

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 22. februarja 2018(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 184 in 185 – Popravek odbitka vstopnega davka – Sprememba dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitka – Pojem ‚transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane‘ – Vpliv pravnomotnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave“

V zadevi C-396/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče Republike Slovenije z odločbo z dne 5. julija 2016, ki je na Sodišču prispela 15. julija 2016, v postopku

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v stečajni,

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (poročevalec), S. Rodin in E. Regan, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za T-2, družbo za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v stečajni, V. Bajuk, odvetnik, in J. Žešnovar, odvetnica,
- za slovensko vlado B. Jovin Hrastnik, agentka,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Žebre, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. oktobra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 184 do 186 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 T?2, družbo za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (v nadaljevanju: T?2), v ste?aju, in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, glede pla?ila davka na dodano vrednost (DDV) v znesku 7.362.080,27 EUR, ki se zahteva za obdobje od 1. do 29. februarja 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 90 Direktive o DDV 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.“

4 ?len 184 te direktive dolo?a:

„Za?etni odbitek se popravi, ?e je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.“

5 ?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 ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz ?lena 16.

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

6 ?len 186 Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice dolo?ijo podrobnosti za uporabo ?lenov 184 in 185.“

Slovensko pravo

7 ?len 39 Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11, v nadaljevanju: ZDDV-1) v odstavkih 3 in 4 dolo?a:

„(3) Dav?ni zavezanec lahko tudi popravi (zmanjša) znesek obra?unanega DDV, ?e na podlagi pravnomo?nega sklepa sodiš?a o zaklju?enem ste?ajnem postopku ali o uspešno zaklju?enem postopku prisilne poravnave ni bil popla?an oziroma ni bil popla?an v celoti. Na enak na?in lahko ravna tudi dav?ni zavezanec, ki pridobi pravnomo?ni sklep sodiš?a o ustavitvi izvršilnega postopka oziroma drugo listino, iz katere je razvidno, da v zaklju?enem izvršilnem postopku ni bil popla?an oziroma ni bil popla?an v celoti, ter dav?ni zavezanec, ki ni bil popla?an oziroma ni bil popla?an v celoti, ker je bil dolžnik izbrisan iz sodnega registra oziroma drugih ustreznih registrov ali predpisanih evidenc. ?e dav?ni zavezanec naknadno prejme pla?ilo ali delno pla?ilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek dav?ne osnove v skladu s tem odstavkom, mora od prejetega zneska obra?unati DDV.

(4) Ne glede na prejšnji odstavek lahko dav?ni zavezanec popravi (zmanjša) znesek obra?unanega in nepla?anega DDV od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma ste?ajnem postopku.“

8 ?len 68 ZDDV-1, naslovljen „popravek odbitka DDV“, dolo?a:

„(1) Dav?ni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, ?e je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.

(2) Popravek mora dav?ni zavezanec opraviti, ?e se po opravljenem obra?unu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri dolo?itvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen.

(3) Ne glede na drugi odstavek tega ?lena, dav?ni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uni?enja ali izgube ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz 7. ?lena tega zakona.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

9 Okrožno sodiš?e v Mariboru (Slovenija) je s sklepom z dne 28. novembra 2011 potrdilo prisilno poravnavo, v skladu s katero je slovenska družba T?2 iz sektorja elektronske komunikacije dolžna popla?ati zgolj 44 % svojih obveznosti v roku 9 let. Ta sklep je postal pravnomo?en 24. februarja 2012.

10 Dav?ni urad Ljubljana (Slovenija) je na podlagi tega ugotovil, da je družba T?2 dolžna popraviti odbitek DDV v skladu s ?lenom 68 ZDDV?1, in je od družbe T?2 z odlo?bo z dne 27. maja 2013 zahteval pla?ilo zneska 7.362.080,27 EUR DDV za obdobje od 1. do 29. februarja 2012.

11 Pritožba zoper to odlo?bo, ki jo je družba T?2 vložila pri Ministrstvu za finance, je bila zavrnjena. Njena tožba pred Upravnim sodiš?em Republike Slovenije je bila s sodbo z dne 18. novembra 2014 prav tako zavrnjena. V zvezi z zadnjenavedeno sodbo poteka postopek z revizijo pred Vrhovnim sodiš?em Republike Slovenije.

12 V tem okviru družba T?2 nasprotuje popravku odbitka vstopnega DDV. Trdi, da pravnomo?na potrditev prisilne poravnane ne pomeni spremembe dejavnikov, uporabljenih za dolo?itev zneska za odbitek, v smislu ?lena 68 ZDDV-1, temve? da gre za poseben položaj, ki naj v tem zakonu ne bi bil dolo?en.

13 Predložitveno sodiš?e ocenjuje, da bi pravnomo?na potrditev zadevne prisilne poravnave lahko spadala na podro?je uporabe ?lena 68 ZDDV-1, s katerim sta prenesena ?lena 184 in 185 Direktive o DDV in na podlagi katerega mora dav?ni zavezanec odbitek popraviti, ?e se spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska za odbitek.

14 Navedeno sodiš?e glede tega pojasnjuje, da ?len 63 ZDDV-I dolo?a, da ima dav?ni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan pla?ati dav?ni upravi, odbije DDV, ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al svojemu dobavitelju pri nabavi blaga oziroma storitev. Druga?e povedano, ker pravnomo?ni sklep o potrditvi prisilne poravnave zoper dav?nega zavezanca vpliva na njegovo obveznost, da pla?a DDV svojemu dobavitelju, naj bi ta sklep imel odlo?ilni pomen tudi za obveznosti dav?nega zavezanca do dav?ne uprave.

15 Predložitveno sodišče navaja tudi, da člen 39 ZDDV-1, s katerim je v slovensko pravo prenesen člen 90 Direktive o DDV, izrecno določa, da potrditev prisilne poravnave nad dolžnikom prodajalcu omogoča, da izvede popravek obračunanega DDV.

16 Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da pravnomočnost sklepa o potrditvi prisilne poravnave upnikom preprečuje, da zahtevajo celotno poplačilo svojih terjatev. Vendar naj bi obveznosti dolžnika še vedno obstajale. Če bi ta prostovoljno plačal dolg v višjem znesku od zneska, ki je določen s prisilno poravnavo, tako ne bi imel pravice zahtevati vračila po nacionalnih določbah o neupravičeni pridobitvi.

17 Predložitveno sodišče dodaja, da je treba za namene obdavčitve potrditev prisilne poravnave vrednotiti po njeni gospodarski vsebini. S tega vidika naj bi s prisilno poravnavo prišlo do zmanjšanja terjatev, in ne zgolj do njihovega neplačila.

18 Kljub temu predložitveno sodišče ocenjuje, da je za uporabo člena 68 ZDDV-1 potrebno razumevanje določb Direktive o DDV, ki se prenašajo s tem členom, in sicer zlasti člena 185(2) Direktive o DDV, na podlagi katerega se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, razen če države članice vseeno zahtevajo popravek.

19 Navedeno sodišče zlasti sprašuje, ali je treba dejstvo, da ostane transakcija v celoti ali delno neplačana, opredeliti kot „spremembo dejavnik[ov], uporabljeni[h] za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV in ali je treba potrditev prisilne poravnave obravnavati kot neplačilo transakcij v smislu člena 185(2) te direktive.

20 Poleg tega se sprašuje, kakšna stopnja natančnosti se zahteva za to, da se lahko z nacionalnimi določbami, s katerimi se prenaša Direktiva o DDV, v skladu s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV veljavno uvede odstopanje od pravila, v skladu s katerim se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane. Glede tega iz predložitvene odločbe izhaja, da člen 68 ZDDV-1 primera, da ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, ne ureja izrecno.

21 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče Republike Slovenije prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba znižanje obveznosti na podlagi pravnomočno potrjene prisilne poravnave iz postopka v glavni stvari obravnavati kot spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitka vstopnega DDV, v smislu prvega odstavka 185. člena Direktive o DDV, ali pa kot drug položaj, v katerem je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, v smislu 184. člena Direktive o DDV?

2. Ali je treba znižanje obveznosti na podlagi pravnomočno potrjene prisilne poravnave iz postopka v glavni stvari obravnavati kot (delno) neplačilo transakcije v smislu prvega pododstavka drugega odstavka 185. člena Direktive o DDV?

3. Ali mora država članica, upoštevaše zahtevo po jasnosti in določnosti pravnih položajev, ki jih je predpisal zakonodajalec Skupnosti, in določbo 186. člena Direktive o DDV, zato da bi zahtevala popravek odbitka v primeru celotnega ali delnega neplačila transakcij, kar dopušča drugi pododstavek drugega odstavka 185. člena te direktive, v nacionalni zakonodaji izrecno določiti primere neplačil oziroma med te vključiti tudi pravnomočno potrjeno prisilno poravnavo (če je ta zajeta v pojmu neplačila transakcije)?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da znižanje obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, pomeni spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije, v smislu te določbe.

23 Opozoriti je treba, da členi od 184 do 186 Direktive o DDV določajo pogoje, pod katerimi lahko davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva popravek. Mehanizem popravkov, ki je določen v teh členih, je sestavni del ureditve odbitkov DDV, vzpostavljene z Direktivo o DDV. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV (sodba z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točki 48 in 50).

24 Načelo nevtralnosti DDV se ohrani, kadar sistem odbitkov, uveden z naslovom X Direktive o DDV, vmesnim členom distribucijske verige omogoča, da od svoje davčne osnove odbijejo zneske, ki jih je vsak od njih svojemu dobavitelju plačal iz naslova DDV v zvezi z ustrezno transakcijo, in da tako davčni upravi odvedejo del DDV, ki ustreza razliki med ceno, po kateri je vsak od njih prodal blago svojemu kupcu, in ceno, ki jo je plačal svojemu dobavitelju (glej po analogiji sodbe z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 33; z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija, C-427/98, EU:C:2002:581, točka 42, in z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, točka 36).

25 Kar zadeva obveznost popravka odbitka DDV iz naslova vstopnega davka, člen 184 Direktive o DDV določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil ta odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

26 Člen 185(1) Direktive o DDV natančneje določa, da se popravek zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 51).

27 Iz člena 184 v povezavi s členom 185(1) Direktive o DDV je razvidno, da če je zaradi spremembe enega od dejavnikov, ki so bili sprva uporabljeni za določitev odbitka, popravek nujen, mora izračun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana na začetku (sodba z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, točka 47).

28 V obravnavani zadevi ni sporno, da so se zaradi pravnomočne potrditve prisilne poravnave zmanjšale obveznosti kupca, torej družbe T2, do dobaviteljev.

29 Zato so se s to potrditvijo zmanjšali zneski, ki jih je družba T2 plačala svojim dobaviteljem iz naslova DDV, in hkrati v skladu z načeli, na katera je opozorjeno v točki 24 te sodbe, spremenili dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.

30 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da znižanje obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, pomeni spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije, v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

- 31 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, ali je treba člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da gre pri znižanju obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, za transakcijo, ki ostane v celoti ali delno neplačana in pri kateri se začetni odbitek ne popravi, v smislu te določbe.
- 32 V zvezi z razlago člena 185(2) Direktive o DDV iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njeno sobesedilo in cilje, ki se želijo doseči z ureditvijo, katere del je (sodba z dne 26. oktobra 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, točka 32).
- 33 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 90(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na preklic naročila, njegovo zavrnitev, celotno ali delno neplačilo oziroma znižanje cene po dobavi, državam članicam nalaga, naj davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga davčni zavezanec dolguje, zmanjšajo vsakič, ko davčni zavezanec po sklenjeni transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22).
- 34 Takšen položaj je, kot izhaja iz točk od 23 do 29 te sodbe, zajet tudi s členom 185 Direktive o DDV, ki se uporablja zlasti v primeru znižanja obveznosti kupca do njegovega dobavitelja.
- 35 Medtem ko člen 90 te direktive ureja pravico dobavitelja, da davčno osnovo zmanjša, če po sklenitvi transakcije ne prejme določenega plačila ali prejme le njegov del, se člen 185 navedene direktive nanaša na popravek odbitka, ki ga je na začetku izvedla druga stranka iste transakcije. Zato ta člena pomenita dve plati iste gospodarske transakcije in ju je treba razlagati usklajeno.
- 36 Sodišče je že razsodilo, da položaj neplačila kupnine v smislu člena 90 Direktive o DDV strank ne povrne v prvotni položaj. V primeru celotnega ali delnega neplačila kupnine brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe namreč kupec še vedno dolguje dogovorjeno ceno, prodajalec pa, čeprav ni več lastnik blaga, na celoma ohrani svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Ker pa ni mogoče izključiti, da bo taka terjatev postala dejansko dokončno neizterljiva, je zakonodajalec Unije nameraval vsaki državi članici prepustiti izbiro, da odloči, ali se v položaju neplačila kupnine prizna pravica do ustreznega zmanjšanja davčne osnove pod pogoji, ki jih določi, ali pa tako zmanjšanje v tem položaju ni dovoljeno (sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 29).
- 37 Ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na ideji, da je v nekaterih okoliščinah in zaradi obstoja pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti, ali protivrednost ni bila plačana oziroma ali je neplačilo le začasno (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 17).
- 38 Izvrševanje te možnosti odstopanja mora biti utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih države članice sprejmejo za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčnega usklajevanja, ki se uresničuje z Direktivo o DDV (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 18).
- 39 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je za neplačilo značilna negotovost zaradi njegove nedokončnosti (sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 30).
- 40 Čeprav je pomembno, da se lahko države članice borijo proti tej negotovosti, pa ta možnost odstopanja ne sme presegati navedene negotovosti in se zlasti ne sme nanašati na vprašanje, ali

je mogoče, da se davčna osnova v primeru neplačila ne zmanjša (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22).

41 Glede na preudarke v točkah od 32 do 35 te sodbe se ta razlaga pojma „neplačilo“ v smislu člena 90 Direktive o DDV uporablja tudi za pojem „transakcija[, ki ostane] v celoti ali delno neplačana“ v smislu člena 185(2) te direktive.

42 Zato bo moralo predložitveno sodišče za odgovor na vprašanje, ali se spor, ki mu je bil predložen, nanaša na takšno transakcijo, ki ostane v celoti ali delno neplačana, z uporabo meril iz točk od 36 do 40 te sodbe zlasti presoditi, ali v skladu z nacionalnim pravom, ki se uporabi, po pravnomočni potrditvi prisilne poravnave kupec še naprej ostane dolžan plačati dogovorjeno ceno in ali je prodajalec oziroma dobavitelj še vedno imetnik terjatve, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Če pa bi navedeno sodišče ugotovilo, da so se obveznosti dolžnika znižale do te mere, da je ustrezen del terjatev njegovih dobaviteljev postal dokončno neizterljiv, se odstopanja, ki so določena v členu 185(2) Direktive o DDV za transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane, ne uporabijo.

43 Poleg tega je treba v zvezi z merili, ki se uporabijo za presojo, ali je terjatev dokončna, opozoriti, da upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (sodbi z dne 7. oktobra 2010, Loyalty Management UK in Baxi Group, C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590, točka 39, in z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 42).

44 Glede tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da sklep o potrditvi prisilne poravnave iz postopka v glavni stvari upnikom preprečuje, da zahtevajo poplačilo svojih terjatev v celoti, in da z gospodarskega vidika ta sklep pripelje do znižanja obveznosti dolžnika do njegovih upnikov, in ne zgolj do neplačila. Zato ni razvidno, da bi šlo pri znižanju obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, za transakcijo, ki ostane v celoti ali delno neplačana, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

45 Na podlagi zgornjih preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da pri znižanju obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, ne gre za transakcijo, ki ostane v celoti ali delno neplačana in pri kateri se začetni odbitek ne popravi, če je to znižanje dokončno, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Tretje vprašanje

46 Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da mora država članica za izvajanje možnosti iz te določbe ob upoštevanju zahteve po jasnosti in določnosti pravnih položajev izrecno določiti obveznost popravka odbitka v primeru transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane.

47 Kar zadeva obveznost popravka odbitka DDV iz naslova vstopnega davka, člen 184 Direktive o DDV določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil ta odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. V skladu s členom 185(1) Direktive o DDV se popravek zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka.

48 Vendar je z odstopanjem od pravila iz odstavka 1 člena 185 Direktive o DDV v odstavku 2, prvi pododstavek, tega člena določeno, da se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja in v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev. Na podlagi drugega

pododstavka navedenega odstavka 2 lahko države članice vseeno zahtevajo popravek, če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

49 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da člen 68(3) ZDDV-1, s katerim je v slovensko pravo prenesen člen 185(2) Direktive o DDV, obveznosti popravka v primerih tatvine in transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane, izrecno ne določa, ampak teh primerov zgolj ne vključuje v seznam odstopanj od obveznosti popravka.

50 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da lahko države članice pri izvajanju katere od možnosti, ki je določena z Direktivo o DDV, izberejo normativno tehniko, ki je po njihovem mnenju najprimernejša (glej v tem smislu sodbi z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, točka 56, in z dne 4. oktobra 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, točka 33). Tako se lahko na primer bodisi omejijo na to, da v nacionalni zakonodaji povzamejo dikcijo, ki je uporabljena v tej direktivi, ali njej enakovredno besedilo, bodisi v seznamu izrpnost naštejejo položaje, v katerih z odstopanjem od člena 185(1) te direktive začetnega odbitka ni treba popraviti.

51 To, da v tem seznamu niso navedene transakcije, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane, je mogoče razumeti kot posledico tega, da je država članica uporabila možnost odstopanja, ki jo ima v skladu s členom 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 24).

52 Ker se predložitvenemu sodišču poraja vprašanje glede spoštovanja zahteve po jasnosti in določenosti pravnih položajev, je treba opozoriti, da načelo pravne varnosti, katerega korelat je načelo varstva legitimnih pričakovanj, na eni strani zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna, na drugi strani pa, da je njihova uporaba za pravne subjekte predvidljiva (sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 28).

53 Glede tega, kot izhaja iz prejšnjih točk te sodbe, ni razvidno, da bi zadevna nacionalna zakonodaja davčnim zavezancem preprečevala natančno poznavanje obsega obveznosti, ki so jim z njo naložene, ter jim ne bi omogočala, da se nedvoumno seznani s svojimi pravicami in obveznostmi ter v skladu z njimi ukrepajo.

54 Glede na zgornje preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da državi članici za izvajanje možnosti iz te določbe ni treba izrecno določiti obveznosti popravka odbitka v primeru transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člen 185(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da znižanje obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, pomeni spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije, v smislu te določbe.

2. Člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da pri znižanju obveznosti dolžnika, ki je posledica pravnomočne potrditve prisilne poravnave, ne gre za transakcijo, ki ostane v celoti ali delno neplačana in pri kateri se začetni odbitek ne

popravi, če je to znižanje dokončno, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

3. Člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da državi članici za izvajanje možnosti iz te določbe ni treba izrecno določiti obveznosti popravka odbitka v primeru transakcij, ki ostanejo v celoti ali delno neplačane.

Silva de Lapuerta

Fernlund

Bonichot

Rodin

Regan

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 22. februarja 2018.

Sodni tajnik

Predsednica prvega senata

A. Calot Escobar

R. Silva de Lapuerta

* Jezik postopka: slovenščina.