

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 6. decembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Davčna osnova – Zmanjšanje – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-672/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska) z odločbo z dne 16. novembra 2017, ki je na Sodišču prispela 28. novembra 2017, v postopku

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), 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 stališč, 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 odločbe se nanaša na razlago načela davčne nevtralnosti in 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, 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 (davčni in carinski organ, Portugalska), ker je ta organ navedeni družbi zavrnil popravek odmerjenega zneska davka na dodano vrednost (DDV) za terjatve, ki niso bile plačane in ki se štejejo za neizterljive zaradi insolventnosti dolžnikov.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 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.“

4 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.“

5 Člen 184 te direktive določa, da se „začetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

6 Člen 185 navedene direktive določa:

„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 [...].

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

7 Člen 219 Direktive o DDV določa, da se „[e]nako kot račun obravnava vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“.

8 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami 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 računov, ki jih je več, kot je določeno 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 zavezanec, 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 zavrnilno 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 neplačanih 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 Sodišče 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 razlaga tako, da v primeru neplačila popravek davka ni dovoljen, preden pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je davčni zavezanec, ni obveščen o razveljavitvi davka, in sicer za namene popravka začetnega odbitka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali načelo nevtralnosti in člen 90 [Direktive o DDV] nasprotujeta nacionalni določbi, kot je vsebovana v členu 78(11) zakonika o DDV [...], ki se razlaga tako, da v primeru neplačila popravek davka ni dovoljen, če pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je davčni zavezanec, 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 zavezanec v primeru neplačila ne sme zmanjšati davčne osnove za DDV, če pridobitelja blaga oziroma prejemnika storitve – pod pogojem, da je ta davčni zavezanec – 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 neprav 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 člena 73 Direktive o DDV pri dobavah blaga in opravljanju storitev 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.

29 V skladu s členom 90(1) te direktive, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev oziroma celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, morajo vse države članice zmanjšati davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, na podlagi katerega davčna osnovo tvori dejansko prejeto plačilo in katerega korelat je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 26 in 27; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22, in z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 32).

30 Vendar člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da odstopijo od zgoraj navedenega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila cene transakcije (sodbi z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 27).

31 Poleg tega lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV določijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, in sicer, med drugim, če se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3 te direktive (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 36).

32 Ker določbe člena 90(1) in člena 273 Direktive o DDV razen v mejah, ki jih določajo, ne določajo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je treba ugotoviti, da je s temi določbami državam članicam dana diskrecijska pravica, zlasti v zvezi s tem, kaj morajo davčni zavezanci pred davčnimi organi izpolniti za zmanjšanje davčne osnove (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 23; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 37, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 42).

33 Vendar iz sodne prakse izhaja, da lahko ukrepi za preprečevanje utaj ali izogibanje plačilu davka načeloma določajo odstopanja od pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive o DDV morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodbe z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 28; z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 38, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 43).

34 Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti za izvrševanje pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV pred davčnimi organi, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije protidajatev – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeta. V zvezi s tem mora nacionalno sodišče preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država članica (sodbi z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 39, in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 44).

35 V obravnavanem primeru zahteva, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki v primeru neplačila ustrezno zmanjšanje davčne osnove davčnega zavezanca pogojuje s tem, da je davčni

zavezanec svojega dolžnika, če je ta davčni zavezanec, predhodno obvestil o tem, da namerava razveljaviti del ali celotni DDV, izhaja hkrati iz člena 90(1) in člena 273 Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točki 24 in 25).

36 Glede spoštovanja načela davčne nevtralnosti in sorazmernosti je treba ugotoviti, da ta zahteva, ki dopušča obveščanje dolžnika o dejstvu, da mora popraviti znesek vstopnega DDV, ki ga je lahko odbil, lahko na celoma prispeva k pravilnemu pobiranju DDV in preprečevanju utaj ter k odpravi nevarnosti izgube davčnih prihodkov (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točki 32 in 33).

37 V zvezi s tem obveznost za insolventnega dolžnika, da identificira svoje neplačane dolgove in upnike, na katero se družba Tratave sklicuje v utemeljitev nepotrebnosti zahteve v postopku v glavni stvari in zato kršitve načela 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 odločbe, mora to, da davčni zavezanec, ki je dobavitelj blaga ali izvajalec storitev, predhodno obvesti insolventnega dolžnika o popravku davčne osnove DDV, državi članici omogočiti, da v okviru insolventnega postopka pravočasno 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 davčnemu zavezancu, dobavitelju blaga ali izvajalcu storitev omogoča, da se mu v celoti vrne presežek DDV, ki je bil plačan davčni upravi iz naslova neplačanih terjatev, pa ta zahteva na celoma ne povzroča dvoma o nevtralnosti DDV (glej po analogiji sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 37).

40 Portugalska vlada je nazadnje trdila, da za to obveščanje ne veljajo posebni pogoji in da se lahko opravi na vsak ustrezen način. Iz predložitvene odločbe izhaja tudi, da gre za postopek, „ki ga ni težko izvesti“ in ni „preveč zahteven“.

41 Taka zahteva torej očitno ni preveč zahtevna za davčnega 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, točka 34), kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

42 Glede na vse prejšnje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo nevtralnosti ter člena 90 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec v primeru neplačila ne sme zmanjšati osnove za plačilo DDV, če pridobitelj blaga oziroma prejemnika storitve, ki je davčni zavezanec, ni obvestil o tem, da namerava delno ali v celoti razveljaviti DDV za popravek odbitka zneska DDV, ki ga je zadnjenavedeni lahko izvedel.

Drugo vprašanje

43 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali načelo davčne nevtralnosti in člen 90 Direktive o DDV nasprotujeta nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki v primeru neplačila zmanjšanje davčne osnove za DDV pogojuje s tem, da je pridobitelj blaga oziroma prejemnik storitve, ki je davčni zavezanec, o razveljavitvi davka obveščen v štiriletnem zastaralnem roku.

44 Ker pa je bilo to vprašanje zastavljeno le, če 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 sodiščem, to odloži 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 zavezanec 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 zavezanec, ni obvestil o tem, da namerava delno ali v celoti razveljaviti DDV za popravek odbitka zneska DDV, ki ga je zadnjenavedeni lahko izvedel.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalš?ina.