SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA YVESA BOTA,
predstavljeni 26. maja 2011 [1]

1. Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) je na podlagi skupnega sistema, uvedenega s pravom Unije, davek na potrošnjo, ki se pobira na vsaki stopnji proizvodnega ali distribucijskega procesa in ga v celoti plača končni potrošnik.

2. Da bi preprečili, da bi se DDV obračunaval v breme gospodarskih subjektov, ki jim ga njihove stranke plačajo hkrati s ceno njihovih proizvodov ali storitev, je v skupnem sistemu DDV predviden mehanizem odbitkov, s katerim se zagotavlja „nevtralnost“ davka z njihovega vidika.

3. Tako lahko gospodarski subjekti – t. i. „davčni zavezanci“ – odbijejo od davka, ki so ga prejeli od svojih strank in ga dolgujejo državi članici, vstopni DDV, ki so ga plačali ob pridobitvi blaga in storitev, ki so potrebni za opravljanje njihove poslovne dejavnosti.

4. Ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti se nanaša na določbe skupnega sistema DDV, ki se uporabljajo, če pravice davčnega zavezanca do odbitka presegajo znesek davka, ki ga je dolžan plačati.

5. Člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES [2] določa, da lahko države članice, če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

6. Republika Madžarska meni, da lahko na podlagi te določbe povračilo omeji tako, da se povrne le del DDV, ki ga je davčni zavezanec dejansko plačal. Evropska komisija meni, da zadevna določba državam članicam tega ne omogoča, zato je vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Direktiva z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

7. V teh sklepnih predlogih bom pojasnil, zakaj je po mojem mnenju ta tožba utemeljena.

I – Pravni okvir

A – *Pravo unije*

8. V nasprotju s trditvami iz vlog Komisije bom trdil, da omejitev, določena z madžarskim pravom, ni v nasprotju z načelom nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV. Vendar bom pojasnil – kot je trdila ta institucija – da je s členom 183 Direktive 2006/112 v povezavi z drugimi določbami te direktive glede pravice do odbitka pristojnost držav članic jasno omejena na izbiro med tem, da presežek ali vrnejo ali pa ga prenesejo v naslednje obdobje, pri čemer se ne razlikuje med že plačanim in dolgovanim DDV.

9. Država članica torej povračila presežka ne more omejiti le na del DDV, ki ga je davčni zavezanec dejansko plačal, ne da bi s tem presegla meje diskrecijske pravice, ki ji je podeljena z Direktivo 2006/112.

10. Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS[3] določa, da načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so bile v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravljene pred fazo, v kateri se davek obračuna. Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

11. V naslovu VI Direktive 2006/112, naslovljenem „Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV“, so med drugim členi, ki določajo:

3 – Direktiva z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301).

„Člen 62

Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek' dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚obveznost obračuna' DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.

[…]

Člen 63

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

[…]

Člen 65

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.

Člen 66

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 kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

[…]"

12. Naslov X Direktive 2006/112 vsebuje določbe glede odbitkov. V poglavje 1 tega naslova, naslovljeno „Nastanek in obseg pravice do odbitka", sta med drugim vključena člena 167 in 168, ki določata:

„Člen 167

Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

Člen 168

Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

13. V poglavju 4 naslova X Direktive 2006/112 se obravnavajo pravila za uveljavljanje pravice do odbitka. Med drugim vključuje naslednje člene:

„*Člen 178*

Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]

Člen 179

Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

[…]

Člen 183

Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

Države članice pa lahko zavrnejo vračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

14. Poglavje 5 naslova X Direktive 2006/112 je naslovljeno „Popravki odbitkov“. Člena 184 in 185 iz tega poglavja določata:

„*Člen 184*

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

Člen 185

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

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

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

15. Obveznosti davčnih zavezancev glede plačila DDV so določene v naslovu XI Direktive 2006/112, ki med drugim zajema naslednje člene:

„*Člen 206*

Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.

[…]

Člen 250

1. Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, in odbitkov […]

[…]

Člen 252

1. Obračun DDV je treba predloži v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta."

B – *Nacionalna zakonodaja*

16. Člen 55 (1) zakona št. CXXVII iz leta 2007 o DDV [4] določa:

„Obveznost obračuna davka nastane z nastopom dogodka, s katerim je objektivno izvršena obdavčljiva transakcija (v nadaljevanju: izvršitev)."

17. Člen 56 madžarskega zakona o DDV določa, da se „dolgovani davek izračuna v trenutku izvršitve, če ta zakon ne določa drugače".

18. Člen 119(1) zadevnega zakona določa:

„Če zakon ne določa drugače, nastane pravica do odbitka davka v trenutku ugotovitve dolgovanega davka, ki ustreza vstopnemu davku (člen 120)."

19. Člen 131 madžarskega zakona o DDV določa:

„(1) Davčni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV, lahko od skupnega zneska davka, ki ga dolguje v davčnem obdobju, odbije znesek odbitnega vstopnega davka, ki je nastal v istem davčnem obdobju ali enem ali več predhodnih obdobjih.

(2) Če je razlika, izračunana v skladu z odstavkom 1, negativna, lahko davčni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV:

(a) v naslednjem davčnem obdobju to razliko šteje za postavko, ki znižuje skupni znesek davka, ki ga za to davčno obdobje dolguje v skladu z odstavkom 1, ali

(b) od državnih davčnih organov zahteva povračilo razlike v skladu s pogoji in pravili, opredeljenimi v členu 186."

20. Člen 186 zadevnega zakona določa:

„(1) Povračilo zneska negativne razlike, izračunane v skladu s členom 131 (1) – prilagojenega v skladu z odstavkom 2 – je mogoče zahtevati šele po roku zapadlosti, določenem v zakonu XCII iz leta 2003 [o sistemu obdavčitve [5]], če

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (v nadaljevanju: madžarski zakon o DDV).

5 – Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

(a) davčni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV, pri davčnih organih vloži ustrezno zahtevo ob vložitvi davčnega obračuna v skladu s členom 184 […]

[…]

(2) Če davčni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV in ravna v skladu z odstavkom 1(a), pred iztekom roka iz odstavka 1 ne plača takoj zneska, ki vključuje tudi davek za transakcijo, ki je pravna podlaga za prevalitev davka, ali če njegov dolg pred tem datumom ni kako drugače izpolnjen, je treba celoten odbitni znesek, povezan s to transakcijo, odbiti od zneska absolutne vrednosti negativne razlike, izračunane v skladu s členom 131(1), do vrednosti tega zneska.

(3) Člen 131(2)(a) se uporabi za znesek, ki v skladu z odstavkom 2 zniža znesek absolutne vrednosti negativne razlike, izračunane v skladu s členom 131(1), do vrednosti tega zneska.

[…]“

21. Iz člena 37(1) zakona št. XCII iz leta 2003 o sistemu obdavčenja izhaja, da se rok zapadlosti ujema z rokom za plačilo davka:

„Davek je treba plačati na datum, naveden v prilogi k zakonu ali v samem zakonu (zapadlost) […]“

22. Točka 2(a) dela I priloge II k temu zakonu določa:

„Zavezanec za plačilo [DDV] plača dolgovani neto znesek [DDV]:

– pri mesečnih davčnih obračunih pred 20. dnem naslednjega meseca po tekočemu mesecu,

– pri četrtletnih davčnih obračunih pred 20. dnem naslednjega meseca po četrtletju,

– pri letnih davčnih obračunih pa pred 25. februarjem naslednjega leta po davčnem letu

in lahko zahteva njegovo povračilo po tem datumu.“

II – Postopek in predlogi strank

23. Komisija je 21. marca 2007 na Republiko Madžarsko naslovila uradni opomin, 8. oktobra 2009 pa še obrazloženo mnenje, v katerem je zadevni državi članici pojasnila, zakaj meni, da je njena zakonodaja v nasprotju s členom 183 Direktive 2006/112. Hkrati jo je pozvala, naj svoje predpise uskladi s to določbo.

24. Ker Republika Madžarska izpodbija to presojo in zato ni ravnala v skladu z navedenim, je Komisija 20. maja 2010 vložila to tožbo, s katero Sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da Republika Madžarska ni izpolnila obveznosti iz Direktive 2006/112[…],

  – ker je določila, da morajo davčni zavezanci, katerih davčni obračun za katero koli davčno obdobje izkazuje „presežek“ v smislu člena 183 Direktive [2006/112], ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje davčno obdobje, če dobavitelju niso plačali celotnega zneska zadevne pridobitve, in

  – ker so lahko zaradi te obveznosti nekateri davčni zavezanci, ki imajo pogosto „presežek“ v davčnem obračunu, ta presežek dolžni večkrat prenesti v naslednje davčno obdobje;

– Republiki Madžarski naloži plačilo stroškov.

25. Republika Madžarska predlaga, naj se tožba Komisije zavrne in naj se Komisiji naloži plačilo stroškov.

III – Trditve strank

A – *Komisija*

26. Komisija navaja, da je s členom 186(2) madžarskega zakona o DDV izključeno povračilo presežka, če vstopni DDV izvira iz transakcij, katerih protivrednost, vključno z DDV, še ni bila plačana in se obveznost plačila ni drugače izničila. Glede tega trdi, da je ta omejitev v nasprotju s pravom Unije.

27. Prvič, z zadevno omejitvijo naj se ne bi upoštevalo načelo davčne nevtralnosti, kot ga razlaga in udejanja Sodišče. Člen 183 Direktive 2006/112 – in zlasti besedno zvezo „v skladu s pogoji, ki jih določijo“ – bi bilo namreč treba razlagati ob upoštevanju tega načela, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV in z vidika katerega je mehanizem odbitka namenjen temu, da je naročnik popolnoma prost bremena DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal v okviru katere koli svoje gospodarske dejavnosti.

28. Komisija trdi, da v skladu s členoma 62 in 63 zadevne direktive obveznost obračuna vstopnega DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, in sicer ne glede na plačilo zadevne transakcije. Dobavitelju blaga ali izvajalcu storitev naj bi bila torej naložena obveznost plačila DDV državnemu davčnemu organu, tudi če do konca davčnega obdobja od svojih strank še ni prejel plačila. Ker v takem primeru člen 186(2) zakona o DDV stranki preprečuje, da bi zahtevala povračilo DDV za zadevno transakcijo, državni davčni organ do plačila transakcije razpolaga s presežnimi sredstvi, naj bi bil sistem DDV neuravnotežen.

29. Ker zadevni subjekti ne morejo zahtevati povračila presežka odbitnega DDV, s tem zanje nastane breme. Po eni strani se zaradi tega, ker država zamuja s poplačilom terjatve davčnega zavezanca, ki zahteva povračilo, začasno zmanjša vrednost premoženja, s katerim zadevni davčni zavezanec razpolaga, zato naj bi se zmanjšale njegove možnosti dobička in njegova likvidna sredstva ter povečalo njegovo poslovno tveganje. Po drugi strani naj bi se zaradi nevračila presežka DDV, ki povzroči zmanjšanje likvidnih sredstev kupca blaga ali prejemnika storitev, hkrati povečalo tudi tveganje, da zadevni kupec ali prejemnik ne bo mogel plačati dobavljenega blaga ali opravljenih storitev ali pa bo lahko to storil le z zamudo. Tako naj bi se z zadevno izključitvijo povečalo tudi poslovno tveganje dobavitelja blaga ali ponudnika storitev, s tem pa naj bi se celo zmanjšala možnost, da bo izpolnjen pogoj za prejem povračila.

30. Čeprav so s sistemom DDV, uvedenim z Direktivo 2006/112, davčnim zavezancem naložene nekatere obveznosti – zlasti obveznost, da morajo državi plačati izstopni DDV ne glede na to, ali je stranka plačala zadevno transakcijo – kar pomeni, da se načelo davčne nevtralnosti v tem sistemu uresničuje z nekaj omejitvami, je treba te omejitve razlagati ozko. Sodišče naj bi v sodbi z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji[6] zlasti razsodilo, da države članice ne smejo določiti takih pogojev za povračilo presežka DDV, da

6 – C-78/00, Recueil, str. I-8195.

bi moral davčni zavezanec v celoti ali delno nositi breme DDV.

31. Po mnenju Komisije je s členom 183 Direktive 2006/112 državam članicam dana le možnost opredeliti postopkovna pravila za ureditev tega povračila, s čimer je mogoče zadevna pravila ustrezno vključiti v različne predpise upravnega postopka. Nasprotno pa naj ta člen ne bi omogočal, da se zadevno povračilo omeji z vsebinskimi pogoji. Taka omejitev naj bi bila v nasprotju s ciljem zadevnega člena, z njo naj bi nastale neutemeljene razlike med zakonodajami držav članic, kršeno pa naj bi bilo tudi načelo davčne nevtralnosti. Zadevna nacionalna ureditev pa naj ne bi določala postopkovnih pravil, temveč materialnopravne omejitve povračila DDV.

32. Drugič, po mnenju Komisije zadevna nacionalna zakonodaja ni skladna s členom 183 Direktive 2006/112 tudi zato, ker ne vsebuje nobene časovne omejitve glede prenosa presežka v naslednje davčno obdobje.

33. Iz besedila zadevnega člena naj bi izhajalo, da je treba presežek povrniti najpozneje v drugem davčnem obdobju po njegovem nastanku. Nasprotno naj bi sporna nacionalna zakonodaja dopuščala možnost, da mora davčni zavezanec presežek DDV večkrat prenesti, še zlasti če opravlja transakcije, pri katerih znesek odbitnega vstopnega DDV redno presega znesek izstopnega DDV. V takem položaju naj bi bili zlasti davčni zavezanci, ki večinoma opravljajo izvozne dejavnosti na podlagi členov 146(1)(a) in 169(b) Direktive 2006/112.

34. Sporna nacionalna zakonodaja naj ne bi zagotavljala niti, da bo davčni zavezanec nekoč dejansko pridobil povračilo presežka DDV. Če bi namreč prenehal opravljati dejavnost, ne da bi plačal vse pridobitve, ker bi postal plačilno nesposoben, bi ostal presežek DDV, obračunan za neplačane pridobitve, državi.

B – *Republika Madžarska*

35. Republika Madžarska meni, da s pogojem iz njene zakonodaje, v skladu s katerim je mogoče povrniti le dejansko plačani davek, nista kršena niti načelo davčne nevtralnosti niti člen 183 Direktive 2006/112, ki državam članicam nedvoumno priznava pristojnost za opredelitev pogojev povračila.

36. Prvič, Republika Madžarska trdi, da ta pogoj ni breme za davčnega zavezanca, ki bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

37. Izraz „breme DDV“ je treba namreč razumeti le kot dokončno breme, torej kot položaj, v katerem mora davčni zavezanec plačati DDV brez pravice do odbitka. Dejstvo, da mora zadevni gospodarski subjekt začasno nositi breme DDV, naj bi bilo le breme financiranja ali likvidnostno breme in naj bi le začasno vplivalo na njegov finančni položaj, zato naj ne bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

38. Republika Madžarska glede tega poudarja, da je s skupnim sistemom DDV – v okviru katerega člena 62 in 63 Direktive 2006/112 določata, da obveznost obračuna DDV nastane po izvršitvi transakcije, neodvisno od plačila protivrednosti, in da je mogoče presežek vstopnega DDV odbiti najprej ob koncu danega davčnega obdobja – davčnim zavezancem naloženo začasno plačilo davka.

39. Tako naj bi bilo s spornim pogojem določeno le, od kdaj naprej je mogoče zahtevati povračilo, ni pa ta možnost omajana.

40. Poleg tega naj ta pogoj ne bi povzročil finančnega tveganja za davčnega zavezanca, saj ta še ni plačal svojega dolga. Breme naj bi dejansko nosil le prodajalec, vendar pa naj bi to izhajalo iz pravil Unije, zlasti iz členov 62 in 63 Direktive 2006/112. Ker je to breme skladno z načelom davčne nevtralnosti, naj ne bi bilo mogoče šteti, da domnevno breme, ki naj bi za kupca blaga ali prejemnika storitev izviralo iz sporne nacionalne zakonodaje, ni dopustno.

41. Namen pogoja glede plačila iz člena 186(2) madžarskega zakona o DDV, ki ga je treba izpolniti za povračilo presežka DDV, naj bi bil nevtralizirati prednost kupca blaga ali prejemnika storitev, ki bi lahko – če tak pogoj ne bi bil postavljen – obveznosti do dobaviteljev poravnal iz sredstev, pridobljenih iz davka, ki mu ga je povrnila država, in bi bil tako v boljšem položaju kot davčni zavezanec, ki je obveznosti do dobaviteljev poravnal, preden mu je bil povrnjen presežek DDV. Nasprotno pa bi po predpostavki Komisije davčni dolg, ki izvira iz transakcije, najprej nosila država, ki bi davčnim zavezancem zagotovila brezplačno posojilo, še zlasti če je davčno obdobje ponudnika storitev daljše od davčnega obdobja njihovega prejemnika.

42. Namen člena 186(2) madžarskega zakona o DDV naj bi bil preprečiti, da bi lahko davčni zavezanec izkoristil možnost povračila davka, obračunanega za transakcijo, ki je ni plačal ali je morda celo nikoli ne bo plačal, da bi tako izboljšal svojo likvidnost. Če dobavitelj blaga ali ponudnik storitev ne plača DDV, k plačilu katerega je zavezan – ali ker ga obračunava v drugem davčnem obdobju ali, splošneje, ker ob zapadlosti dolgovanega davka ne more

plačati – bi bila pravica kupca, da se mu zadevni znesek povrne, dejansko posojilo države, ki bi bremenilo njen proračun.

43. Drugič, Republika Madžarska trdi, da Komisija z razlago načela davčne nevtralnosti neupravičeno omejuje diskrecijsko pravico, ki je državam članicam podeljena s členom 183 Direktive 2006/112. Po mnenju te države članice bi se s trditvijo, da se s kakršnim koli pravilom glede DDV, ki kakor koli vpliva na finančni položaj, likvidna sredstva ali poslovne odločitve podjetij, krši načelo davčne nevtralnosti, odvzel smisel členu 183 Direktive 2006/112.

44. Republika Madžarska trdi tudi, da njene zakonodaje ni mogoče primerjati s tisto iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji, saj z madžarsko zakonodajo ni omajana možnost, da se davčnemu zavezancu povrne celoten znesek DDV z gotovinskim plačilom in v razumnem roku, če je bil za plačilo transakcije določen razumen rok. Dalje, Sodišče naj bi, ker je v točki 34 navedene sodbe uporabilo izraz „v razumnem roku“, državam članicam priznalo nekaj svobode pri določanju roka za povračilo. Zato naj bi bilo nujno omogočiti, da se z nacionalnimi pravili o povračilu breme financiranja začasno naloži davčnemu zavezancu, ne da bi bilo zato kršeno načelo davčne nevtralnosti.

45. Republika Madžarska glede neobstoja časovnih omejitev za prenos presežka DDV v naslednje davčno obdobje trdi, da ni niti v besedilu niti v preambuli Direktive 2006/112 navedeno, da je mogoče tak presežek prenesti le enkrat.

46. Poleg tega naj bi bila izpolnitev pogoja, ki je za zagotovitev povračila postavljen s sporno nacionalno zakonodajo, odvisna od odločitve zadevnega davčnega zavezanca. Vprašanje prenosa v naslednje davčno obdobje naj bi postalo brezpredmetno, če je davčni zavezanec plačal blago ali storitve.

47. Republika Madžarska nazadnje še poudarja, da je mogoče v poslovni praksi od 90- do 120-dnevni prenos plačila obravnavati kot običajen. Tako naj bi bilo večkratni prenos povračila mogoče uporabiti le za davčne zavezance, ki DDV obračunavajo mesečno. Davčni zavezanci, ki DDV obračunavajo četrtletno, naj bi v naslednjem davčnem obdobju po vsej verjetnosti večinoma že poravnali ceno in vstopni DDV, obračunan za njihove transakcije, zato naj povračilo ne bi bilo več izključeno na podlagi člena 186(2) madžarskega zakona o DDV.

IV – Moja presoja

48. Komisija Sodišču predlaga, naj ugotovi, da je madžarska zakonodaja v nasprotju z Direktivo 2006/112, ker določa, da je mogoče presežek DDV vrniti le, če je bil davek dejansko plačan, in ker je mogoče v skladu s tem pogojem povračilo presežka, ki ustreza še neplačanemu delu DDV, prenašati neomejeno in se ne prenese le v naslednje obdobje.

49. Najprej je treba ugotoviti, da je drugi očitek Komisije le posledica uporabe pogoja, ki je določen z zadevno madžarsko zakonodajo in na katerega se nanaša prvi očitek. Zakonitost prenosa povračila še neplačanega dela DDV do takrat, ko ga davčni zavezanec plača – torej lahko tudi za dalj časa kakor le v naslednje davčno obdobje – je odvisna od tega, ali je pogoj, ki ga je postavila Republika Madžarska in po katerem je mogoče povrniti le plačani DDV, skladen s pravom Unije.

50. Torej je treba v okviru te tožbe odločiti, ali lahko država članica povračilo presežka DDV omeji le na del davka, ki ga je davčni zavezanec že plačal.

51. Republika Madžarska trdi, da lahko tak pogoj predpiše na podlagi člena 183 Direktive 2006/112, s katerim je določeno, da lahko države članice morebitni presežek DDV ali prenesejo v naslednje obdobje ali pa ga vrnejo v skladu s pogoji, ki jih določijo.

52. Opredeliti je torej treba, ali je z delom stavka „v skladu s pogoji, ki jih določijo“, iz člena 183 Direktive 2006/112 državi članici podeljena pristojnost, da povračilo presežka DDV omeji na del davka, ki ga je davčni zavezanec plačal.

53. Komisija trdi, da ta določba državi članici ne omogoča, da bi predpisala tak pogoj, ker naj bi bil ta v nasprotju z načelom nevtralnosti skupnega sistema DDV za davčne zavezance ter s smislom in obsegom navedene določbe.

54. Trditve Komisije, ki temeljijo na načelu davčne nevtralnosti, me niso prepričale. Nasprotno pa se strinjam z njenim stališčem glede smisla in obsega člena 183 Direktive 2006/112.

A – *Načelo davčne nevtralnosti*

55. V nasprotju s stališči Komisije nisem prepričan, da je omejitev povračila presežka DDV na del davka, ki ga je davčni zavezanec že plačal, resnično v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, ki je, kot opozarja ta institucija, temeljno načelo skupnega sistema DDV.[7]

56. To načelo ima dvojno vsebino. Prvič, zahteva, da se gospodarski subjekti v primerljivem položaju ter podobno blago ali podobne storitve, ki so torej med seboj konkurenčni, z vidika DDV obravnavajo enako, da se tako prepreči kakršno koli izkrivljanje konkurence. S tega vidika je načelo davčne nevtralnosti izraz splošnega načela enakega obravnavanja glede DDV.[8]

57. Drugič, načelo davčne nevtralnosti pomeni, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen DDV, obračunanega za blago, ki ga je pridobil, ali storitve, ki so bile opravljene za izvajanje njegovih obdavčenih dejavnosti.[9] V skupnem sistemu DDV se izvaja s sistemom odbitkov, katerega obseg je bil razložen ob upoštevanju tega načela.

58. Načelo davčne nevtralnosti tako v skladu s sodno prakso po eni strani nasprotuje temu, da bi sistem odbitkov učinkoval tako, da bi znesek DDV, ki ga uprava obračuna zadevni osebi, presegal znesek davka, ki ga je ta oseba prejela od svojih strank.[10] Po drugi strani nasprotuje tudi nacionalnemu ukrepu, na podlagi katerega bi bil davčnemu zavezancu obračunan DDV, ki ga je moral plačati pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti, ne da bi ga imel možnost odbiti.[11] Z drugimi besedami, na podlagi načela davčne nevtralnosti je treba zagotoviti možnost, da se s pravili o odbitku popolnoma izniči vstopni davek, ki ga je davčni zavezanec plačal za proizvodnjo obdavčenega blaga ali opravljanje obdavčenih storitev. Tako se prepreči, da bi davčnega zavezanca na koncu bremenil preostanek davka.

59. Vendar v sodni praksi ne najdem nobenega precedenčnega primera, v katerem bi Sodišče odločilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi davčni zavezanec

7 – Glej zlasti sodbe z dne 5. marca 2009 v zadevi J D Wetherspoon (C-302/07, ZOdl., str. I-1467, točki 34 in 57); z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 40 in navedena sodna praksa) in z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski (C-438/09, ZOdl., str. I-4009, točka 37).

8 – Glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark (točka 44) in sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 66 in navedena sodna praksa).

9 – Sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 34 in navedena sodna praksa).

10 – Sodba z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 28) in zgoraj navedena sodba J D Wetherspoon (točka 34 in navedena sodna praksa).

11 – Sodba z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 35 in navedena sodna praksa).

vnaprej plačal DDV in tako začasno nosil likvidnostno breme, kar mu je naloženo s takim predplačilom.

60. Iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji, ki jo omenja Komisija, po mojem mnenju ni mogoče izpeljati takega načela. Sodišče je namreč v tej sodbi obravnavalo zakonodajo države članice, s katero je bilo določeno, da je treba presežek DDV nekaterih davčnih zavezancev za leto 1992 vrniti tako, da se po 1. januarju 1994 izdajo državne obveznice, ki zapadejo pet ali deset let po izdaji.

61. V teh okoliščinah je Sodišče odločilo, da čeprav imajo države članice nekaj diskrecijske pravice pri določanju pogojev za povračilo presežka DDV[12], ti pogoji ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka, saj mu morajo omogočiti predvsem, da dobi pod ustreznimi pogoji povrnjene vse terjatve, ki izvirajo iz presežka DDV. Iz tega je izpeljalo, da se povračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da sprejeti način povračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja.[13]

62. Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Italiji torej grajalo le pogoje zadevnega povračila, ker naj z njimi ne bi bilo zagotovljeno gotovinsko plačilo v razumnem roku.[14]

63. Poleg tega ob pregledu splošne sistematike skupnega sistema DDV ugotavljam, da je z njim – kot poudarja madžarska vlada – davčnemu zavezancu naloženo predplačilo zadevnega davka, in sicer ne le davka, obračunanega za blago, ki ga je pridobil, in storitve, ki so bile zanj opravljene, za izvajanje njegovih obdavčenih dejavnosti, temveč nekoliko tudi davka, ki ga je dolžan plačati državnemu davčnemu organu.

64. Kot sem že navedel se namreč DDV na podlagi skupnega sistema pobira v vsaki fazi proizvodnega ali distribucijskega krogotoka, zato ga mora davčni zavezanec načeloma plačati dobaviteljem in ga lahko šele nato odbije od DDV, ki ga je dolžan plačati državnemu davčnemu organu.

12 – Za povračilo presežka DDV so se uporabljale določbe člena 18(4) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), besedilo katerega je bilo povzeto v členu 183 Direktive 2006/112.

13 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji (točki 33 in 34).

14 – Prav tam (točka 36).

65. Prav tako je davčni zavezanec na podlagi členov 63, 206 in 250 Direktive 2006/112 ob vsakokratni predložitvi obračuna DDV poleg davka, ki ga je dejansko prejel od svojih strank, dolžan plačati tudi davek, ki mu ga te še dolgujejo za že dobavljeno blago ali opravljene storitve. Naj še enkrat opozorim, da na podlagi člena 63 obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

66. Ker zneski, ki so jih davčni zavezanci dolžni plačati državnemu davčnemu organu, večinoma presegajo znesek njihovih pravic do odbitka, morajo včasih začasno nositi likvidnostno breme, ki ustreza deležu DDV, glede katerega je nastala obveznost plačila, tudi če jim še ni bil plačan.

67. Dalje, če bi se država članica odločila, da bo na podlagi možnosti iz člena 183 Direktive 2006/112 presežek DDV prenesla v naslednje obdobje, ki lahko na podlagi člena 252 te direktive traja do enega leta, bi moral davčni zavezanec to celotno obdobje čakati na povračilo davka, in sicer ne le tistega, ki ga je še dolžan plačati, temveč tudi tistega, ki ga je že plačal.

68. Davčni zavezanec bi moral v takem primeru DDV plačati vnaprej in nositi likvidnostno breme, ki ga pomeni tako predplačilo, pri čemer bi bilo lahko glede na trajanje davčnega obdobja, ki ga določi država članica, zadevno breme za finančno stanje davčnega zavezanca večje od tistega, ki izvira iz madžarske zakonodaje, s katero je določeno, da se že plačani davek povrne, ne da bi bilo povrnitev mogoče prenesti.

69. Komisija nazadnje še poudarja, da bi – če bi davčni zavezanec prenehal opravljati svojo dejavnost, ne da bi plačal vse pridobitve, ker bi postal plačilno nesposoben – ostal presežek DDV, ki se obračuna za neplačane pridobitve, državi.

70. Po mojem mnenju tudi ta posledica ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. To načelo ne nasprotuje neupravičeni obogatitvi države, ampak temu, da bi moral na koncu davčni zavezanec poravnati vstopni DDV, ki ga je moral plačati za opravljanje obdavčenih dejavnosti. To pa ni mogoče, dokler davčni zavezanec ni plačal DDV.

71. Zaradi plačilne nesposobnosti davčnega zavezanca bi bili bolj oškodovani njegovi dobavitelji, ki so v skladu s skupnim sistemom DDV državi dolžni plačati davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, tudi če jim ni bil plačan. Vendar je dejstvo, da je dobavitelj davčnega zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost, ker je postal plačilno nesposoben, dolžan državnemu davčnemu organu plačati davek, ki mu ne bo mogel biti povrnjen, posledica uporabe skupnega sistema DDV, natančneje členov 63, 206 in 250 Direktive 2006/112.

Poleg tega je tak primer izrecno naveden v členu 185 Direktive 2006/112, v katerem se obravnava možnost, da države članice naredijo popravek, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane.

B – *Pomen in obseg člena 183 Direktive 2006/112*

72. Ob upoštevanju vsega navedenega bi se torej le težko strinjal s trditvami Komisije, da je madžarska zakonodaja – ker naj bi se z njo od davčnega zavezanca zahtevalo predplačilo vstopnega davka – v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

73. Res pa je, da Republika Madžarska, kot bom pojasnil v drugem delu analize, po mojem mnenju na podlagi določb Direktive 2006/112, ki zadevajo povračilo presežka DDV, ne bi smela postaviti spornega pogoja.

74. Vendar pa se natančni učinki načela davčne nevtralnosti ne bi smeli opredeljevati na podlagi konkretnih pravil za uporabo pravice do odbitka. Nasprotno, na podlagi tega načela bi bilo treba razlagati določbe Direktive 2006/112, če v njih nekateri vidiki niso ali so nezadostno pojasnjeni.

75. V tej zadevi sporna zakonodaja po mojem mnenju ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, temveč z določbami Direktive 2006/112, zlasti s členom 183.

76. Utemeljitev Republike Madžarske, da ji je s členom 183 Direktive 2006/112 dovoljeno določiti sporni pogoj, je po mojem mnenju najprej v nasprotju z besedilom te določbe. Naj še enkrat opozorim, da člen 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa, da lahko države članice, „[č]e za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, […] vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo“.

77. Pri proučitvi te določbe lahko ugotovimo, da zadevno besedilo državam članicam po eni strani daje na voljo le dve možnosti: presežek lahko ali prenesejo v naslednje obdobje ali pa ga vrnejo v skladu s pogoji, ki jih določijo.

78. Po drugi strani del stavka „v skladu s pogoji, ki jih določijo“, zadeva le pogoje povračila, ne pa tudi določitev zneska odbitkov. Tako analizo potrjujejo tudi jezikovne različice, v katerih je bil sprejet člen 18

(4) Šeste direktive, ki ga povzema člen 183 Direktive 2006/112.[15]

79. Države članice lahko torej na podlagi besedila člena 183 Direktive 2006/112 določijo le praktične pogoje za povračilo presežka, ne morejo pa določiti njegovega zneska. Ti lahko zajemajo na primer rok, ki ga ima na voljo davčna uprava za izvedbo zadevnega povračila[16], ukrepe za preprečevanje tveganja goljufije[17] ali pa določitev zastaralnega roka[18].

80. Vendar pa je mogoče del stavka „v skladu s pogoji, ki jih določijo“, le težko razumeti tako, da se s tem državam članicam dovoli, da k alternativama iz člena 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 dodajo še tretjo možnost, in sicer povračilo le dejansko plačanega DDV.

81. Tako analizo je mogoče potrditi z več elementi iz Direktive 2006/112.

82. Tako je v členu 183, drugi odstavek, te direktive določeno, da lahko države članice zavrnejo prenos ali povračilo, če je presežek neznaten. Nasprotno pa je mogoče iz te določbe izpeljati, da zakonodajalec Skupnosti državam članicam ni želel podeliti pristojnosti, da omejijo povračilo na plačani DDV.

15 – Glej nemško („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten“), angleško („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period“), italijansko („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite“) in nizozemsko („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling“) jezikovno različico.

16 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji (točke od 32 do 34) in sodbo z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska (C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 17).

17 – Sodišče je v sodbi z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281) odločilo, da člen 18(4) Šeste direktive ne nasprotuje ukrepom, v skladu s katerimi lahko nacionalni davčni organi začasno zadržijo vračljive zneske DDV, če obstaja možnost davčne goljufije, ali se sklicujejo na terjatev DDV, ki ne izvira iz obračunov davčnega zavezanca in jo ta izpodbija (točki 41 in 44).

18 – Sodišče je v sodbi z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro (C-472/08, ZOdl., str. I-623) odločilo, da člen 18(4) Šeste direktive ne nasprotuje ureditvi države članice, ki določa triletni zastaralni rok za vložitev zahteve za povračilo presežka DDV, ki ga je davčna uprava te države članice neupravičeno pobrala (točka 22).

83. Glede na navedeno se v členu 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 obravnava predpostavka, da znesek odbitkov presega znesek DDV, ni pa v ta člen vključena nobena določba o tem, da bi bilo treba zadevne pravice do odbitka zmanjšati za DDV, za katerega je nastala obveznost obračuna, vendar še ni bil plačan. Po drugi strani je v členu 168 te direktive izrecno navedeno, da se pravica davčnega zavezanca do odbitka ne nanaša le na DDV, ki ga je plačal, ampak tudi na tistega, ki ga je dolžan plačati.

84. Mislim, da je to mogoče potrditi tudi z določbami Direktive 2006/112, v katerih je posebej obravnavan popravek odbitkov. Zlasti člen 185 te direktive se nanaša prav na položaj, v katerem so transakcije ostale v celoti ali delno neplačane.

85. Nasprotno, sklicevanje v členu 185 Direktive 2006/112 na neplačane transakcije, medtem ko člen 183 te direktive ne vsebuje nobenega s tem povezanega pridržka, prav tako dokazuje, da zakonodajalec Skupnosti državam članicam ni želel dovoliti, da bi izključile povračilo davka, če ta ni bil dejansko plačan.

86. Kot trdi Republika Madžarska, lahko taka razlaga sicer res pomeni, da mora država članica davčnemu zavezancu brezplačno zagotoviti likvidna sredstva, če njegove pravice do odbitka zajemajo davek, ki ga še ni plačal. Ta posledica se zdi morda nelogična, če upoštevamo pravilo, po katerem so davčni zavezanci državnemu davčnemu organu dolžni plačati DDV preprosto zato, ker je nastala obveznost obračuna tega davka, kar pomeni, da morajo gospodarski subjekti včasih zagotoviti predplačilo DDV, ki jim še ni bil plačan.

87. Zaradi take razlage lahko nastanejo tudi razlike v položaju gospodarskih subjektov glede na njihovo zmožnost, da si pri dobaviteljih blaga ali izvajalcih storitev zagotovijo ustrezne roke plačila, kar je lahko odvisno od njihove gospodarske teže.

88. Vendar menim, da navedene trditve Republike Madžarske ne zadostujejo za utemeljitev drugačne razlage člena 183 Direktive 2006/112.

89. Sodišče je namreč že odločilo, da morajo države članice uporabljati skupni sistem DDV, tudi če menijo, da ga je mogoče izpopolniti. Iz točk 55 in 56 sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski[19] je namreč razvidno, da države članice – tudi če bi razlaga, ki so jo podale nekatere od njih, omogočila večje upoštevanje nekaterih ciljev Šeste direktive, kot je davčna nevtralnost – ne morejo odstopati od določb, ki so v tej direktivi izrecno predvidene[20].

90. Zato menim, da Komisija pravilno trdi, da člen 183 Direktive 2006/112 državi članici ne

19 – C-338/98, Recueil, str. I-8265.

20 – Sodba z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Franciji (C-243/03, ZOdl., str. I-8411, točka 35).

dovoljuje, da povračilo presežka DDV omeji na davek, ki je bil dejansko plačan. Zato Sodišču predlagam, naj ugotovi, da je ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti utemeljena.

91. Če se bo Sodišče strinjalo z menoj, bo morala Republika Madžarska nositi stroške tega postopka na podlagi člena 69(2) Poslovnika Sodišča.

V – Predlog

92. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj:

– ugotovi, da je ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti utemeljena v delu, v katerem Evropska komisija Republiki Madžarski očita, da ni upoštevala svojih obveznosti iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost:

  – s tem, da je določila, da morajo davčni zavezanci, katerih davčni obračun za katero koli davčno obdobje izkazuje „presežek“ v smislu člena 183 Direktive 2006/112, ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje davčno obdobje, če dobavitelju niso plačali celotnega zneska zadevne pridobitve, in

  – ker so lahko zaradi te obveznosti nekateri davčni zavezanci, ki imajo pogosto „presežek“ v davčnem obračunu, ta presežek dolžni večkrat prenesti v naslednje davčno obdobje;

– Republiki Madžarski naloži plačilo stroškov.