

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 6. decembra 2018(\*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Dav?na osnova – Zmanjšanje – Na?elo dav?ne nevtralnosti“

V zadevi C?672/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodiš?e za dav?ne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska) z odlo?bo z dne 16. novembra 2017, ki je na Sodiš?e prispela 28. novembra 2017, v postopku

### **Tratave –Tratamento de Águas Residuais do Ave SA**

proti

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poro?evalec), predsednik prvega senata v funkciji predsednika šestega senata, A. Arabadjiev in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA A. G. Schwalbach, advogado,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Laires, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Caeiros in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago na?ela dav?ne nevtralnosti in ?lena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (v nadaljevanju: Tratave) in Autoridade Tributária e Aduaneira (dav?ni in carinski organ, Portugalska), ker je ta organ navedeni družbi zavrnil popravek odmerjenega zneska davka na dodano vrednost (DDV) za terjatve, ki niso bile pla?ane in ki se štejejo za neizterljive zaradi insolventnosti dolžnikov.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 ?len 73 Direktive o DDV dolo?a:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz ?lenov 74 do 77, dav?na osnova zajema vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

4 ?len 90 te direktive dolo?a:

„1. Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.

2. Države ?lanice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.“

5 ?len 184 te direktive dolo?a, da se „za?etni odbitek [...] popravi, ?e je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanc upravi?en“.

6 ?len 185 navedene direktive dolo?a:

„1. Popravek se zlasti opravi, ?e se po opravljenem obra?unu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, ?e ostanejo transakcije v celoti ali delno nepla?ane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uni?enja, izgube ali tatvine premoženja [...].

?e transakcije v celoti ali delno ostanejo nepla?ane in v primeru tatvine lahko države ?lanice vseeno zahtevajo popravek.“

7 ?len 219 Direktive o DDV dolo?a, da se „[e]nako kot ra?un obravnava vsak dokument ali sporo?ilo, ki spreminja prvotni ra?un in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“.

8 ?len 273 te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3.“

## **Portugalsko pravo**

9 ?len 78(7)(b) Código do IVA (zakonik o DDV) dolo?a:

„Dav?ni zavezanci lahko odbijejo [...] DDV glede terjatev, ki se štejejo za neizterljive:

[...]

b) v okviru postopka insolventnosti, ?e je razglašena insolventnost.“

10 ?len 78(11) tega zakonika dolo?a:

„V primerih iz odstavkov 7 in 8(d) je prejemnik blaga ali storitev, ki je dav?ni zavezanc, obveš?en o popolni ali delni razveljavitvi davka z namenom popravka za?etnega odbitka.“

11 ?len 98(2) zakonika o DDV dolo?a:

„Brez poseganja v posebne dolo?be je pravico do odbitka ali vra?ila prepla?anega davka mogo?e uveljavljati le do preteka štirih let po nastanku pravice do odbitka ali prepla?ilu davka.“

### Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odlo?anje

12 Tratave je družba s sedežem v Serzedelu (Portugalska), ki se ukvarja z izvajanjem javnih ob?inskih storitev drenaže, ?iš?enja in izpusta odpadnih voda v okviru integriranega sistema za ?iš?enje Vale do Ave (Portugalska).

13 Družba Tratave je zavezanka za DDV. V rednem obra?unu za mesec julij 2010 je zmanjšala svojo dav?no osnovo in popravila zneske DDV, ki so bili predhodno pla?ani in preneseni na osem njenih strank, prejemnikov njenih storitev, ki so bili s pravnomo?nimi sodbami razglašeni za insolventne.

14 Ta popravek je bil izražen v zmanjšanju DDV v korist družbe Tratave za znesek 59.017,35 EUR.

15 Družba Tratave je bila po tem obra?unu predmet finan?nega nadzora, med katerim je dav?na in carinska uprava ugotovila, da je bil ta popravek nezakonit, ker niso bila predložena dokazila o pravnomo?nih sodbah o ugotovitvi insolventnosti in ker podjetje ni upoštevalo zahteve, dolo?ene v ?lenu 78(11) zakonika o DDV, po predhodni obvestitvi insolventnih dolžnikov, da namerava razveljaviti DDV, da bi ti popravili odbitek zneska DDV, ki so ga lahko izvedli.

16 Zato je ta uprava 2. septembra 2014 družbi Tratave vro?ila odlo?bo o odmeri DDV za mesec julij 2010, in sicer za znesek 59.017,35 EUR s kompenzacijskimi obrestmi v višini 9.216,41 EUR.

17 Družba Tratave je 28. oktobra 2014 ta zneska poravnala.

18 Januarja in februarja 2015 je družba Tratave zadevne dolžnike obvestila, da namerava zneske DDV glede nepla?anih terjatev razveljaviti.

19 Ta družba je 27. februarja 2015 vložila upravno pritožbo zoper odlo?bo o odmeri DDV z dne 2. septembra 2014. Ta upravna pritožba je bila zavrnjena.

20 Družba Tratave je 25. junija 2015 zoper to zavrnitno odločbo vložila pritožbo, ki je bila 5. avgusta 2016 prav tako zavrnjena.

21 Družba Tratave je 6. januarja 2017 vložila tožbo pri Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska) za odpravo odločbe o odmeri DDV z dne 2. septembra 2014 in odločbe o zavrnitvi pritožbe.

22 To sodišče je presodilo, da je zahteva glede posedovanja dokazil o pravnomočnih sodbah o ugotovitvi insolventnosti brez pravne podlage, da pa bi morala družba Tratave spoštovati zahtevo po obvestitvi insolventnih dolžnikov, da namerava DDV glede neplakanih terjatev razveljaviti.

23 To sodišče je tudi ugotovilo, da za ta popravek vsekakor velja zastaralni rok štirih let.

24 Vendar se sprašuje tudi, ali so ti pogoji za popravke, ki jih določa nacionalno pravo, skladni z načelom davčne nevtralnosti in z Direktivo o DDV.

25 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali načelo nevtralnosti in člen 90 [Direktive o DDV] nasprotujeta nacionalni določbi, kot je vsebovana v členu 78(11) [zakonika o DDV], ki se razлага tako, da v primeru neplačila popravek davka ni dovoljen, preden pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je davčni zavezanc, ni obveščen o razveljavitvi davka, in sicer za namene popravka začetnega odbitka?“

2. „Je odgovor na prvo vprašanje pritrilen, ali načelo nevtralnosti in člen 90 [Direktive o DDV] nasprotujeta nacionalni določbi, kot je vsebovana v členu 78(11) zakonika o DDV [...], ki se razлага tako, da v primeru neplačila popravek davka ni dovoljen, že pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je davčni zavezanc, o razveljavitvi davka ni obveščen v roku za odbitek davka iz člena 98(2) zakonika o DDV [...]?“

### **Prvo vprašanje**

26 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načelo davčne nevtralnosti in člen 90 Direktive 2006/112 nasprotujeta nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanc v primeru neplačila ne sme zmanjšati davčne osnove za DDV, že pridobitelja blaga oziroma prejemnika storitve – pod pogojem, da je ta davčni zavezanc – prej ni obvestil o svojem namenu, da bo del ali celoten DDV razveljavil za popravek odbitka zneska DDV, ki ga je zadnjenavedeni lahko izvedel.

27 Uvodoma je treba ugotoviti, da žeprav ni izključeno, da se popravek davčne osnove, ki ga je izvedla družba Tratave julija 2010, nanaša na zneske DDV, ki so bili dolgovani, preden je začela veljati Direktiva o DDV, in sicer 1. januarja 2007, nikakor ni nujno odločiti o vprašanju, katero besedilo prava Unije se uporabi, saj so upoštevne določbe Direktive o DDV v tej zadevi enake kot določbe 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

28 Spomniti je treba, da na podlagi ?lena 73 Direktive o DDV pri dobavah blaga in opravljanju storitev dav?na osnova zajema vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

29 V skladu s ?lenom 90(1) te direktive, ki se nanaša na preklic naro?ila, zavrnitev oziroma celotno ali delno nepla?ilo ali znižanje cene po dobavi, morajo vse države ?lanice zmanjšati dav?no osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje dav?ni zavezanci, vsaki?, ko dav?ni zavezanci po transakciji ni prejel dela ali celotnega pla?ila. Ta dolo?ba je izraz temeljnega na?ela Direktive o DDV, na podlagi katerega dav?no osnovo tvori dejansko prejeto pla?ilo in katerega korelat je, da dav?na uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel dav?ni zavezanci (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ki 26 in 27; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 22, in z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, to?ka 32).

30 Vendar ?len 90(2) Direktive o DDV državam ?lanicam omogo?a, da odstopijo od zgoraj navedenega pravila v primeru celotnega ali delnega nepla?ila cene transakcije (sodbi z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 23, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, to?ka 27).

31 Poleg tega lahko države ?lanice v skladu s ?lenom 273 Direktive o DDV dolo?ijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, in sicer, med drugim, ?e se ta mo?nost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3 te direktive (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 36).

32 Ker dolo?be ?lena 90(1) in ?lena 273 Direktive o DDV razen v mejah, ki jih dolo?ajo, ne dolo?ajo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko dolo?ijo države ?lanice, je treba ugotoviti, da je s temi dolo?bami državam ?lanicam dana diskrecijska pravica, zlasti v zvezi s tem, kaj morajo dav?ni zavezanci pred dav?nimi organi izpolniti za zmanjšanje dav?ne osnove (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 23; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 37, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, to?ka 42).

33 Vendar iz sodne prakse izhaja, da lahko ukrepi za prepre?evanje utaj ali izogibanje pla?ilu davka na?eloma dolo?ajo odstopanja od pravil o dav?ni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseganja tega posebnega cilja. Na cilje in na?ela Direktive o DDV morajo namre? vplivati ?im manj in se torej ne smejo uporabiti na na?in, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 28; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 38, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, to?ka 43).

34 Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo dav?ni zavezanci izpolniti za izvr?evanje pravice do zmanjšanja dav?ne osnove za DDV pred dav?nimi organi, omejijo na tiste, ki omogo?ajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije protidajatev – delno ali v celoti – dokon?no ne bo prejeta. V zvezi s tem mora nacionalno sodi?e preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država ?lanica (sodbi z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 39, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, to?ka 44).

35 V obravnavanem primeru zahteva, kakr?na je ta v postopku v glavni stvari, ki v primeru nepla?ila ustrezno zmanjšanje dav?ne osnove dav?nega zavezanca pogojuje s tem, da je dav?ni

zavezanc svojega dolžnika, ?e je ta dav?ni zavezanc, predhodno obvestil o tem, da namerava razveljaviti del ali celotni DDV, izhaja hkrati iz ?lena 90(1) in ?lena 273 Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ki 24 in 25).

36 Gledе spoštovanja na?el dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti je treba ugotoviti, da ta zahteva, ki dopuš?a obveš?anje dolžnika o dejstvu, da mora popraviti znesek vstopnega DDV, ki ga je lahko odbil, lahko na?eloma prispeva k pravilnemu pobiranju DDV in prepre?evanju utaj ter k odpravi nevarnosti izgube dav?nih prihodkov (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ki 32 in 33).

37 V zvezi s tem obveznost za insolventnega dolžnika, da identificira svoje nepla?ane dolgove in upnike, na katero se družba Tratave sklicuje v utemeljitev nepotrebnosti zahteve v postopku v glavni stvari in zato kršitve na?ela nevtralnosti, ne more pomeniti formalnosti, ki lahko dovolj zagotavlja spoštovanje teh ciljev, ker ta obveznost identifikacije temelji le na pobudi dolžnika.

38 Poleg tega, kot izhaja iz predložitvene odlo?be, mora to, da dav?ni zavezanc, ki je dobavitelj blaga ali izvajalec storitev, predhodno obvesti insolventnega dolžnika o popravku dav?ne osnove DDV, državi ?lanici omogo?iti, da v okviru insolventnega postopka pravo?asno ukrepa, da bi bil vstopni DDV, ki ga je lahko ta isti dolžnik odbil, vrnjen.

39 Poleg tega, ker spoštovanje zahteve iz postopka v glavni stvari dav?nemu zavezancu, dobavitelju blaga ali izvajalcu storitev omogo?a, da se mu v celoti vrne presežek DDV, ki je bil pla?an dav?ni upravi iz naslova nepla?anih terjatev, pa ta zahteva na?eloma ne povzro?a dvoma o nevtralnosti DDV (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 37).

40 Portugalska vlada je nazadnje trdila, da za to obveš?anje ne veljajo posebni pogoji in da se lahko opravi na vsak ustrezen na?in. Iz predložitvene odlo?be izhaja tudi, da gre za postopek, „ki ga ni težko izvesti“ in ni „preve? zahteven“.

41 Taka zahteva torej o?itno ni preve? zahtevna za dav?nega zavezanca, dobavitelja blaga ali izvajalca storitev (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 34), kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

42 Gledе na vse prejšnje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba na?elo nevtralnosti ter ?lena 90 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da dav?ni zavezanc v primeru nepla?ila ne sme zmanjšati osnove za pla?ilo DDV, ?e pridobitelja blaga oziroma prejemnika storitve, ki je dav?ni zavezanc, ni obvestil o tem, da namerava delno ali v celoti razveljaviti DDV za popravek odbitka zneska DDV, ki ga je zadnjeno navedeni lahko izvedel.

## **Drugo vprašanje**

43 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem sprašuje, ali na?elo dav?ne nevtralnosti in ?len 90 Direktive o DDV nasprotuja nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki v primeru nepla?ila zmanjšanje dav?ne osnove za DDV pogojuje s tem, da je pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je dav?ni zavezanc, o razveljavitvi davka obveš?en v širiletnem zastaralnem roku.

44 Ker pa je bilo to vprašanje zastavljeno le, ?e bi bil odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, nanj ni treba odgovoriti.

## **Stroški**

45 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (šesti senat) razsodilo:

**Na?elo nevtralnosti ter ?lena 90 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da dav?ni zavezanc v primeru nepla?ila ne sme zmanjšati osnove za pla?ilo davka na dodano vrednost (DDV), ?e pridobitelja blaga oziroma prejemnika storitve, ki je dav?ni zavezanc, ni obvestil o tem, da namerava delno ali v celoti razveljaviti DDV za popravek odbitka zneska DDV, ki ga je zadnjeno navedeni lahko izvedel.**

Podpisi

\* Jezik postopka: portugalš?ina.