na hkratno obveznost davčnega zavezanca/dolžnika, ki na opomin upnika ni poravnal obveznosti, ki izpolnjuje zahteve iz člena 89a(1) in (1a) ZDDV, da opravi ustrezen popravek odbitnega vstopnega davka ali da ustrezno poveča znesek dolgovanega davka za obdobje, v katerem je davčni zavezanec izvedel odbitek, mora biti med tema ureditvama z vidika njunega pravnega stanja popolna usklajenost in ujemanje. Od ocene, ali je upnik ustrezno uporabil pravico do popravka zneska dolgovanega davka, je namreč odvisna presoja položaja njegovega dolžnika, saj je upravičenje enega davčnega zavezanca neposredno povezano z obveznostjo drugega davčnega zavezanca.
- 22 Predložitveno sodišče meni, da se s popravkom, ki ga upnik izvede v razmerju do insolventnega dolžnika, nedopustno posega v potek postopka zaradi insolventnosti, ker se zaradi tega vrstni red poplačila upnikov, določen v členu 342 zakona o postopkih zaradi insolventnosti, spremeni tako, da se poplača

– na račun državne blagajne – eden od upnikov dolžnika, na katerega položaj v stečajni masi vstopi drugi upnik – to je, ravno državna blagajna –, zaradi česa se obveznost v zvezi z DDV preoblikuje iz terjatve četrte kategorije poplačila (bruto vrednost računa upnika iz gospodarskih razmerij in civilnopравnih razmerij na sploh) v terjatev tretje kategorije poplačila (davki). V nacionalni sodni praksi se namreč šteje, da so določbe zakona o postopkih zaradi insolventnosti in prestrukturiranju, zlasti določbe iz člena 342 tega zakona, *lex specialis* v razmerju do davčnih določb in da nasprotujejo poplačilu posamičnih upnikov ob neupoštevanju vrstnega reda poplačila, določenega v tej določbi.

- 23 Omejitve, ki so bile v nacionalni ureditvi uvedene v členu 89a(2), točka 1, oziroma členu 89b(1b) ZDDV, so odraz spoštovanja tega načela, katerega kršitev bi pomenila poseg v koherentnost obstoječega sistema iz nacionalnega prava, izraženega v členu 342 zakona o postopkih zaradi insolventnosti.
- 24 Vendar se v tem kontekstu pojavi dvom, ali te omejitve niso v nasprotju s členom 90(2) Direktive 2006/112 ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, in ali bi moralo nacionalno sodišče, če je po mnenju Sodišča tako, odločiti v nasprotju z določbo člena 342 zakona o postopkih zaradi insolventnosti.
- 25 Zgoraj opisani dvomi se pojavijo tudi v zvezi z drugimi pogoji, ki so v členu 89a ZDDV določeni za uporabo olajšave za slabe dolgove. Tudi ti pogoji so namenjeni zagotavljanju simetričnosti sprejetih davčnih rešitev. Zlasti pogoj, da mora biti dobava opravljena dejavnemu davčnemu zavezancu, zagotavlja simetrično znižanje vstopnega davka pri kupcu blaga. Neobstoj te omejitve bi pomenil, da končna potrošnja ne bi bila obdavčena in ustrezno pobiranje davka ne bi bilo zagotovljeno.
- 26 Predložitveno sodišče meni, da so navedeni argumenti pomemben dejavnik v prid stališču, da morajo biti skupaj izpolnjeni vsi pogoji iz člena 89a i 89b ZDDV.