Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 9. februarja 2023*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90 – Davčna osnova – Zmanjšanje – Zavarovatelj, ki zavarovancem izplača odškodnino za neplačane terjatve, vključno z DDV – Nacionalna ureditev, s katero je temu zavarovatelju kot pravnemu nasledniku zavrnjeno zmanjšanje davčne osnove – Načelo davčne nevtralnosti – Načelo učinkovitosti“

V zadevi C-482/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 29. junija 2021, ki je na Sodišče prispela 5. avgusta 2021, v postopku

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, N. Jääskinen in M. Gavalec (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: T. Ćapeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe T. Fehér in P. Jalsovszky, ügyvédek,

– za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,

– za portugalsko vlado P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino in J. Ramos, agenti,

– za Evropsko komisijo A. Sipos in V. Uher, agenta,

* Jezik postopka: madžarščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi z načeli sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, družbo madžarskega prava, in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) glede prošnje za zmanjšanje davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 9(1), prvi pododstavek, te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

5 Člen 63 navedene direktive določa:

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

6 Člen 66 te direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

(c) če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem roku, vendar najpozneje ob izteku roka, ki ga za izdajanje računov predpišejo države članice v skladu z drugim odstavkom člena 222, če pa država članica ni predpisala takšnega roka, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

Izjema iz prvega odstavka pa se ne uporablja za opravljanje storitev, za katere mora prejemnik plačati DDV v skladu s členom 196, ali za dobave ali prenose blaga iz člena 67.“

7 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.“

8 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.“

9 Člen 135(1)(a) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“.

10 Člen 250(1) iste direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

Madžarsko pravo

Zakon št. CL iz leta 2017

11 Člen 196 adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o ureditvi obdavčenja) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Če Alkotmánybíróság [(ustavno sodišče, Madžarska)], Kúria [(vrhovno sodišče, Madžarska)] ali Sodišče Evropske unije z retroaktivnim učinkom od dne objave odločbe ugotovi, da je pravno pravilo, s katerim je določena davčna obveznost, v nasprotju z ustavo ali zavezujočim aktom Evropske unije ali – v primeru občinskega odloka – katerim koli drugim pravnim pravilom, in če zaradi te sodne odločbe za davčnega zavezanca nastane pravica do vračila, prvostopenjski davčni organ na zahtevo davčnega zavezanca v skladu z določbami tega člena izvede vračilo, in sicer v skladu s postopki, določenimi v zadevni odločbi.

[…]

3. V zahtevku je treba poleg podatkov, ki so potrebni za opredelitev davčnega zavezanca pri davčni upravi, navesti davek, ki je bil plačan do datuma vložitve zahtevka in katerega vračilo se zahteva, ter izvršilni naslov, na podlagi katerega je bil ta davek plačan, navesti pa je treba tudi odločbo Alkotmánybíróság [(ustavno sodišče)], Kúria [(vrhovno sodišče)] ali Sodišča, pri čemer mora ta zahtevek vsebovati izjavo, da:

(a) davčni zavezanec do datuma vložitve zahtevka ni prevalil davka, katerega vračilo zahteva, na drugo osebo,

(b) davčni zavezanec ali katera koli druga oseba pred vložitvijo zahtevka nista prejela vračila davka na podlagi upravnega ali sodnega postopka in da ob vložitvi zahtevka takšen postopek ne poteka, razen če davčni zavezanec v 90 dneh po vložitvi zahtevka davčni upravi izkaže, da je postopek končan.

4. Če drugi pogoji iz točk (a) in (b) odstavka 3 niso izpolnjeni, davčna uprava zahtevek z odločbo zavrne. V zvezi z vsebino izvršilnega naslova davčna uprava ne opravi nobenega izvršilnega dejanja med vložitvijo zahtevka in pravnomočnim končanjem postopka oziroma – v primeru pravnomočne odločbe, s katero je odrejeno vračilo – do odprave ali razglasitve ničnosti te odločbe.“

Zakon o DDV

12 Člen 5(1) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Za namene DDV je ‚davčni zavezanec‘ fizična oseba ali subjekt s pravno sposobnostjo, ki v svojem imenu opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na kraj, namen in rezultat te dejavnosti. […]“

13 Člen 55 tega zakona določa:

„1. Obveznost plačila davka nastane, ko nastopi dogodek, s katerim se opravi obdavčljiva transakcija (v nadaljevanju: izpolnitev).

2. Pravna posledica iz odstavka 1 zgoraj nastane tudi v primeru, ko je kljub neizpolnitvi izdan račun. Ta pravna posledica nastane v razmerju do davčnega zavezanca, ki je na računu naveden kot dobavitelj blaga ali izvajalec storitve, razen če ta nedvoumno dokaže, da:

(a) kljub izdaji računa ni prišlo do izpolnitve ali

(b) je prišlo do izpolnitve, vendar jo je storila tretja oseba,

navedeni davčni zavezanec pa je takoj naredil vse potrebno za preklic izdanega računa ali pa je, kadar je račun izdala tretja oseba na njegovo ime, nemudoma obvestil osebo ali subjekt, naveden na računu kot kupec blaga ali prejemnik storitve, o obstoju položaja iz točk (a) ali (b) teh določb.“

14 Člen 56 navedenega zakona določa:

„Dolgovani davek se obračuna ob izpolnitvi, razen če ta zakon ne določa drugače.“

15 Člen 77(7) istega zakona določa:

„Zlasti ob upoštevanju načela uveljavljanja pravic v skladu z njihovim namenom se lahko davčna osnova naknadno zmanjša za znesek celotne ali delne protidajatve brez davka, knjižene kot neizterljive, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) davčni zavezanec in kupec blaga ali prejemnik storitve sta neodvisni stranki;

(b) davčni zavezanec predhodno pisno obvesti kupca blaga ali prejemnika storitve v skladu z določbami odstavka 8, razen če sta kupec blaga ali prejemnik storitve prenehala obstajati in nimata pravnega naslednika;

(c) davčni zavezanec ob vložitvi obračuna, na katerega se nanaša neizterljiva terjatev, ni v postopku stečaja, likvidacije ali prisilne likvidacije;

(d) kupec blaga ali prejemnik storitve ob dobavi blaga ali opravi storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, nista v postopku stečaja, likvidacije ali prisilne likvidacije;

(e) kupec blaga ali prejemnik storitve ob dobavi blaga ali opravi storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, ali v letu pred tem nista navedena v bazi podatkov oseb, ki imajo veliko razliko v davčni obveznosti ali velik davčni dolg, v katero je mogoče vpogledati prek spletne strani davčne uprave;

(f) davčna identifikacijska številka kupca blaga ali prejemnika storitve ob dobavi blaga ali opravi storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, ni bila izbrisana;

(g) davčni zavezanec ob dobavi blaga ali opravi storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, ni imel nobene informacije od nacionalne davčne in carinske uprave, da se je kupec blaga ali prejemnik storitve izognil plačilu svojih davčnih obveznosti;

(h) poteklo je vsaj eno leto od zapadlosti protidajatve za dobavo blaga ali opravo storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, v plačilo in

(i) protidajatev za dobavo blaga ali opravo storitve, ki sta podlaga za knjiženje terjatve kot neizterljive, ni bila plačana ali drugače izplačana.“

Zakon št. CLI iz leta 2017

16 Člen 12 adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o organizaciji davčne uprave) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Če ta zakon ne določa drugače, preidejo vse pravice, ki so pripadale pravnemu predniku, na pravnega naslednika davčnega zavezanca v smislu pravil civilnega prava, prav tako pa tudi vse obveznosti, ki jih pravni prednik ni izpolnil, in sicer v sorazmerju s premoženjem, ki ga je ta naslednik s pravnim nasledstvom pridobil. Če je več pravnih naslednikov, ti izpolnijo obveznosti pravnega prednika sorazmerno s sredstvi. Če tega ne storijo, so solidarno odgovorni za dolg pravnega prednika. Do subvencij so upravičeni sorazmerno s sredstvi, razen če ni dogovorjeno drugače.

2. Davčna uprava preveri, ali pravni naslednik izpolnjuje zakonske pogoje za obdobja pred nasledstvom, vključno z davčno zgodovino pravnega prednika, pri čemer mora presoditi tudi ravnanje tega pravnega prednika.

3. Določbe odstavkov 1 in 2 se uporabljajo tudi v primeru nadaljevanja dejavnosti samostojnega podjetnika v obliki družbe z enim družbenikom.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari opravlja dejavnost zavarovanja, v okviru katere se na podlagi zavarovalne pogodbe zaveže, da bo svojim zavarovancem plačala odškodnino, če njihove stranke ne bodo plačale določene terjatve. Odškodnina načeloma znaša 90 % vrednosti neplačane terjatve skupaj z DDV. V skladu s to zavarovalno pogodbo se vzporedno s to odškodnino ustrezen del vrednosti terjatve in vse povezane pravice, ki so prvotno pripadale zavarovancu, prenesejo na tožečo stranko v postopku v glavni stvari. V praksi breme DDV, ki so ga zavarovanci predhodno plačali v državno blagajno, vendar je bil prevaljen na stranke, ki pa ga niso plačale, nosi – kar zadeva preneseni del DDV – tožeča stranka v postopku v glavni stvari.

18 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je 31. decembra 2019 pri davčni upravi vložila zahtevek za vračilo DDV v zvezi z neizterljivimi terjatvami v skupnem znesku 225.855.154 madžarskih forintov (HUF) (približno 680.631 EUR) in 128.240,44 EUR ter plačilo zamudnih obresti v višini 1/365 vrednosti temeljne obrestne mere madžarske centralne banke, ki je veljala na dan zapadlosti, povečane za 5 odstotnih točk, ali zamudnih obresti po navadni temeljni obrestni meri navedene centralne banke.

19 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je v utemeljitev tega zahtevka navedla, da znesek odškodnin, ki jih je plačala po 1. januarju 2014 iz naslova dokončno neizterljivih terjatev, ki jih je zavarovala, vključuje tudi znesek DDV. Ob sklicevanju na sklep Sodišča z dne 24. oktobra 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, neobjavljen, EU:C:2019:901), je pojasnila, da v nasprotju s členom 90

Direktive o DDV določbe zakona o DDV pred 1. januarjem 2020 niso omogočale naknadnega zmanjšanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila protidajatve za opravljeno storitev ali dobavljeno blago, tudi če je terjatev postala dokončno neizterljiva.

20 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (direktorat za severno Budimpešto pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (prvostopenjski davčni organ) je z odločbo z dne 29. januarja 2020 navedeni zahtevek zavrnil z obrazložitvijo, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni opravila transakcij, ki so podlaga za zadevne neizterljive terjatve.

21 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je z odločbo z dne 15. aprila 2020 zavrnila pritožbo, ki jo je tožeča stranka v postopku v glavni stvari vložila zoper to odločbo z dne 29. januarja 2020, in to odločbo potrdila. V zvezi s tem je menila, da sprememba davčnega zavezanca, ki izhaja iz zavarovalne pogodbe, z vidika davčnega prava ne pomeni pravnega nasledstva, ker vsebinski pogoji, določeni za ugoditev zahtevku za vračilo DDV, niso izpolnjeni, saj tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ni davčni zavezanec glede transakcij, za katere je nameravala uveljavljati pravico do zmanjšanja davčne osnove in do vračila DDV, ki iz tega izhaja.

22 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitveno sodišče, zoper navedeno odločbo z dne 15. aprila 2020 vložila tožbo, s katero primarno predlaga sodni nadzor te odločbe in njeno spremembo z retroaktivnim učinkom. Po njenem mnenju ima v skladu z zavarovalno pogodbo iz točke 17 te sodbe kot pravna naslednica svojih zavarovancev pravico do vračila DDV v zvezi z zadevnimi neizterljivimi terjatvami. To pravico naj bi imela tudi na podlagi prava Unije iz naslova načela davčne nevtralnosti.

23 Tožena stranka v postopku v glavni stvari predlaga zavrnitev te tožbe. Trdi, da tako na podlagi prava Unije kot madžarske ureditve zavarovatelj, kot je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, nima pravice do zmanjšanja davčne osnove, ki velja v primeru dokončnega neplačila, na podlagi člena 90 Direktive o DDV. Po mnenju tožene stranke v postopku v glavni stvari ima pravico do vložitve zahtevka za vračilo DDV davčni zavezanec, čigar terjatev je postala dokončno neizterljiva in ki je ta davek plačal. Poudarja, da v obravnavanem primeru davčnopravni subjekt ni tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, temveč njeni zavarovanci. Poleg tega tožena stranka v postopku v glavni stvari pojasnjuje, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni plačala DDV, ampak znesek, ki je bil zavarovan na podlagi te zavarovalne pogodbe, tako da če bi ugodila zahtevku te tožeče stranke za vračilo DDV, bi to povzročilo njeno neupravičeno obogatitev.

24 Predložitveno sodišče v zvezi z zadevnimi terjatvami navaja, da se ob njihovem prenosu na tožečo stranko iz postopka v glavni stvari te terjatve še niso štele za neizterljive in da so dokončno postale take šele po tem prenosu. To sodišče pojasnjuje tudi, da je bil do 1. januarja 2020 zakon o DDV v nasprotju s pravom Unije, ker ta zakon ni omogočal naknadnega zmanjšanja davčne osnove za DDV v zvezi s takimi terjatvami.

25 Navedeno sodišče se sprašuje o združljivosti določb madžarskega prava, ki se uporabljajo za spor, o katerem odloča, in prakse davčne uprave, ki temelji na njih, s pravom Unije, s sodno prakso Sodišča ter z načeli sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti.

26 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načela sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti – zlasti ob upoštevanju tega, da država članica iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je višji od tistega, ki ga je na podlagi dobave blaga ali opravljanja storitve dejansko prejel tisti, ki je izvršil navedeno dobavo ali storitev, in oprostitve iz člena 135(1)(a) Direktive o DDV ter zahteve, da se, ob sklicevanju na načela, navedena v točkah 35, 37 in 53 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca [P. Mengozzija] v zadevi Swiss Re [Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:300)], navedena dejavnost obravnava kot enotna oproščena transakcija, kot tudi zahteve po zagotavljanju prostega pretoka kapitala in storitev na notranjem trgu – nasprotujejo praksi države članice, v skladu s katero se zmanjšanje davčne osnove, ki se uporabi v primeru dokončnega neplačila, določeno v členu 90(1) Direktive o DDV, ne uporablja v primeru zavarovatelja, ki je zavarovancu ob nastalem zavarovalnem dogodku (neplačilo stranke zavarovanca) v okviru izvajanja dejavnosti zavarovanja terjatev plačal odškodnino, ki vključuje davčno osnovo in pripadajoči DDV, kar pomeni, da je bila na podlagi zavarovalne pogodbe terjatev odstopljena zavarovatelju, skupaj z vsemi pravicami izvršbe v zvezi z navedeno terjatvijo, v naslednjih okoliščinah:

(a) ko so zadevne terjatve postale neizterljive, nacionalna zakonodaja ni dopuščala nobenega zmanjšanja davčne osnove za neizterljivo terjatev;

(b) ko je bila ugotovljena nezdružljivost te prepovedi s pravom [Unije], je pozitivno nacionalno pravo kategorično izključilo vračilo DDV, ki se nanaša na neizterljivo terjatev, dobavitelju prvotne dobave (zavarovanec), ker mu je zavarovatelj povrnil navedeni znesek DDV, in

(c) zavarovatelj lahko dokaže, da je njegova terjatev do dolžnika postala dokončno neizterljiva?“

Vprašanje za predhodno odločanje

27 Najprej je treba poudariti, na eni strani, da se predložitveno sodišče v vprašanju sklicuje na člen 135(1)(a) Direktive o DDV, ki določa oprostitev zavarovalnih transakcij. V obravnavanem primeru pa tožeča stranka v postopku v glavni stvari zahteva vračilo DDV, ki so ga davčni zavezanci plačali ne v okviru zavarovalnih transakcij, ki so oproščene na podlagi te določbe, temveč v okviru obdavčljivih transakcij. Zato navedena določba ni upoštevna za rešitev spora o glavni stvari.

28 Na drugi strani, predložitveno sodišče se sklicuje na določbe Pogodbe DEU v zvezi s prostim pretokom storitev in kapitala. V obravnavanem primeru je treba poudariti, da so za spor o glavni stvari značilni elementi, ki so vsi omejeni na eno in isto državo članico, saj gre za spor med družbo madžarskega prava s sedežem na madžarskem ozemlju in madžarsko davčno upravo, in sicer direktoratom za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi.

29 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa se pravila Pogodbe DEU na področju svobode ustanavljanja, svobode opravljanja storitev in prostega pretoka kapitala ne uporabljajo za položaj, v katerem so vsi upoštevni elementi omejeni na eno samo državo članico (sodba z dne 15. novembra 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, točka 47 in navedena sodna praksa).

30 Zato se določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku storitev in kapitala v sporu o glavni stvari ne uporabljajo.

31 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90(1) Direktive o DDV ter načela sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države članice, v skladu s katero se zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila, določeno v tej določbi, ne uporablja za zavarovatelja, ki na podlagi pogodbe o zavarovanju poslovnih terjatev eni od svojih zavarovanih strank kot odškodnino zaradi neplačila terjatve plača del davčne osnove za zadevno obdavčljivo transakcijo, vključno z DDV, čeprav so bili na podlagi te pogodbe ta del terjatve in vse z njim povezane pravice preneseni na tega zavarovatelja.

32 Na eni strani, treba je spomniti, da se člen 90(1) Direktive o DDV nanaša na preklic naročila, zavrnitev oziroma celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po tem, ko je bila opravljena transakcija, zaradi katere je treba plačati DDV. Na podlagi te določbe morajo države članice zmanjšati davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotne protidajatve. Ta določba je izraz temeljnega načela te direktive, ki je načelo davčne nevtralnosti, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeta protidajatev in katerega korelat je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki bi bil višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 18 in navedena sodna praksa).

33 Glede na besedilo člena 90(1) Direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti morajo biti formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti, da bi pred davčnimi organi uveljavili pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV, omejene na tiste, s katerimi je mogoče dokazati, da po transakciji del ali celotna protidajatev dokončno ne bo prejeta (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 19 in navedena sodna praksa).

34 Na drugi strani, člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da v primeru celotnega ali delnega neplačila cene transakcije odstopijo od pravila iz člena 90(1) te direktive. V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da izvrševanje te možnosti odstopanja državam članicam ne more omogočiti, da v primeru neplačila preprosto izključijo zmanjšanje davčne osnove za DDV. Namen navedene možnosti je namreč le omogočiti državam članicam, da odpravijo negotovost glede neplačila računa ali njegove dokončnosti, ne ureja pa vprašanja, ali je v primeru neplačila mogoče, da se davčna osnova ne zmanjša (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 20 in navedena sodna praksa).

35 Tako bi bilo priznanje možnosti državam članicam, da v primeru celotnega ali delnega neplačila cene transakcije izključijo vsakršno zmanjšanje davčne osnove za DDV, v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, iz katerega zlasti izhaja, da je treba podjetnika kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga dolguje ali ga je plačal v okviru svojih ekonomskih dejavnosti, ki so same predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23 in navedena sodna praksa).

36 V obravnavanem primeru je treba preveriti, ali v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, neplačilo terjatev spada na področje uporabe člena 90(1) Direktive o DDV.

37 V zvezi s tem je treba spomniti, da so v skladu s členom 2(1)(a) in (c) te direktive predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

38 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da je za to, da se šteje, da je transakcija opravljena „za plačilo“, potrebna neposredna zveza med dobavo blaga ali opravo storitev in protidajatvijo, ki jo davčni zavezanec dejansko prejme (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 69 in navedena sodna praksa). Sodišče je prav tako razsodilo, da za to, da se za dobavo blaga ali storitev lahko šteje, da je bila opravljena „za plačilo“, ni nujno, da se protidajatev za to dobavo ali storitev prejme neposredno od njenega prejemnika, ampak je protidajatev mogoče prejeti tudi od tretje osebe (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 34 in navedena sodna praksa). Iz te sodne prakse izhaja, da je za to opredelitev odločilno to, da je bila protidajatev dejansko plačana.

39 V obravnavanem primeru je tožeča stranka v postopku v glavni stvari strankam, ki so davčni zavezanci, izplačala odškodnino v višini 90 % zneska zadevnih terjatev, vključno z DDV.

40 V teh okoliščinah je razvidno, da so stranke, ki so davčni zavezanci, del terjatev, za katere je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari plačala odškodnino, dejansko prejele kot protidajatev za zadevne obdavčljive transakcije, tako da za ta del ni mogoče šteti, da je predmet „neplačila“ v smislu člena 90(1) Direktive o DDV.

41 Iz tega sledi, da ta del terjatev, čeprav je bil prejet iz naslova odškodnine, za stranke, ki so davčni zavezanci, ne more biti podlaga za nikakršno pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV.

42 Poleg tega ni mogoče šteti, da je glede na pravo Unije na področju DDV in neodvisno od nacionalnih pravil, ki lahko urejajo odstop terjatve po civilnem pravu, zavarovatelja, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, mogoče opredeliti kot davčnega zavezanca, ki ima v zvezi z delom terjatev, ki so bile predmet odškodnine in odstopa, pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV.

43 Priznanje takega statusa takemu zavarovatelju bi namreč pomenilo kršitev načela davčne nevtralnosti, saj DDV, plačan davčni upravi, ne bi bil povsem sorazmeren s ceno, ki so jo dejansko prejele stranke, ki so davčni zavezanci in ki so opravile zadevne obdavčljive transakcije.

44 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero se zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila, določeno v tej določbi, ne uporablja za zavarovatelja, ki na podlagi pogodbe o zavarovanju poslovnih terjatev zavarovancu kot odškodnino zaradi neplačila terjatve plača del davčne osnove za zadevno obdavčljivo transakcijo, vključno z DDV, čeprav so bili na podlagi te pogodbe ta del terjatve in vse z njim povezane pravice preneseni na tega zavarovatelja.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, in načelo davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero se zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila, določeno v tej določbi, ne uporablja za zavarovatelja, ki na podlagi pogodbe o zavarovanju poslovnih terjatev zavarovancu kot odškodnino zaradi neplačila terjatve plača del davčne osnove za zadevno obdavčljivo transakcijo, vključno z davkom na dodano vrednost, čeprav so bili na podlagi te pogodbe ta del terjatve in vse z njim povezane pravice preneseni na tega zavarovatelja.

Podpisi