

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (deseti senat)

z dne 9. septembra 2021(*)

„Predhodno odlo?anje – Harmonizacija zakonodaje dr?av ?lanic o prometnih davkih – Osmi direktiva 79/1072/EGS – ?leni 3, 6 in 7 – Postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost (DDV) – Dav?ni zavezanci, katerih sede? ni na ozemlju dr?ave – Zavrnitev vra?ila pla?anega DDV – Dokumenti, ki utemeljujejo pravico do vra?ila – Nepredlo?itev dokazil v dolo?enem roku“

V zadevi C?294/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Audiencia Nacional (osrednje sodiš?e, Španija) z odlo?bo z dne 5. marca 2020, ki je na Sodiš?e prispela 1. julija 2020, v postopku

GE Auto Service Leasing GmbH

proti

Tribunal Económico Administrativo Central,

SODIŠ?E (deseti senat),

v sestavi M. Ileši?, predsednik senata, E. Juhász (poro?evalec) in C. Lycourgos, sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za GE Auto Service Leasing GmbH A. Azpeitia Gamazo in A. Albarrán Jiménez, abogados,
- za špansko vlado S. Jiménez García in M. J. Ruiz Sánchez, agenta,
- za ?eško vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vlášil, agenti,
- za estonsko vlado N. Grünberg, agentka,
- za grško vlado M. Tassopoulou, S. Trekli in G. Avdikos, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskait?, agentki,

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 Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79, v nadaljevanju: Osmo direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo GE Auto Service Leasing GmbH (v nadaljevanju: Auto Service) in Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija) zaradi zavrnitve vračila davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je zaračunala ta družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva o DDV

3 Člen 17 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/ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006 (UL 2006, L 51, str. 12) (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV), določa:

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

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

(b) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

(c) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

(b) transakcij, oproščenih v skladu s členom 14(1)(i) in členoma 15 in 16(1)(B), (C) in (D) ter odstavkom 2;

(c) katerih koli transakcij, oproščenih v skladu s členom 13B(a) in (d), odstavki 1 do 5, če ima naročnik sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim izvozu v državo izven Skupnosti.

[...]

4 Člen 28f navedene direktive določa:

„[...]

4. Davek na dodano vrednost iz odstavka 3 se vrne:

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi državi članici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Osme direktive o DDV],

[...]“

Osma direktiva o DDV

5 Člen 2 Osme direktive o DDV določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali premičnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste direktive o DDV] in za opravljanje storitev iz člena 1(b).“

6 Člen 3 te direktive določa:

„Da bi bil upravičen do vračila, mora vsak davčni zavezanec iz člena 2, ki ne dobavlja blaga ali storitev, za katere se šteje, da so dobavljene na ozemlju države, storiti naslednje:

(a) pristojnemu organu iz prvega odstavka člena 9 poslati zahtevek, katerega vzorec se nahaja v Prilogi A. K zahtevku mora priložiti izvirnike računov ali uvozne dokumente. Države članice morajo dati prosilcem na voljo kratko obvestilo, v katerem morajo vsekakor biti vsaj tisti podatki, ki so navedeni v Prilogi C;

(b) predložiti dokazilo v obliki potrdila, ki ga izda uradni organ države, v kateri ima sedež, da je zavezanec za davek na dodano vrednost v tej državi. Vendar, kadar pristojni organ iz prvega odstavka člena 9 že ima v svoji posesti takšno dokazilo, davčni zavezanec ni dolžan predložiti novega dokazila eno leto od datuma, ko je uradni organ države, v kateri ima ta sedež, izdal prvo potrdilo. Države članice ne smejo izdajati potrdil davčnim zavezancem, ki so deležni davčne oprostitve na podlagi člena 24(2) [Šeste direktive o DDV];

(c) s pisno izjavo potrditi, da ni dobavljal nikakršnega blaga oz. storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene na ozemlju države v obdobju iz prvega in drugega stavka prvega pododstavka člena 7(1);

(d) obvezati se, da bo povrnil vse pomotoma prejete vsote.“

7 Člen 4 navedene direktive določa:

„Da bi bil upravičen do vračila, mora vsak davčni zavezanec iz člena 2, ki na ozemlju države ne dobavlja blaga ali storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene v državi, razen storitev iz člena 1(a) in (b), storiti naslednje:

(a) izpolniti zahteve, določene v členu 3(a), (b) in (d);

[...]“

8 ?len 6 iste direktive dolo?a:

„Države ?lanice ne smejo dav?nemu zavezancu iz ?lena 2 naložiti nikakršne dodatne obveznosti poleg tistih, ki so navedene v ?lenih 3 in 4, razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odlo?anje o upravi?enosti zahtevka za vra?ilo davka.“

9 ?len 7 Osme direktive o DDV dolo?a:

„1. Zahtevke za vra?ilo davka, kot je dolo?en v ?lenih 3 in 4, se nanaša na fakturirane nabave blaga ali storitev ali na uvoz, opravljen v obdobju, ki ni krajše od treh mesecev oziroma ni daljše od enega koledarskega leta. Zahtevki se lahko nanašajo tudi na obdobje, krajše od treh mesecev, ?e gre za obdobje do zaklju?ka koledarskega leta. Ti zahtevki se lahko nanašajo tudi na ra?une ali uvozne dokumente, ki niso bili sestavni del prejšnjih zahtevkov in ki zadevajo transakcije, zaklju?ene v zadevnem koledarskem letu. Zahtevke je treba predložiti pristojnemu organu iz ?lena 9(1) v roku šestih mesecev od konca koledarskega leta, v katerem je nastala dav?na obveznost.

[...]

3. Pristojni organ iz ?lena 9(1) mora ožigosati vsak predložen ra?un in/ali uvozni dokument, da ne bi prišlo do njihove ponovne uporabe pri drugih zahtevkih in jih mora vrniti v roku enega meseca.

4. Odlo?itve glede zahtevkov za vra?ilo davka je treba sporo?iti v šestih mesecih od datuma, ko se zahtevki skupaj z vsemi potrebnimi dokumenti, ki se zahtevajo po tej direktivi zaradi prou?itve upravi?enosti, predložijo pristojnemu organu iz odstavka 3. Vra?ilo davka je treba opraviti pred zaklju?kom zgoraj navedenega obdobja na zahtevo vlagatelja bodisi v državi ?lanici, kjer se davek vrne ali v državi, kjer ima vlagatelj svoj sedež. V slednjem primeru ban?ni stroški za transfer bremenijo vlagatelja.

Razloge za zavrnitev prošnje je treba posebej navesti. Ugovori zoper zavrnitve so možni pri pristojnih organih v zadevnih državah ?lanicah pod enakimi pogoji, kar zadeva njihovo obliko in roke, kakršni veljajo glede zahtevkov za vra?ilo davka, ki jih vložijo dav?ni zavezanci s sedežem v tej državi.

[...]“

Direktiva 2006/112/ES

10 ?lena 411 in 413 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) dolo?ata, da ta direktiva razveljavlja Šesto direktivo o DDV in da za?ne veljati 1. januarja 2007.

Direktiva 2008/9/ES

11 Iz ?lena 28(1) in (2) Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vra?ilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila, ampak v drugi državi ?lanici (2008, UL L 44, str. 23) izhaja, da se Direktiva 2008/9 uporablja za zahtevke za vra?ilo, predložene po 31. decembru 2009, in da razveljavlja Osmo direktivo o DDV s 1. januarjem 2010.

Špansko pravo

12 ?len 119 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 o davku na

dodano vrednost) z dne 28. decembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247), naslovljen „Posebna ureditev vračila nekaterim gospodarskim subjektom, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja DDV“, določa:

„1. Gospodarski subjekti, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja DDV, in za katere so izpolnjeni pogoji iz naslednjega odstavka, lahko v skladu z določbami tega člena uveljavljajo pravico do vračila davka na dodano vrednost, ki so ga plačali ali ki je bil, kjer je to ustrezno, nanje prenesen na tem ozemlju.

[...]

2. Pogoji za uveljavljanje pravice do vračila iz tega člena so:

1.º da imajo gospodarski subjekti, ki nameravajo to pravico izkoristiti, sedež v Skupnosti, na Kanarskih otokih, v Ceuti ali Melilli ali na drugih ozemljih tretjih držav;

[...]

2.º da gospodarski subjekti v obdobju, na katero se nanaša zahtevek, na ozemlju, kjer velja DDV, niso opravili dobav blaga ali storitev, ki so predmet DDV, razen:

(a) dobav blaga in storitev, katerih prejemnik je zavezanec za DDV v skladu s členom 84(1), točke 2, 3 in 4, tega zakona;

(b) prevoznih storitev in pomožnih prevoznih storitev, ki so oproščene DDV na podlagi členov 21, 23, 24 in 64 tega zakona.

[...]

8. Zahtevki za vračilo se lahko nanašajo le na neposredno predhodna letna ali četrletna obdobja.

Vendar so dopustni zahtevki za vračilo, ki se nanašajo na krajše obdobje, če se zadevno obdobje konča 31. decembra zadevnega leta.

9. Davčna uprava lahko od zadevnih oseb zahteva, naj predložijo informacije in dokazila, potrebna za presojo utemeljenosti vloženih zahtevkov za vračilo davka in zlasti za pravilno določitev zneska vračila v skladu z odstavkoma 4 in 5 tega člena.

[...]“

13 Člen 112 Ley 30/1992 Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (zakon 30/1992 o pravni ureditvi javne uprave in splošnem upravnem postopku) z dne 26. novembra 1992, ki je zdaj vsebovan v členu 118 Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zakon 39/2015 o skupnem upravnem postopku javnih uprav) z dne 1. oktobra 2015 (BOE št. 236 z dne 2. oktobra 2015, str. 89343) prepoveduje, „da se pri odločanju o upravni pritožbi upoštevajo dejstva, dokumenti ali trditve, ki bi jih pritožnik lahko predložil skupaj s svojimi pripombami, pa tega ni storil“, in določa, da „izvedbe dokazov ni mogoče zahtevati, če je odgovornost za neizvedbo dokazov med postopkom, ki je pripeljal do izpodbijane odločbe, mogoče pripisati zadevnim osebam“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Auto Service je družba s sedežem v Nemčiji, ki je 30. junija 2006 in 29. junija 2007 pri

Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (nacionalna davčna uprava – oddelek za DDV davčnih zavezancev nerezidentov, Španija) (v nadaljevanju: španska davčna uprava) vložila zahteve za vračilo zneskov DDV, ki jih plačujejo gospodarski subjekti, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja obdavčitev, za davčni leti 2005 in 2006 v skupnem znesku 407.396,469 EUR.

15 Španska davčna uprava je 19. marca 2008 družbi Auto Service poslala dve zahtevi za informacije, da bi ji ta posredovala izvirnike računov, na podlagi katerih je družba Auto Service zahtevala navedeno vračilo, in ji predložila pojasnila o transakcijah, opravljenih v Španiji, ter o uporabi pridobljenih proizvodov ali storitev, na katere se nanaša zahteva za vračilo.

16 Družba Auto Service je 12. decembra 2008 španski davčni upravi sporočila, da vztraja pri zahtevku za vračilo, vendar ima težave pri predložitvi zahtevanih dokazil.

17 Španska davčna uprava je s sklepi z dne 18. februarja 2009, ki so bili družbi Auto Service vroženi 21. aprila 2009, zavrnila zahteve za vračilo, ki jih je vložila ta družba, ki je 20. februarja 2009 tej upravi sporočila, da je nemško podjetje, katerega dejavnost je dobava avtomobilov španskim podjetjem na podlagi pogodb o finančnem lizingu in občasna prodaja rabljenih vozil na španskem ozemlju, ter tem pojasnilom priložila nekatera dokazila o računih.

18 Družba Auto Service je zoper sklepe o zavrnitvi zahtevkov za vračilo vložila upravno pritožbo, pri čemer je priznala zamudo pri odgovoru na zahteve po informacijah in navedla, da je bil ta odgovor vsekakor podan pred vrožitvijo teh sklepov, in priložila račune, izdane za opravljene storitve dajanja v najem, vendar ne vseh računov, na podlagi katerih je zahtevala vračilo DDV.

19 Pred odložitvijo o upravni pritožbi je španska davčna uprava 13. julija 2009 družbi Auto Service poslala novo zahtevo za informacije. V tej zahtevi je bila družba Auto Service pozvana, naj natančno pojasni uporabo pridobljenih proizvodov in/ali storitev, za katere je zahtevala vračilo DDV, in naj dokaže, da so bili namenjeni za transakcije, ki pripeljejo do pravice do vračila. Za to je bila družba Auto Service pozvana, naj predloži pogodbe, sklenjene s strankami, in izdane račune, potrdilo, ki so ga izdali davčni organi države, v kateri ima sedež ali glavno poslovno enoto, ki potrjuje, da je zavezanica za DDV, podatke o davčni stopnji, ki velja za njeno dejavnost, in odstotek odbitka, ki se uporabi v primeru sorazmernega odbitka.

20 Družba Auto Service na to novo zahtevo za informacije ni odgovorila.

21 Ker španska davčna uprava ni imela vseh zahtevanih dokumentov, je 1. februarja 2010 sprejela sklep o zavrnitvi upravne pritožbe in potrdila zavrnitev vračila, ker družba Auto Service ni dokazala utemeljenosti svojih zahtev.

22 V zvezi s tem je španska davčna uprava zadevni osebi sporočila, da je bil namen dokumentov, ki jih je zahtevala, dokazati resničnost transakcij na ozemlju, kjer velja davek, ter uporabo blaga in storitev za transakcije, ki pripeljejo do pravice do odbitka. Ta uprava je dodala, da so bili ti dokumenti namenjeni temu, da bi lahko preverila, ali so pogodbe o lizingu, sklenjene s strankami, vključevale možnost nakupa blaga in načine nakupa, ugotovila, ali je bilo blago, ki je predmet pogodb, na ozemlju, na katerem velja davek, in ali so bile stranke podjetja subjekti ali osebe s sedežem na ozemlju, kjer velja davek. Take informacije so bile zahtevane tudi zaradi ugotavljanja tega, ali so bile dejavnosti družbe Auto Service namenjene lizingu, davčne stopnje v državi sedeža in odstotka odbitka, ki se uporabi.

23 Družba Auto Service je ta sklep izpodbijala pri Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) in v ta namen predložila račune za opravljene storitve, pogodbe o lizingu, več rednih računov DDV in uradna potrdila nemških

organov o njenem statusu davčnega zavezanca s pravico do odbitka.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) je zavrnila zahteve družbe Auto Service z obrazložitvijo, da je treba upoštevne dokaze predložiti pristojnemu upravnemu organu in jih v fazi pritožbenega postopka ni več mogoče predložiti.

25 Družba Auto Service je zoper odločbo o zavrnitvi Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) 24. januarja 2013 vložila tožbo v upravnem sporu pri Audiencia Nacional (osrednje sodišče, Španija). Audiencia Nacional (osrednje sodišče) je s sodbo z dne 22. septembra 2016 to tožbo zavrnilo.

26 V obrazložitvi te zavrnitve je navedeno sodišče med drugim navedlo, da mora vlagatelj zahtevka za vračilo DDV predložiti dokaz o svoji pravici do vračila v fazi upravnega postopka in da tega, da ni odgovoril na zahteve uprave, ni mogoče sanirati v fazi upravne pritožbe ali tožbe v upravnem sporu.

27 Družba Auto Service je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija).

28 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je v sodbi z dne 10. septembra 2018 navedlo, da je Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) kljub svoji navidezno sodni naravi upravni organ, na katerega se je nujno treba obrniti, preden je mogoče vložiti tožbo.

29 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je menilo, da špansko pravo upravnim sodiščem nalaga, da – razen v primeru zlorabe pravic – upoštevajo dokaze, ki jih davčni zavezanec ni predložil davčni upravi v fazi upravne preiskave njegovega spisa.

30 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je nato navedlo, da je sodna praksa Sodišča na področju DDV na podlagi načela nevtralnosti DDV in sorazmernosti dala prednost materialnim pravilom o odbitku DDV pred formalnimi pravili. Tako naj bi Sodišče priznalo pravico do odbitka ali vračila, če se izkaže, da so bila izpolnjena materialna pravila v zvezi s temi pravicami, tudi če nekateri formalni pogoji niso bili izpolnjeni.

31 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je menilo, da ni sporno, da so pogoji za pravico do vračila DDV, določeni v členu 119 Direktive 2006/112, v postopku v glavni stvari izpolnjeni, zato je sodbo Audiencia Nacional (osrednje sodišče) razveljavilo in odredilo, da se zadeva, ki se nanaša na družbo Auto Service, vrne temu sodišču, tako da to odloči na podlagi dokazov, vloženih v spis v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV, ki ga je vložila ta družba.

32 Audiencia Nacional (osrednje sodišče) navaja, da če bi sprejelo razlogovanje Tribunal Supremo (vrhovno sodišče), bi zelo verjetno kršilo določbe člena 3 in člena 7 Osme direktive o DDV, ker družba Auto Service v rokih, predpisanih s to zadnjenavedeno določbo, ni dokazala svoje pravice do vračila DDV, čeprav ji je španska davčna uprava dala možnost, da to stori.

33 V zvezi s tem Audiencia Nacional (osrednje sodišče) poudarja, da čeprav je Sodišče že razsodilo, da kršitev formalnih obveznosti načeloma ne more povzročiti izgube pravice do odbitka, pa lahko taki formalni pogoji pomenijo materialno podlago za uveljavljanje te pravice ter urejajo način in nadzor uveljavljanja te pravice ter pravilno delovanje sistema DDV.

34 Predložitveno sodišče navaja, da je Sodišče v tem duhu odločilo, da bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom

pravne varnosti, ki zahteva, da dav?ni položaj dav?nega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do dav?ne uprave ne more biti neskon?no dolgo izpodbojen.

35 Predložitveno sodiš?e navaja, da je španska dav?na uprava sprejela vse potrebne ukrepe, da bi dav?nemu zavezancu omogo?ila, da bi predložil dokumente, s katerimi bi lahko dokazal svojo pravico do vra?ila DDV, ta pa tega ni storil v rokih, dolo?enih v ?lenu 7(1) Osme direktive o DDV, zato je treba šteti, da je dav?ni zavezanec v svojih pravicah prekludiran, kot je Sodiš?e razsodilo v to?ki 34 sodbe z dne 21. junija 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382).

36 Predložitveno sodiš?e v zvezi s tem meni, da je treba ob upoštevanju sodbe Tribunal Supremo (vrhovno sodiš?e), v skladu s katero trenutek, v katerem dav?ni zavezanec predloži dokaze, na katerih temelji njegov zahtevek, v zvezi z vra?ilom DDV ni pomemben, presoditi, ali je zamuda pri predložitvi teh dokazov neupravi?ena, kar bi bilo mogo?e šteti za zlorabo.

37 Po mnenju tega sodiš?a bi bilo mogo?e zamudo družbe Auto Service v postopku v glavni stvari pri predložitvi dokazov o njeni pravici do vra?ila šteti za znak njene slabe vere, ker je upravi brez o?itnega razloga in kljub številnim priložnostim, ki jih je imela za izpolnitev njene zahteve, zavestno in namerno prikrivala informacije, ki so bile potrebne za vra?ilo DDV.

38 V teh okoliš?inah je Audiencia Nacional (osrednje sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba šteti za dopustno, da dav?ni zavezanec po tem, ko je dav?na uprava od njega ve?krat zahtevala, naj dokaže, da izpolnjuje pogoje za pravico do vra?ila, brez kakršne koli razumne utemeljitve ne izpolni te zahteve in po zavrnitvi vra?ila odlaša s predložitvijo dokazil do postopka z upravno pritožbo ali sodnega postopka?

2. Ali je mogo?e kot zlorabo pravice obravnavati to, da dav?ni zavezanec dav?ni upravi ne zagotovi potrebne informacije, s katero bi utemeljil svojo pravico, ko jo je še lahko in ko se je to od njega zahtevalo, vendar tega brez utemeljenega razloga ni storil, in je ta informacija prostovoljno predložena pozneje pritožbenemu upravnemu organu ali sodiš?u?

3. Ali dav?ni zavezanec nerezident, bodisi ker ni v roku in brez razumne utemeljitve predložil informacije, ki je upoštevana za dokaz njegove pravice do vra?ila, bodisi jo je zlorabil, izgubi svojo pravico do vra?ila po tem, ko se je iztekel rok, ki je dolo?en ali odobren za to, uprava pa je sprejela odlo?bo o zavrnitvi vra?ila?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

39 Uvodoma je treba navesti, da družba Auto Service trdi, da je treba predlog za sprejetje predhodne odlo?be razglasiti za nedopusten, ker je, prvi?, o vprašanjih, ki jih je postavilo predložitveno sodiš?e, že odlo?ilo Tribunal Supremo (vrhovno sodiš?e) in so zato v nasprotju z na?elom pravnomo?nosti ter ker je, drugi?, vprašanje glede zlorabe pravice teoreti?no, saj se to vprašanje ni nikoli postavljalo, preden ga je predložitveno sodiš?e predložilo Sodiš?u.

40 V zvezi s tem je treba poudariti, da imajo nacionalna sodiš?a v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a najširšo diskrecijsko pravico, da Sodiš?u predložijo vprašanje o razlagi upoštevnih dolo?b prava Unije. Le nacionalno sodiš?e, ki odlo?a o sporu, ki edino pozna svoje nacionalno pravo in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odlo?itev, je pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi tako potrebo po izdaji predhodne odlo?be, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodiš?u. Zato Sodiš?e na?eloma mora odlo?ati, ?e se predložena vprašanja nanašajo na razlago ali veljavnost pravila prava Unije. Iz tega sledi, da za vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodiš?a, velja domneva upoštevnosti. Sodiš?e lahko zavrne

odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le če je očitno, da zahtevana razlaga nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej v tem smislu sodbi z dne 5. aprila 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, točka 32 in navedena sodna praksa, in z dne 16. julija 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, točka 16 in navedena sodna praksa).

41 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da so vprašanja, ki jih je predložitveno sodišče postavilo Sodišču, neposredno povezana z dejanskim stanjem v postopku v glavni stvari.

42 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča nacionalno pravilo, na podlagi katerega so sodišča, ki ne odločajo na zadnji stopnji, vezana na presojo hierarhično višjega sodišča, tem sodiščem ne more odvzeti možnosti, da Sodišču predložijo vprašanje glede razlage prava Unije, na katero se ta pravna presoja nanaša. Sodišče je namreč ugotovilo, da mora biti sodišče, ki ne odloča na zadnji stopnji, če meni, da bi lahko na podlagi pravne presoje, opravljene na višji stopnji, izdalo sodbo, ki bi bila v nasprotju s pravom Unije, svobodno, da Sodišču predloži vprašanja, o katerih dvomi (sodba z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 52 in navedena sodna praksa).

43 Zato je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

44 Poleg tega je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, naloga Sodišča nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika lahko Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, ob upoštevanju predmeta spora o glavni stvari izlušči pravila in načela prava Unije, ki jih je treba razložiti, tudi če te določbe niso izrecno navedene v vprašanjih, ki mu jih je postavilo navedeno sodišče (sodba z dne 11. novembra 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, točka 59).

45 Predložitveno sodišče se v obrazložitvi svoje odločbe brez razlikovanja sklicuje na Direktivo 2006/112 ter na Osmo direktivo o DDV in Direktivo 2008/9. V vprašanjih, ki jih postavlja Sodišču, ni navedlo določb, za razlago katerih prosi.

46 Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da so bili zahtevki za vračilo DDV, ki so predmet postopka v glavni stvari, pri španski davčni upravi vloženi 20. junija 2006 in 29. junija 2007 ter se nanašajo na transakcije, ki so bile opravljene v davčnih letih 2005 in 2006.

47 V skladu s členoma 411 in 413 Direktive 2006/112 pa je ta direktiva, s katero je bila razveljavljena Šesta direktiva o DDV, začela veljati šele 1. januarja 2007. Poleg tega se v skladu s členom 28(1) Direktive 2008/9 ta direktiva, s katero je bila razveljavljena Osma direktiva o DDV, uporablja za zahtevke za vračilo, vložene po 31. decembru 2009.

48 Iz tega izhaja, da se za dejansko stanje v postopku v glavni stvari uporabljajo le določbe Šeste direktive o DDV in Osme direktive o DDV.

Prvo in tretje vprašanje

49 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Osme direktive o DDV in načela prava Unije, zlasti načelo davčne nevtralnosti, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se zahtevek za vračilo DDV zavrne, če davčni zavezanec pristojnemu davčnemu organu v določenem roku ni predložil, niti na zahtevo zadnjenavedenega, vseh dokumentov in informacij, ki se zahtevajo s to direktivo, ne glede na to,

da je dav?ni zavezanec te dokumente in informacije na lastno pobudo predložil v okviru postopka s pritožbo ali sodnega postopka zoper odlo?bo, s katero je bila zavrnjena taka pravica do vra?ila.

50 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pravica do vra?ila tako kot pravica do odbitka temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je dolo?ila zakonodaja Unije in katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, ?e so navedene dejavnosti na?eloma same predmet DDV (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – Ra?uni), C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 77).

51 Ta pravica do vra?ila DDV, pla?anega v drugi državi ?lanici, kot jo ureja Osmo direktiva o DDV, ustreza pravici, ki je bila uvedena s Šesto direktivo o DDV, da dav?ni zavezanec odbije vstopni DDV, ki ga je pla?al v svoji državi ?lanici (glej v tem smislu sodbi z dne 25. oktobra 2012, Daimler in Widex, C?318/11 in C?319/11, EU:C:2012:666, to?ka 41, in z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – Ra?uni), C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 78 in navedena sodna praksa).

52 Sodiš?e je ve?krat razsodilo, da je pravica do odbitka – in zato tudi do vra?ila – sestavni del mehanizma DDV in na?eloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – Ra?uni), C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 79 in navedena sodna praksa).

53 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a temeljno na?elo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vra?ilo vstopnega DDV odobri, ?e so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi ?e dav?ni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev. Vendar bi lahko bilo druga?e, ?e zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogo?e predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – Ra?uni), C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ki 80 in 81 ter navedena sodna praksa).

54 Iz ?lenov 3 in 4 Osme direktive o DDV izhaja, da je dav?ni zavezanec upravi?en do vra?ila DDV le, ?e izpolni obveznosti iz teh ?lenov, ki vklju?ujejo predložitev izvirkov ra?unov ali uvoznih dokumentov transakcij, ki so predmet DDV v državi ?lanici vra?ila.

55 V zvezi s tem je iz predložitvene odlo?be razvidno, da je španska dav?na uprava dvakrat, 19. marca 2008 in po prvi zavrnitvi zahtevkov za vra?ilo v okviru pritožb, ki jih je vložila družba Auto Service, 13. julija 2009, od te družbe zahtevala, naj predloži dodatne dokaze k svojim prvotnim zahtevkom, zlasti vse ra?une, na katerih ti zahtevki temeljijo, in dokument države ?lanice sedeža navedene družbe, ki potrjuje, da je ta družba zavezanka za DDV. Vendar navedena družba dav?ni upravi ni predložila vseh zahtevanih dokumentov in informacij. Nasprotno, iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je družba Auto Service te informacije in dokumente predložila v okviru postopka pred Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve).

56 Iz tega izhaja, da se spor o glavni stvari ne nanaša na kršitev formalnih zahtev, ki prepre?ujejo predložitev dokazil o izpolnjevanju vsebinskih zahtev za upravi?enost do vra?ila DDV, temve? na trenutek, do katerega je ta dokaz mogo?e predložiti.

57 V zvezi s tem je sodiš?e že razsodilo, da dolo?be Šeste direktive o DDV ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko dav?nim zavezancem, ki imajo nepopolne ra?une, zavrne pravica do odbitka DDV, tudi ?e so ti ra?uni po tem, ko je dav?na uprava sprejela odlo?bo

o zavrnitvi pravice do odbitka, dopolnjeni s predložitvijo podatkov za dokaz dejanskega obstoja, narave in zneska zaračunanih transakcij (sodba z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi, C-271/12, EU:C:2013:297, točke od 34 do 36). Vendar te določbe državam članicam tudi ne prepovedujejo, da sprejmejo popravek nepopolnega računa, potem ko je davčna uprava sprejela tako zavrnilno odločbo (sodba z dne 14. februarja 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, točka 33).

58 Tako je treba po analogiji šteti, da določbe Osme direktive o DDV ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se pravica do vračila DDV lahko zavrne, če davčni zavezanec brez razumne utemeljitve in kljub zahtevam za informacije, ki so mu bile poslane, dokumentov, s katerimi bi bilo mogoče dokazati, da so vsebinski pogoji za to vračilo izpolnjeni, ne predloži, preden davčna uprava sprejme odločbo. Vendar te iste določbe državam članicam ne preprečujejo, da bi po sprejetju te odločbe sprejele predložitev takih dokazov.

59 Ker uvedba nacionalnih ukrepov – v skladu s katerimi se dokazi, predloženi po tem, ko je bila odločba o zavrnitvi zahtevka za vračilo sprejeta, ne upoštevajo – ni urejena z Osmo direktivo o DDV, ta uvedba v skladu z načelom procesne avtonomije držav članic spada v notranji pravni red vsake države članice, vendar ti ukrepi ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), in v praksi ne smejo onemogočiti ali prezmerno oteževati uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej po analogiji sodbo z dne 14. februarja 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, točka 35).

60 Glede na čisto učinkovitost je treba najprej navesti, da je na eni strani v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča možnost vložitve zahtevka za vračilo preplačila DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (sodba z dne 14. februarja 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, točka 41 in navedena sodna praksa).

61 V obravnavanem primeru je španska davčna uprava od družbe Auto Service dvakrat zahtevala, naj ji predloži manjkajoče informacije, ki jih je potrebovala za presojo pravice do vračila DDV v postopku v glavni stvari. Iz predložitvene odločbe ni razvidno, da bi bil rok za odgovor na ti zahtevi očitno nezadosten niti da bi družba Auto Service to upravo obvestila, da teh informacij nima. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da si je davčna uprava z vso potrebno skrbnostjo neuspešno prizadevala, da bi pridobila elemente, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti utemeljenost zahtevka za vračilo, ki ga je vložila družba Auto Service. Zato družbi Avto Service – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – v praksi ni bilo onemogočeno ali prezmerno oteženo izvrševanje pravice do vračila DDV.

62 Poleg tega mora predložitveno sodišče preveriti tudi, ali je v obravnavanem primeru spoštovano načelo enakovrednosti, ki zahteva, da nacionalne postopkovne določbe, ki urejajo vračilo DDV na podlagi Osme direktive o DDV, niso manj ugodne od tistih, ki urejajo podobne položaje, za katere velja nacionalno pravo (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, točki 46 in 47).

63 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Osme direktive o DDV in načela prava Unije, zlasti načelo davčne nevtralnosti, razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se zahtevke za vračilo DDV zavrne, če davčni zavezanec pristojnemu davčnemu organu v določenem roku ni predložil, niti na zahtevo zadnjenavedenega, vseh dokumentov in informacij, ki se zahtevajo za dokaz upravičenosti davčnega zavezanca do vračila DDV, ne glede na to, da je davčni zavezanec te dokumente in informacije na lastno pobudo predložil v okviru postopka s pritožbo ali sodnega postopka zoper odločbo, s katero je bila zavrnjena taka pravica do vračila, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pa

mora preveriti nacionalno sodišče.

Drugo vprašanje

64 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da to, da davčni zavezanec, ki zahteva vračilo DDV, ne predloži dokumentov, ki jih je zahtevala davčna uprava, v upravnem postopku, ampak to sam od sebe stori v poznejših postopkih, pomeni zlorabo pravice.

65 Spomniti je treba, da je Sodišče večkrat razsodilo, da se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do vrnitve zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo za goljufijo ali za zlorabo (glej po analogiji sodbo z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50 in navedena sodna praksa).

66 V zvezi s tem je treba navesti, da se na podlagi ustaljene sodne prakse za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvi, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določbi Direktive 2006/112 in nacionalne zakonodaje, s katero je ta direktiva prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugi, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (sodba z dne 10. julija 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 35 in navedena sodna praksa).

67 V obravnavanem primeru ugotovitev morebitne zlorabe družbe *Auto Service* ni povezana s transakcijami, na podlagi katerih so bili vloženi zahtevki za vračilo DDV, ampak s postopkom v zvezi s sporom glede tega zahtevka.

68 S tega vidika je treba ugotoviti, da zgolj dejstva – da davčni zavezanec dokumente in podatke, ki dokazujejo, da so vsebinski pogoji za njegovo upravičenost do vračila DDV izpolnjeni, predloži po tem, ko je pristojni upravni organ sprejel odločbo o zavrnitvi vračila – ni mogoče šteti za zlorabo v smislu točke 66 te sodbe. Zadostuje namreč ugotoviti, da glede na spis, ki je bil predložen Sodišču, ni razvidno, da je bil namen tega pridobiti davčno ugodnost, katere dodelitev bi bila v nasprotju s ciljem, ki ga uresničujejo določbe prava Unije, ki določajo dodelitev take ugodnosti.

69 Glede na vse zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da to, da davčni zavezanec, ki zahteva vračilo DDV, ne predloži dokumentov, ki jih je zahtevala davčna uprava, v upravnem postopku, ampak to sam od sebe stori v poznejših postopkih, ne pomeni zlorabe pravice.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

1. **Določbe Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) in na čela prava Unije, zlasti na čelo davčne nevtralnosti, je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se zahtevki za vračilo davka na dodano vrednost (DDV) zavrne, če davčni zavezanec pristojnemu davčnemu organu v določenem roku ni predložil, niti na zahtevo zadnjenavedenega, vseh**

dokumentov in informacij, ki se zahtevajo za dokaz upravičenosti davčnega zavezanca do vračila DDV, ne glede na to, da je davčni zavezanec te dokumente in informacije na lastno pobudo predložil v okviru postopka s pritožbo ali sodnega postopka zoper odločbo, s katero je bila zavrnjena taka pravica do vračila, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

2. Pravo Unije je treba razlagati tako, da to, da davčni zavezanec, ki zahteva vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ne predloži dokumentov, ki jih je zahtevala davčna uprava, v upravnem postopku, ampak to sam od sebe stori v poznejših postopkih, ne pomeni zlorabe pravice.

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.