

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 30. aprila 2020(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka – Člen 173 – Mešani davčni zavezanec – Metode odbitka – Odbitni delež – Odbitek glede na uporabo – Členi od 184 do 186 – Popravki odbitkov – Sprememba elementov, ki se upoštevajo za določitev zneska odbitkov – Izstopna transakcija, ki se napačno šteje za oproščeno DDV – Nacionalni ukrep, ki prepoveduje spremembo metode odbitka za že pretekla leta – Prekluzivni rok – Načela davčne nevtralnosti, pravne varnosti, uinkovitosti in sorazmernosti“

V zadevi C-661/18,

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 15. oktobra 2018, ki je prispela na Sodišče 22. oktobra 2018, v postopku

CTT – Correios de Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi P. G. Xuereb (poročevalec), predsednik senata, T. von Danwitz in A. Kumin, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za CTT – Correios de Portugal A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires in P. Barros da Costa, agenti,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B. Rechena, 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 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) ter na načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti, enakovrednosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med CTT – Correios de Portugal (v nadaljevanju: CTT) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, Portugalska) zaradi popravka odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), ki jih je družba CTT izvedla v okviru svoje dejavnosti opravljanja poštnih storitev.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov IX Direktive o DDV, „Oprostitev“, med drugim vsebuje poglavje 2, ki se nanaša na „[o]prostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, in poglavje 3, ki se nanaša na „[o]prostitve za druge dejavnosti“.

4 Člen 132 iz poglavja 2, naslov IX, te direktive v odstavku 1 določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) opravljanje storitev javnih poštnih služb, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ter dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev;

[...]“.

5 Člen 135(1) iz poglavja 3, naslov IX, Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

[...]“.

6 Naslov X Direktive o DDV, „Odbitki“, med drugim vsebuje poglavje 2, naslovljeno „Delež odbitka“, v katerem so členi od 173 do 175, in poglavje 5, naslovljeno „Popravki odbitkov“, v katerem so med drugim členi od 184 do 189.

7 Člen 173 Direktive o DDV določa:

„1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije [...], pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se določi v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

2. Države članice lahko sprejmejo naslednje ukrepe:

[...]

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

[...]“.

8 Člen 175(3) navedene direktive določa:

„Odbitki na podlagi takšnega začetnega deleža se popravijo, ko se v naslednjem letu doloži končni delež.“

9 Člen 184 navedene direktive določa:

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

10 Člen 185(1) Direktive o DDV določa:

„Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije [...].“

11 Člen 186 te direktive določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

Portugalsko pravo

12 Člen 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: CIVA), določa:

„Davka je oproščeno:

[...]

23. opravljanje storitev javnih poštnih služb in dobava blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, razen telekomunikacijskih storitev;

24. dobava, za nominalno vrednost, poštnih znamk v obtoku ali kolkov ter prodajne provizije v zvezi s tem;

[...]“.

13 Člen 22 CIVA, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v odstavkih od 1 do 3 določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka v skladu z določbami členov 7 in 8 ter se uveljavlja tako, da se od skupnega zneska davka, dolgovanega za obdavčljive transakcije, ki jih je davčni zavezanec opravil v obračunskem obdobju, odšteje znesek odbitnega davka, za katerega je nastala obveznost obračuna v istem obdobju.

2. Brez poseganja v določbe člena 78 se odbitek opravi v obračunu za obdobje ali obdobje po izteku obdobja, v katerem je bil prejet račun ali potrdilo o plačilu DDV, ki je del uvoznih deklaracij.

3. Če je do prejema dokumentov iz prejšnjega odstavka prišlo v obdobju obračuna, ki se razlikuje od obdobja njihove izdaje, se lahko, če je še mogoče, odbitek izvede v obračunskem obdobju, v katerem so bili izdani.“

14 Člen 23 CIVA, naslovljen „Metode odbitka za blago, ki je predmet mešane uporabe“, določa:

„1. Kadar davčni zavezanec v okviru svoje dejavnosti opravlja transakcije, pri katerih je – v skladu s členom 20 – DDV odbiten, in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, se odbitek davka, plačane pri nakupu blaga ali storitev, ki jih uporablja pri opravljanju obeh vrst transakcij, določi tako:

[...]

(b) Brez poseganja v določbo iz prejšnje točke, če gre za blago ali storitve, ki se uporabljajo za opravljanje transakcij, ki izvirajo iz opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 2(1)(a), pri čemer nekatere izmed teh ne dajejo pravice do odbitka, se davek odbije v deležu, ki ustreza letnemu znesku transakcij, ki omogočajo odbitek.

[...]

2. Ne glede na določbe odstavka 1(b) lahko davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi dejanske uporabe vsega ali dela uporabljenega blaga in storitev na podlagi objektivnih meril, na podlagi katerih je mogoče določiti stopnjo uporabe tega blaga in storitev v okviru transakcij, pri katerih je davek odbiten, in transakcij, pri katerih davek ni odbiten, brez poseganja v to, da mu generalna davčna uprava naloži posebne pogoje ali mu prepove nadaljnje ravnanje na tak način, če ugotovi, da to povzroča ali bi lahko povzročilo znatno izkrivljanje obdavčitve.

[...]

4. Odbitni delež iz odstavka 1(b) se določi z ulomkom, ki ima v števcu letni znesek brez DDV, transakcij, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten na podlagi člena 20(1) in v imenovalcu letni znesek brez DDV vseh transakcij, ki jih je opravil davčni zavezanec in ki izhajajo iz opravljanja gospodarske dejavnosti iz člena 2(1)(a), ter neobdavčljivih subvencij, ki niso subvencije za opremo.

[...]

6. Odbitni delež iz odstavka 1(b), ki se začasno izračuna na podlagi zneska transakcij, opravljenih v prejšnjem letu, in odbitek, ki se izvede v skladu z odstavkom 2 in ki se izračuna začasno na podlagi objektivnih meril, ki so sprva veljala pri uporabi metode dejanske uporabe, se popravita ob upoštevanju končnih vrednosti v letu, na katero se nanašata, na podlagi česar se izvedeni odbitki ustrezno popravijo, kar je treba prikazati v obračunu za zadnje obdobje zadevnega leta.“

15 člen 78 CIVA, naslovljen „Popravki“, v odstavku 6 določa:

„Popravek pisnih ali računalniških napak v registraciji, ki se navezujejo na člene od 44 do 51 in 65, v obračunih, navedenih v členu 41, in v navodilih ali obračunih iz člena 67(1) (b) in (c), je fakultativen, če iz njega izhaja davek v korist davčnega zavezanca, vendar ga je mogoče opraviti le v dveh letih, ki v primeru uveljavljanja pravice do odbitka začne teči od trenutka, ko nastane pravica do odbitka v skladu s členom 22(1), in je obvezen, če iz njega izhaja davek v korist države.“

16 člen 98 CIVA, naslovljen „Nadzor po uradni dolžnosti in rok za uveljavljanje pravice do odbitka“, v odstavku 2 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe je pravico do odbitka ali vračila preplačanega davka mogoče uveljavljati le do preteka štirih let po nastanku pravice do odbitka ali preplačila davka.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

17 Družba CTT je dejavna na trgu poštnih storitev na Portugalskem. Med drugim prevzema obveznosti javne službe na tem trgu.

18 Transakcije družbe CTT, ki spadajo v okvir univerzalne poštne storitve, so na podlagi člena 132(1)(a) Direktive o DDV oproščene DDV in torej ne dajejo pravice do odbitka. Ker družba CTT opravlja tudi transakcije, ki so predmet DDV in pri katerih nastane pravica do odbitka, je to podjetje tako imenovan „mešani“ davčni zavezanec.

19 Davčni in carinski organ je v pisnem stališču, sprejetem leta 2007 (v nadaljevanju: stališče iz leta 2007), menil, da so storitve poštnega plačila računov, ki jih ponuja družba CTT, oproščene plačila DDV. Veljavnost tega stališča je potekla 31. decembra 2012.

20 Portugalski zakonodajalec je leta 2012 spremenil pravno ureditev, ki se uporablja za opravljanje poštnih storitev, da bi s 1. januarjem 2013 liberaliziral trg na podlagi Direktive 2008/6/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. februarja 2008 o spremembi Direktive 97/67/ES glede popolnega oblikovanja notranjega trga poštnih storitev v Skupnosti (UL 2008, L 52, str. 3).

21 Vendar so se šele leta 2015 pojavili dvomi o davčnih posledicah liberalizacije portugalskega poštnega trga. Družba CTT je začela obračunavati DDV na storitve poštnega plačila računov od aprila 2015 in 23. junija 2015 zahtevala posodobitev stališča iz leta 2007.

22 Davčna in carinska uprava je v novem pisnem stališču z dne 20. novembra 2015 pojasnila vpliv liberalizacije trga poštnih storitev na oprostitve DDV in navedla, da storitve poštnega plačila računov, ki se opravljajo od 1. januarja 2013, niso več zajete z oprostitvijo DDV za javne poštne storitve ob upoštevanju sodbe z dne 23. aprila 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Zato je družba CTT leta 2016 obračunala DDV na transakcije poštnega plačila računov, opravljene od 1. januarja 2013, in dodatno retroaktivno obračunala DDV za leto 2013 ter za leti 2014 in 2015 z vložitvijo popravilnih obračunov. Poleg tega je družba CTT pri teh zahtevah za popravek spremenila metodo odbitka, saj je bil del DDV, ki je bil prej odbit z metodo deleža, odbit po metodi uporabe. Ta sprememba se je odrazila v dodatnem odbitku DDV v skupnem znesku 1.967.567,82 EUR.

24 Po nadzoru nad družbo CTT glede poslovnega leta 2015 je davčna in carinska uprava opozorila, da metoda odbitka ne more biti spremenjena, kadar je bil uporabljen končni delež, in iz

tega sklepala, da je družba CTT, ki je že uporabila kon?ni delež, zamudila rok za spremembo svoje metode odbitka. Poleg tega je menila, da popravek, ki ga je družba CTT zahtevala v zvezi s spremembo metode odbitka, v CIVA nima nobene pravne podlage. Ta uprava je zato zavrnila dodatni odbitek, ki je temeljil na spremembi metode odbitka, vendar pa je popravila kon?ne deleže za leta od 2013 do 2015, ker transakcije poštne pla?ila ra?unov, izvedene v teh letih, niso bile oproš?ene DDV.

25 Družba CTT je 21. marca 2018 pri predložitvenem sodiš?u vložila predlog za izdajo arbitražne odlo?be, v katerem je trdila, da na?eli u?inkovitosti in enakovrednosti nista združljivi z razlago CIVA, v skladu s katero je dolo?itev metode odbitka mogo?a le ob prejemu ra?unov.

26 V teh okoliš?inah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodiš?e za dav?ne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?lo ti vprašnji:

„1. Ali na?ela nevtralnosti, u?inkovitosti ter enakovrednosti in sorazmernosti nasprotujejo razlagi ?lena 98(2) [CIVA], v skladu s katero se ta dolo?ba ne uporablja za primere spremembe ali popravka že izvedenih odbitkov?

2. Ali navedena na?ela nasprotujejo zakonodaji, kot je ?len 23(1)(b) in (6) [CIVA], ki se razlaga tako, da dav?ni zavezanec, ki se je odlo?il za metodo koeficienta in/ali za merilo porazdelitve pri izra?unu pravice do odbitka davka, ki je bil pla?an za blago in storitve, ki so predmet mešane uporabe, in ki je v skladu z odstavkom 6 tega ?lena izvedel popravek na podlagi dokon?nih vrednosti za leto, na katero se odbitek nanaša, teh elementov ne more spremeniti retroaktivno, tako da bi ponovno izra?unal prvotni odbitek, ki je že bil popravljen v skladu s to dolo?bo, po retroaktivnem obra?unu DDV v zvezi z dejavnostjo, ki jo je sprva štel za oproš?eno?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odlo?be

27 Portugalska vlada v pisnem stališ?u dvomi o dopustnosti vprašanj za predhodno odlo?anje. Prvi?, predložitveno sodiš?e naj namre? ne bi navedlo razlogov, iz katerih naj bi bila v obravnavanem primeru upoštevana na?ela dav?ne nevtralnosti, sorazmernosti, enakovrednosti in u?inkovitosti. Drugi?, ti vprašnji naj bi Sodiš?e pozivali, naj dolo?i podro?je uporabe dolo?b nacionalnega prava.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da sistem sodelovanja, ki ga dolo?a ?len 267 PDEU, temelji na jasni lo?itvi nalog med nacionalnimi sodiš?i in Sodiš?em. V okviru postopka, ki je bil uveden na podlagi tega ?lena, morajo nacionalne dolo?be razlagati sodiš?a držav ?lanic, in ne Sodiš?e, ki prav tako ni pristojno za odlo?anje o skladnosti pravnih pravil nacionalnega prava z dolo?bami prava Unije. Je pa Sodiš?e pristojno, da nacionalnemu sodiš?u da vse napotke za razlago prava Unije, ki mu bodo omogo?ili presojo skladnosti pravil nacionalnega prava s predpisi Unije (sodba z dne 15. oktobra 2015, Iglesias Gutiérrez in Rion Bea, C?352/14 in C?353/14, EU:C:2015:691, to?ka 21 in navedena sodna praksa).

29 Tako Sodiš?u – ?eprav je dobesedna vsebina vprašanj za predhodno odlo?anje predložitvenega sodiš?a poziv Sodiš?u, naj se izjavi glede skladnosti dolo?be nacionalnega prava s pravom Unije – ni? ne prepre?uje, da predložitvenemu sodiš?u ne bi dalo koristnega odgovora tako, da poda razlago, ki izhaja iz prava Unije in ki bo predložitvenemu sodiš?u omogo?ila, da samo razsodi glede skladnosti notranjega prava s pravom Unije (sodba z dne 15. oktobra 2015, Iglesias Gutiérrez in Rion Bea, C?352/14 in C?353/14, EU:C:2015:691, to?ka 22 in navedena sodna praksa). Zato mora Sodiš?e v delu, v katerem se vprašnji nanašata na razlago prava Unije, na?eloma odlo?iti (glej v tem smislu sklep z dne 13. decembra 2012, Debiasi, C?560/11, neobjavljen, EU:C:2012:802, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

30 Zato je treba postavljeni vprašnji razumeti tako, da se v bistvu nanašata na razlago Direktive o DDV, natan?neje ?lenov 173 in od 184 do 186 v povezavi z na?eli prava Unije o dav?ni nevtralnosti, u?inkovitosti, enakovrednosti in sorazmernosti.

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

31 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 173 Direktive o DDV v povezavi z na?eli dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti, enakovrednosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da država ?lanica, ki dav?nim zavezancem na podlagi te dolo?be dovoli odbitek DDV na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, tem dav?nim zavezancem prepove, da po dolo?itvi kon?nega deleža spremenijo metodo odbitka.

32 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da se v skladu s ?lenom 173(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV odbitni delež v skladu s ?lenoma 174 in 175 te direktive dolo?i za vse transakcije, ki jih opravi dav?ni zavezanec glede na promet. Vendar pa v skladu s ?lenom 173(2)(c) te direktive države ?lanice lahko dovolijo ali zahtevajo, da dav?ni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, to?ki 49 in 50).

33 V obravnavanem primeru ni sporno, da je portugalski zakonodajalec na podlagi zadnjenavedene dolo?be mešanim dav?nim zavezancem dovolil odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev in da je torej družba CTT imela možnost izvesti odbitke DDV za blago in storitve za mešano uporabo po metodi odbitnega deleža ali po metodi uporabe.

34 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s ?lenom 173(2)(c) Direktive o DDV uporaba sistema odbitka DDV glede na uporabo vsega ali dela blaga in storitev pomeni fakultativno možnost, ki jo imajo države ?lanice za organizacijo svojega sistema obdav?itve. Vendar pa morajo države ?lanice svojo pristojnost, ?eprav uživajo polje proste presoje pri izbiri ukrepov, ki jih je treba sprejeti zaradi zagotovitve pravnega pobiranja DDV in prepre?evanja utaj, izvajati ob spoštovanju prava Unije in njegovih splošnih na?el, zlasti na?el sorazmernosti, dav?ne nevtralnosti in pravne varnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, to?ki 22 in 23, in z dne 17. maja 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

35 V zvezi s temi na?eli je treba najprej opozoriti, da na?elo sorazmernosti ne nasprotuje temu, da država ?lanica, ki je uporabila možnost, da svojim dav?nim zavezancem da pravico do izbire posebne ureditve obdav?enja, sprejme predpise, ki uporabo te ureditve pogojujejo s pridobitvijo neretroaktivne predhodne odobritve od dav?ne uprave in da zaradi neobstoja retroaktivnosti

postopka odobritve ta postopek ni nesorazmeren. Zato nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero je davčnim zavezancem zavrnjena možnost, da po določitvi končnega deleža uporabijo sistem odbitka glede na uporabo, ne presega tega, kar je nujno za pravilno pobiranje DDV (glej po analogiji s sistemom oprostitve za mala podjetja sodbo z dne 17. maja 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, točke od 43 do 45 in navedena sodna praksa).

36 Dalje, glede na čela davčne nevtralnosti iz sodne prakse Sodišča sicer res izhaja, da lahko države članice v skladu s členom 173(2)(c) Direktive 2006/112 za določeno transakcijo uporabijo drugo metodo razdelitve ali razdelitveni ključ, kot je metoda, ki temelji na prometu, če v skladu s tem načelom davčne nevtralnosti ta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža vstopnega DDV od tiste, ki izhaja iz uporabe metode, ki temelji na prometu. Tako mora vsaka država članica, ki se odloži, da bo dovolila ali zahtevala, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, poskrbeti, da podrobna pravila za izražanje pravice do odbitka omogočajo, da se kar se da natančno doloži delež DDV, ki se nanaša na transakcije, ki dajejo pravico do odbitka. Načelo davčne nevtralnosti, ki je sestavni del skupnega sistema DDV, namreč zahteva, da podrobna pravila za izražanje odbitka objektivno odražajo dejanski del stroškov pridobitve blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, točki 51 in 52 ter navedena sodna praksa).

37 Vendar je Sodišče pojasnilo, da ni nujno, da je izbrana metoda najnatančnejša, ampak mora zagotavljati natančnejši rezultat od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, točka 53 in navedena sodna praksa).

38 Iz tega izhaja, da v nasprotju s tem, kar v bistvu trdi družba CTT, načela davčne nevtralnosti ni mogoče razlagati tako, da je treba vsekakor poiskati najnatančnejšo metodo odbitka, tako da je lahko sistematično izpodbijana prvotno uporabljena metoda odbitka, tudi po tem, ko je bil določen končni delež.

39 Prvič, taka razlaga bi odvzela ves smisel pravici držav članic iz člena 173(2)(c) Direktive o DDV, da dovolijo davčnim zavezancem odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, saj bi dovoljenje v praksi postalo obveznost. V zvezi s tem pa zadostuje opozoriti, da upoštevanje načel, ki urejajo sistem DDV, od katerih pa lahko zakonodajalec veljavno odstopa, nikakor ne more upravičiti razlage, ki bi odstopanju, ki ga je zakonodajalec izrecno želel, odvzela polni učinek (sodba z dne 14. decembra 2016, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, točka 42).

40 Drugič, taka razlaga bi bila v nasprotju s sodno prakso, v skladu s katero Direktiva o DDV davčnemu zavezancu, ki ima izbiro med dvema transakcijama, ne nalaga obveznosti, da uporabi tisto, ki zajema plačilo najvišjega zneska DDV. Nasprotno, davčni zavezanec ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, *Halifax* in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 73).

41 Nazadnje, načelo pravne varnosti zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (glej v tem smislu sodbi z dne 6. februarja 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46, in z dne 17. maja 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 51). Kot pravilno opozarja portugalska vlada, pa se ne zdi razumno od davčnih organov zahtevati, da v vseh okoliščinah sprejmejo, da lahko davčni zavezanec enostransko spremeni metodo odbitka, ki jo je uporabil za določitev zneskov DDV, ki jih je treba odbiti.

42 Iz navedenega izhaja, da je treba člen 173(2)(c) Direktive o DDV v povezavi z načeli

dav?ne nevtralnosti, pravne varnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica, ki dav?nim zavezancem na podlagi te odlo?be dovoli odbitek DDV na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, tem dav?nim zavezancem prepove, da po dolo?itvi kon?nega deleža spremenijo metodo odbitka DDV.

Drugo vprašanje

43 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lene od 184 do 186 Direktive o DDV v povezavi z načeli dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti, enakovrednosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se dav?nemu zavezancu zavrne možnost, da po dolo?itvi kon?nega deleža v skladu s ?lenom 175(3) te direktive z uporabo metode uporabe, ki jo nacionalno pravo dovoljuje na podlagi ?lena 173(2)(c) te direktive, popravi odbitke DDV, s katerim je bila obdav?ena pridobitev blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, v položaju, v katerem, prvi?, dav?ni zavezanec pri izbiri metode odbitka, ni vedel, da transakcija, za katero je menil, da je oproš?ena, dejansko ni bila, in drugi?, splošni prekluzivni rok, ki ga nacionalno pravo dolo?a za izvedbo popravka odbitkov, še ni potekel.

44 Iz predložitvene odlo?be in odgovorov strank na vprašanja, ki jih je postavilo Sodiš?e, izhaja, da je družba CTT, ko se je odlo?ila odbiti DDV na dolo?eno blago in storitve po metodi, ki temelji na prometu, za leta, ki so upoštevana v postopku v glavni stvari, upoštevala dejstvo, da so bile transakcije poštne pla?ila ra?unov, ki jih je izvajala, v skladu s stališ?em iz leta 2007 oproš?ene DDV. Pristojni dav?ni organ pa je leta 2015 ugotovil, da je liberalizacija poštne trga, do katere je prišlo s 1. januarjem 2013, omejila obseg oprostitve le na storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe. Zato naj bi družba CTT za leta od 2013 do 2015 napa?no menila, da so bile transakcije poštne pla?ila ra?unov oproš?ene pla?ila DDV.

45 Najprej je treba opozoriti, da je nacionalno sodiš?e sicer edino pristojno za ugotavljanje in presojo dejstev spora o glavni stvari ter za razlago in uporabo nacionalnega prava, vendar mora Sodiš?e nacionalnemu sodiš?u podati koristen odgovor, ki mu omogo?a rešitev spora, o katerem odlo?a (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, to?ki 37 in 38 ter navedena sodna praksa).

46 V obravnavanem primeru Evropska komisija v pisnem stališ?u in družba CTT v odgovoru na vprašanja Sodiš?a trdita, da bi lahko bile storitve pla?ila ra?unov iz postopka v glavni stvari pla?ilne transakcije, ki so oproš?ene DDV na podlagi ?lena 135(1)(d) Direktive o DDV. Družba CTT je dodala, da so se poleg tega v stališ?u iz leta 2007 te šteje za oproš?ene DDV na tej podlagi in ne na podlagi ?lena 132(1)(a) te direktive. Zato mora predložitveno sodiš?e preveriti, ali te storitve spadajo na podro?je uporabe oprostitve DDV iz navedenega ?lena 135(1)(d).

47 Za odgovor na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje pa je treba izhajati iz premise iz predložitvene odlo?be, da sicer to opravljanje storitev od 1. januarja 2013 ni bilo ve? oproš?eno DDV, vendar pa je ta sprememba postala o?itna šele leta 2015, tako da družba CTT, ko je izbrala metodo odbitka, ni vedela, da transakcije, za katere je menila, da so oproš?ene, dejansko niso bile.

48 Vendar mora v zvezi s tem predložitveno sodiš?e preveriti, ali je bila družba CTT v dobri veri, kar je med drugim odvisno tudi od tega, ali so bile po liberalizaciji portugalskega poštne trga spremembe v zvezi z oprostitvijo opravljanja storitev javnih poštne službe predvidljive ali ne.

49 Po tem pojasnilu je treba najprej opozoriti, da ?len 184 Direktive o DDV dolo?a, da se za?etni odbitek popravi, ?e je bil odbitek nižji ali višji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en. V skladu s ?lenom 185(1) te direktive se popravek zlasti opravi, ?e se

spremenijo dejavniki, ki so bili prvotno upoštevani za določitev zneska odbitka (sodba z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, točka 46).

50 Namen mehanizma popravkov, določenega v členih od 184 do 186 Direktive o DDV, je vzpostaviti tesno in neposredno povezavo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčljive izstopne transakcije (sodba z dne 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, točka 27). Preobrat glede oprostitve storitev poštnega plačila raunov pa je povzročil prekinitev te tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka plačnega vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčljive izstopne transakcije. Ta preobrat je torej za leta od 2013 do 2015 povzročil spremembo v smislu člena 185 Direktive o DDV enega od dejavnikov, ki so bili prvotno upoštevani pri izračunu odbitkov. Iz tega izhaja, da je družba CTT imela pravico do popravka na podlagi člena 184 te direktive (glej po analogiji s transakcijo, ki se je napačno štela za obdavčeno z DDV, a je bila dejansko oproščena, sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 39).

51 Iz člena 184 v povezavi s členom 185 Direktive o DDV prav tako izhaja, da bi moral popravek odbitkov pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku odbitkov, ki bi jih davni zavezanec, kot je družba CTT, lahko izvedel, če bi prvotno upošteval dejstvo, da storitve poštnega plačila raunov niso bile oproščene DDV (glej po analogiji sodbo z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, točka 47).

52 V zvezi s tem je vprašanje, ali je določena transakcija oproščena ali ne, bistveni element, ki ga mešani davni zavezanec upošteva pri ugotavljanju, kako je treba izvesti odbitke DDV. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da lahko preobrat glede oprostitve izstopne transakcije povzroči, da se določeno blago ali storitve, za katere je bilo ocenjeno, da so namenjeni mešani uporabi, dejansko uporabljajo le za transakcije, pri katerih je DDV odbiten. Iz člena 173 Direktive o DDV pa je jasno razvidno, da se ta uporablja le za blago in storitve, namenjene mešani uporabi. Za blago in storitve, ki so namenjeni izključno za izvedbo obdavčljivih transakcij, so davni zavezanci upravičeni odbiti celoten davek, ki je bil obračunan za njihovo pridobitev ali dobavo (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, točka 47).

53 Iz tega v obravnavanem primeru sledi, da bi bilo treba družbi CTT priznati pravico do spremembe metode odbitka, da bi lahko izvedla odbitke DDV, do katerih bi bila upravičena, če bi lahko prvotno upoštevala dejstvo, da storitve poštnega plačila raunov niso bile oproščene DDV za leta, ki so upoštevna v postopku v glavni stvari. V zvezi s tem ni mogoče sprejeti trditve portugalske vlade, da je prišlo do popravka odbitkov, ker je davni organ dovolil revizijo končnih deležev za leta, ki so upoštevna v postopku v glavni stvari, saj se je za storitve poštnega plačila raunov napačno štelo, da so bile oproščene DDV.

54 Dalje, čeprav člen 186 Direktive o DDV državam članicam izrecno nalaga, naj opredelijo pogoje za popravek DDV morajo te, ko sprejmejo nacionalno ureditev, ki določa te podrobnosti, spoštovati pravo Unije, med drugim njegova temeljna načela (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točki 27 in 48).

55 Načelo davne nevtralnosti pa zahteva, kot je bilo opozorjeno v točki 36 te sodbe, da podrobna pravila za izračun odbitka DDV objektivno odražajo dejanski del stroškov pridobitve blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka. To načelo torej nasprotuje temu, da država članica v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, zavrne popravek metode odbitka DDV, razen če s takim popravkom ni mogoče bolj natančno določiti dela DDV, ki se nanaša na transakcije, ki dajejo pravico do odbitka.

56 V skladu z načelom sorazmernosti ima nacionalni zakonodajalec možnost, da v zvezi s

formalnimi obveznostmi davčnih zavezancev določiti sankcije, ki jih spodbujajo k spoštovanju navedenih obveznosti, da se zagotovi dobro delovanje sistema DDV. Vendar pa je glede na pomemben položaj, ki ga ima pravica do odbitka v skupnem sistemu DDV, sankcija absolutne zavrnitve izvrševanja pravice do odbitka, ki ga je imel davčni zavezanec pravico izvesti, nesorazmerna v primeru, v katerem ni izkazana niti goljufija niti škodovanje državnemu proračunu (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točki 48 in 51).

57 V obravnavanem primeru pa iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ne izhaja noben indic o goljufiji ali zlorabi, ki bi jo storila družba CTT.

58 Nazadnje, portugalska vlada navaja, da tudi če bi imela družba CTT pravico do spremembe metode odbitka DDV, je bil popravek zahtevan po izteku roka. Medtem ko člen 98(2) CIVA za spremembo ali popravek odbitkov določa splošni rok štirih let, ki začne teči od nastanka pravice do odbitka ali preplačila davka, naj bi bila namreč uporaba tega roka izključena, če je bil v skladu s členom 175(3) Direktive o DDV določen končni delež.

59 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z načelom pravne varnosti za prekluzivni rok, katerega iztek povzroči sankcioniranje davčnega zavezanca, ki ni dovolj skrben in ki ni uveljavljal odbitka vstopnega DDV s tem, da izgubi pravico do odbitka, ni mogoče šteti, da ni združljiv z ureditvijo, vzpostavljeno z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na notranjem pravu, in tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali preizredno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38).

60 Čeprav v obravnavanem primeru iz elementov, ki jih je podalo predložitveno sodišče, ne izhaja, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari na področju DDV določa drugačno ureditev od tiste, ki je predpisana v drugih davčnih zadevah nacionalnega prava, pa načelo učinkovitosti nasprotuje taki ureditvi, ker lahko ta v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu odvzame možnost, da popravi svoje obračune DDV, če je bil določen končni delež, čeprav se prekluzivni rok štirih let, ki ga določa ta ureditev, še ni iztekel. V takih okoliščinah bi se namreč izvrševanje pravice do popravka odbitkov DDV, navedene v točki 51 te sodbe, izkazalo za praktično nemogoče ali vsaj pretirano oteženo (glej po analogiji sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točki 40 in 41).

61 V zvezi s tem je treba še opozoriti, da morajo nacionalna sodišča nacionalno pravo razlagati čim bolj v skladu s pravom Unije in da morajo nacionalna sodišča, čeprav obveznost skladne razlage ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem*, po potrebi spremeniti sodno prakso ali prakso odločanja, če ta temelji na razlagi nacionalnega prava, ki ni združljiva s cilji direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2019, Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, točki 48 in 49).

62 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu, ki je po metodi, ki temelji na prometu, izvedel odbitke DDV, s katerim je bila obdavčena pridobitev blaga ali storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, zavrne možnost, da po določitvi končnega deleža v skladu s členom 175(3) te direktive popravi odbitke DDV z uporabo metode uporabe v položaju, v katerem:

– zadevna država članica na podlagi člena 173(2)(c) navedene direktive davčnim

zavezancem dovoli, da izvedejo odbitke DDV na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka,

- dav?ni zavezanec ob izbiri metode odbitka v dobri veri ni vedel, da transakcija, za katero je menil, da je oproš?ena, v resnici ni bila oproš?ena,
- splošni prekluzivni rok, ki ga nacionalno pravo dolo?a za izvedbo popravka odbitkov, še ni potekel, in
- sprememba metode odbitka omogo?a, da se natan?neje dolo?i del DDV, ki se nanaša na transakcije, ki dajejo pravico do odbitka.

Stroški

63 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 (sedmi senat) razsodilo:

1. ?len 173(2)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z na?eli dav?ne nevtralnosti, pravne varnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država ?lanica, ki dav?nim zavezancem na podlagi te dolo?be dovoli odbitek davka na dodano vrednost (DDV) na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, tem dav?nim zavezancem prepove, da po dolo?itvi kon?nega deleža spremenijo metodo odbitka DDV.

2. ?lene od 184 do 186 Direktive 2006/112 v povezavi z na?eli dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se dav?nemu zavezancu, ki je po metodi, ki temelji na prometu, izvedel odbitke davka na dodano vrednost (DDV), s katerim je bila obdav?ena pridobitev blaga ali storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, zavrne možnost, da bi po dolo?itvi kon?nega deleža v skladu s ?lenom 175(3) te direktive popravil te odbitke z uporabo metode uporabe v položaju, v katerem:

- zadevna država ?lanica na podlagi ?lena 173(2)(c) navedene direktive dav?nim zavezancem dovoli, da izvedejo odbitke DDV na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, uporabljenih za izvajanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka,
- dav?ni zavezanec ob izbiri metode odbitka v dobri veri ni vedel, da transakcija, za katero je menil, da je oproš?ena, v resnici ni bila oproš?ena,
- splošni prekluzivni rok, ki ga nacionalno pravo dolo?a za izvedbo popravka odbitkov, še ni potekel, in
- sprememba metode odbitka omogo?a, da se natan?neje dolo?i del DDV, ki se nanaša na transakcije, ki dajejo pravico do odbitka.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.