

62016CJ0533

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 21. marca 2018 (*1)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi od 167 do 171 – Pravica do odbitka DDV – Pravica do vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila – Člen 178(a) – Podrobna pravila za uresničevanje pravice do odbitka DDV – Direktiva 2008/9/ES – Podrobna pravila za vračilo DDV – Prekluzivni rok – Načelo davčne nevtralnosti – DDV, ki je plačan in zaračunan več let po dobavi zadevnega blaga – Zavrnitev priznanja pravice do vračila, ker je potekel prekluzivni rok, ki je začel teči s trenutkom dobave blaga“

V zadevi C-533/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) z odločbo z dne 29. septembra 2016, ki je na Sodišče prispela 20. oktobra 2016, v postopku

Volkswagen AG

proti

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Rosas, sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiňas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky F. Imrecze, agent,

—

za slovaško vlado B. Ricziová, agentka,

—

za Evropsko komisijo A. Tokár, R. Lyal in M. Owsiany-Hornung, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. oktobra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 167 in člena 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23), člena 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) in načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Volkswagen AG in Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (finančna uprava Slovaške republike), ker je ta organ delno zavrnil zahtevek za vračilo davka na dodano vrednost (DDV) zaradi poteka prekluzivnega roka.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3

Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4

Člen 167 te direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

5

Člen 168 navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a)

DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]"

6

Člen 169 Direktive 2006/112 določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a)

transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

[...]"

7

Člen 170 te direktive določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu [...] točke 1 člena 2 in člena 3 Direktive 2008/9/ES ter člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a)

transakcije iz člena 169;

[...]"

8

Člen 171(1) navedene direktive določa:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, ampak v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi pravili iz Direktive 2008/9/ES.“

9

Naslov X Direktive 2006/112, ki se nanaša na odbitke, zajema poglavje 4, naslovljeno „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“. Člen 178 te direktive, ki je vključen v to poglavje 4, določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a)

za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]"

10

Člen 179, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.“

11

Člen 180 določa iste direktive določa, da lahko „[d]ržave članice [...] davčnemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami členov 178 in 179.“

12

Člen 182 Direktive 2006/112 določa, da „[d]ržave članice določijo podrobna pravila za uporabo njenih členov 180 in 181“.

13

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.“

Direktiva 2008/9

14

Člen 1 Direktive 2008/9 določa:

„Ta direktiva določa podrobna pravila za vračilo [DDV] v skladu s členom 170 Direktive 2006/112/ES davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3.“

15

Člen 2 te direktive določa:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

1.

„davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila“ je vsak davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici;

[...]

16

V členu 3 navedene direktive so navedeni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se ta uporabi za davčnega zavezanca, ki nima sedeža v državi članici vračila.

17

Člen 5 Direktive 2008/9 določa:

„Vsaka država članica davčnemu zvezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zvezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico, če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

(a)

transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive 2006/112/ES;

[...]

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, zahtevki za upravičenost do vračila določijo v skladu z Direktivo 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila.“

18

Člen 6, prvi odstavek, Direktive 2008/9 določa:

„Če želi biti davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, upravičen do vračila v državi članici vračila, mora opravljati transakcije, za katere ima pravico do odbitka v državi članici sedeža.“

19

V členu 28(1) te direktive je natančneje določeno, da se ta direktiva uporablja za zahteve za vračilo, vložene po 31. decembru 2009.

Slovaško pravo

20

Člen 49(1) in (2) zakon št. 222/2004 Z.z. o dani z pridane vrednosti (zakon št. 222/2004 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon št. 222/2004), določa:

„1. Pravica davčnega zavezanca do odbitka davka na blago in storitve nastane na datum, ko nastane obveznost obračuna davka v zvezi z navedenim blagom in storitvami.

2. Davčni zavezanec lahko od davka, ki ga dolguje, odbije davek na blago in storitve, ki jih

uporabi za dobave blaga ali izvedbo storitev, razen izjem iz odstavkov 3 in 7. Davčni zavezanec lahko odbije davek,

(a)

če mu ga je obračunal drug davčni zavezanec na nacionalnem ozemlju za blago in storitve, ki so mu ali ki mu morajo biti dobavljeni oziroma zanj opravljene,

[...]"

21

Člen 51(1) tega zakona določa:

„Davčni zavezanec lahko uveljavlja pravico do odbitka v smislu člena 49, če

(a)

ima ob odbitku davka v smislu člena 49(2)(a) račun davčnega zavezanca, izdan v skladu s členom 71,

[...]"

22

Člen 55b(1) navedenega zakona določa:

„Vlagatelj uveljavlja pravico do vračila davka z vložitvijo elektronskega zahtevka za vračilo prek spletnega portala države članice, v kateri ima sedež, poslovno enoto, organizacijo, stalno ali občasno prebivališče. Zahtevke za vračilo je treba vložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Daňový úrad Bratislava I [davčni urad Bratislava I, (Slovaška)] vlagatelju nemudoma v elektronski obliki sporoči datum prejetja njegovega zahtevka za vračilo.“

23

Člen 71(1) in (2) zakona št. 222/2004 določa:

„1. Za namene tega zakona pomenijo

(a)

„račun“: vsak dokument ali sporočilo, pripravljena na papirju ali v elektronski obliki v skladu s tem zakonom ali v skladu z veljavnim zakonom, ki ureja pravico računov v drugi državi članici;

[...]

2. Kot račun se obravnava vsak dokument ali sporočilo, s katerim se spremeni prvotni račun in ki se izrecno in nedvoumno nanaša prav na ta račun.“

24

Člen 45(1) zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v systému územních finančních orgánů (zákon č. 511/1992 o postopanju v zvezi z davki in drugimi dajatvami ter o spremembi teritorialnih finančnih organov) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari, določa:

„Razen če ni v tem ali posebnem zakonu drugače določeno, ni mogoče niti pobrati davka ali razlike davka niti priznati pravice do vračila preveč plačanega zneska DDV ali do vračila davka po preteku petih let od konca leta, v katerem bi moral davčni zavezanec predložiti davčni obračun ali drug obračun za DDV ali je imel obveznost plačila davka brez potrebe po predložitvi davčnega obračuna ali drugega obračuna za DDV ali v katerem je nastala pravica davčnega zavezanca do vračila presežka DDV ali pravica do vračila davka [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

25

V obdobju med letoma 2004 in 2010 so družba Hella Leuchten-Systeme GmbH, ki ima sedež v Nemčiji, ter družbi Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. in Hella Slovakia – Signal Lighting, ki imata sedež na Slovaškem (v nadaljevanju: skupaj: družbe Hella) družbi Volkswagen AG dobavile matrice za proizvodnjo sistemov avtomobilske osvetlitve. Pri tem družbe Hella v račune, ki so jih izstavile, niso vključile DDV, ker so menile, da ne gre za dobavo blaga, temveč za „finančno nadomestilo“, ki je oproščeno plačila DDV.

26

Družbe Hella so leta 2010 ugotovile, da njihov pristop ni v skladu s slovaškim pravom. Zato so izstavile račune, v katerih je bil naveden DDV, ki ga dolguje družba Volkswagen AG za dobavo zadevnega blaga, in v skladu z zakonom št. 222/2004 vložile dodatne obračune DDV za vsa leta od 2004 do 2010 ter plačale DDV v proračun države.

27

Družba Volkswagen je 1. julija 2011 pri davčni upravi v Bratislavi I (Slovaška) vložila zahtevek za vračilo DDV, ki se je uporabil za to dobavo.

28

Ta davčna uprava je z odločbo z dne 3. aprila 2012 temu zahtevku delno ugodila in naložila vračilo DDV v znesku 1.536.622,92 EUR, ki ustreza dobavam blaga, ki so bile opravljene med letoma 2007 in 2010. Zavrnila pa ga je v delu, ki se je nanašal na obdobje med letoma 2004 in 2006, zaradi poteka prekluzivnega roka petih let, določenega v slovaškem pravu. V zvezi s tem je menila, da je pravica do vračila DDV nastala v trenutku dobave blaga, in sicer, ko je nastala obveznost za obračun DDV, tako da je ob vložitvi zahtevka za vračilo pravica do vračila tega davka za obdobje od leta 2004 do leta 2006 že prenehala. To odločbo je potrdila finančna uprava Slovaške republike, ki je odločala kot pritožbeni organ.

29

Družba Volkswagen je zoper to odločbo vložila tožbo pri Krajský súd v Bratislave (okrožno sodišče v Bratislavi), ki je njeno tožbo zavrnilo.

30

Družba Volkswagen se je zato zoper to sodbo pritožila pri Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike), predložitvenem sodišču, in trdila, da razlaga nacionalnega prava glede določitve začetka prekluzivnega roka petih let, določenega v členu 45(1) zakona št. 511/1992 v razliki, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, ni v skladu s pravom Unije niti s sodno prakso Sodišča, saj po njenem mnenju nastane pravica do vračila DDV zgolj takrat, kadar je bila

dobava blaga ali storitev opravljena in kadar je dobavitelj uporabil DDV pri izstavitvi računa. Prekluzivni rok torej ne more zaštetiti, če ta pogoja nista izpolnjena.

31

Ker mora Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republiky) presoditi utemeljenost trditev družbe Volkswagen in tako določiti začetek roka petih let, v katerem lahko davčni zavezanci zahtevajo vračilo obračunane DDV, sicer to pravico izgubijo, se sprašuje o tem, ali je praksa davčnih organov, da začne ta rok teči v trenutku dobave blaga ali storitev, za katero velja DDV, združljiva s pravom Unije.

32

V teh okoliščinah je Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republiky) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je treba Direktivo 2008/9 in pravico do vračila davka razlagati tako, da morata biti za uveljavljanje pravice do vračila DDV kumulativno izpolnjena dva pogoja, in sicer

(a)

dobava blaga ali opravljanje storitev in

(b)

obračun DDV na račun dobavitelja?

Drugače povedano, ali davčni zavezanec, ki mu ni bil obračunan DDV z računom, lahko zahteva vračilo davka?

2.

Ali je v skladu z načelom sorazmernosti ali nevtralnosti DDV, da se rok za vračilo davka računa od trenutka, od katerega niso izpolnjeni vsi vsebinski pogoji za uveljavljanje pravice do vračila davka?

3.

Ali je treba z vidika načela davčne nevtralnosti določbe členov 167 in 178(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, in če so izpolnjeni drugi vsebinski in postopkovni pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka davka, nasprotujejo pristopu davčnih organov, s katerim je davčnemu zavezancu zavrnjena pravica za vračilo davka, uveljavljana v roku, določenem z Direktivo 2008/9, če mu je davek obračunal dobavitelj na račun in ga je slednji plačal pred iztekom prekluzivnega roka, določenega v nacionalni zakonodaji?

4.

Ali so slovaški davčni organi z vidika načela nevtralnosti in sorazmernosti, ki sta temeljni načeli skupnega sistema DDV, presegli meje potrebnega za doseg cilja, določenega z Direktivo 2006/112, če so davčnemu zavezancu zavrnilo pravico do vračila plačanega davka, ker je potekel prekluzivni rok, določen z nacionalno zakonodajo, tudi če davčni zavezanec v tem obdobju ni mogel uveljavljati pravice do vračila in čeprav je bil davek ustrezno pobran, nevarnost za davčno utajo ali neplačilo pa v celoti izključena?

5.

Ali je mogoče na?ela pravne varnosti, legitimnih pri?akovanj in pravice do dobrega upravljanja v smislu ?lena 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da nasprotujejo razlagi dolo?b nacionalne zakonodaje, na podlagi katere je v zvezi z upoštevanjem roka za vra?ilo davka odlo?ilen trenutek sprejetja odlo?be javnega organa glede vra?ila davka in ne trenutek, ko dav?ni zavezanec uveljavlja pravico do njegovega vra?ila?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo, drugo, tretje in ?etrto vprašanje

33

Predložitveno sodiš?e s prvim, drugim, tretjim in ?etrtim vprašanjem, ki jih je treba preu?iti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države ?lanice, na podlagi katere se v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari in v katerih je bil DDV dav?nemu zavezancu zara?unan in ga je ta pla?al ve? let po dobavi zadevnega blaga, zavrne priznanje pravice do vra?ila DDV, ker je prekluzivni rok, dolo?en v navedeni ureditvi za uresni?itev te pravice, za?el te?i s trenutkom dobave blaga in potekel pred vložitvijo zahtevka za vra?ilo.

34

Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da je v skladu s ?lenom 1 Direktive 2008/9 njen namen dolo?iti podrobna pravila za vra?ilo DDV v skladu s ?lenom 170 Direktive 2006/112 dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila in izpolnjujejo pogoje iz ?lena 3 Direktive 2008/9.

35

Cilj Direktive 2008/9 pa ni niti dolo?itev pogojev za uresni?itev obsega pravice do vra?ila. ?len 5, drugi odstavek, te direktive namre? dolo?a, da se brez poseganja v ?len 6 te direktive za namene zadnje direktive zahtevke za upravi?enost do vra?ila dolo?i v skladu z Direktivo 2006/112, kakor se uporablja v državi ?lanici vra?ila.

36

Pravica dav?nega zavezanca s sedežem v neki državi ?lanici do vra?ila DDV, pla?anega v drugi državi ?lanici, kot jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici, da odbije vstopni DDV, ki ga je pla?al v svoji državi ?lanici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Daimler in Widex, C?318/11 in C?319/11, EU:C:2012:666, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

37

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pravica dav?nih zavezancev, da DDV, ki ga morajo pla?ati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali pla?a za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je dolo?ila zakonodaja Unije (sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

38

Namen tako vzpostavljenega sistema odbitkov in zato vra?il 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 (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 27, in z dne 21. septembra 2017, SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, to?ka 40 in navedena sodna praksa).

39

Kot je Sodiš?e ve?krat poudarilo, je pravica do odbitka, dolo?ena v ?lenu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na?eloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 37, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

40

Pravica do odbitka DDV je vseeno odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 38).

41

Kar zadeva vsebinske zahteve ali pogoje, je iz ?lena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da mora zadevni subjekt po eni strani za to, da bi bil lahko upravi?en do navedene pravice, biti „dav?ni zavezanec“ v smislu navedene direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira pravico do odbitka DDV, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdav?ljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug dav?ni zavezanec (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 28 in navedena sodna praksa, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 39).

42

Kar zadeva pravila za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki so primerljiva s formalnimi zahtevami ali pogoji, ?len 178(a) Direktive 2006/112 dolo?a, da mora dav?ni zavezanec imeti ra?un, izdan v skladu s ?leni od 220 do 236 in ?leni od 238 do 240 te direktive (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 40).

43

Iz zgoraj navedenega izhaja – kot je generalni pravobranilec navedel v to?ki 58 sklepnih predlogov – da v skladu s ?lenom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka DDV sicer nastane hkrati z obveznostjo obra?una davka, vendar je njeno uveljavljanje v skladu s ?lenom 178 te direktive na?eloma mogo?e, šele ko ima dav?ni zavezanec ra?un (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

44

V skladu s ?lenoma 167 in 179, prvi odstavek, Direktive 2006/112, se pravica do odbitka DDV na?eloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost za obra?un davka.

Kljub temu se lahko na podlagi členov 180 in 182 te direktive davčnemu zavezancu dovoli odbitek DDV, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodba z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 32 in navedena sodna praksa).

Vendar bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (sodba z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 33 in navedena sodna praksa).

Sodišče je tako že razsodilo, da se prekluzivni rok – če poteče in se premalo skrbni davčni zavezanec, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, zaradi tega sankcionira tako, da izgubi pravico do odbitka DDV – ne more šteti za nezdržljiv s sistemom, določenim z Direktivo 2006/112, če po eni strani ta rok velja enako za pravico do odbitka, ki temelji na notranjem pravu, in pravico, ki temelji na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali preizredno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka DDV (načelo učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točki 34 in 35 in navedena sodna praksa).

Poleg tega lahko na podlagi člena 273 Direktive 2006/112 države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam je cilj, ki ga ta direktiva priznava in spodbuja. Vendar ukrepi, ki jih lahko sprejmejo države članice na podlagi člena 273 te direktive, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg takih ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in zato v nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točki 49 in 50 in navedena sodna praksa).

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bila dobava zadevnega blaga opravljena med letoma 2004 in 2010, vendar so družbe Hella šele leta 2010 z izdajo računov, ki so vključevali DDV, popravile DDV, pri pristojnem nacionalnem organu pa vložile dodatne obračune DDV in plačale znesek DDV, dolgovan državi blagajni. Iz nje je razvidno tudi, da je nevarnost za davčno utajo ali neplačilo DDV izključena. V teh okoliščinah za družbo Volkswagen objektivno ni bilo mogoče, da bi pred tem popravkom uresničila svojo pravico do vračila, saj pred tem ni imela računov niti ni vedela, da se DDV dolguje.

Zgolj po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV, in je torej družba Volkswagen lahko zahtevala, da se ji v skladu z Direktivo 2006/112 in načelom davčne nevtralnosti odvzame breme dolgovane ali plačane DDV. Glede na to, da je družba Volkswagen ravnala skrbno, in ker ne obstaja zloraba ali tajni dogovor za zlorabo z

družbami Hella, ni mogoče s prekluzivnim rokom, ki naj bi začel teči s trenutkom dobave blaga in bi za nekatera obdobja potekel pred tem popravkom, veljavno zanikati pravice do vračila DDV.

51

Na prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje je zato treba odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari in v katerih je bil DDV davčnemu zavezancu zaračunan in ga je ta plačal več let po dobavi zadevnega blaga, zavrne priznanje pravice do vračila DDV, ker je prekluzivni rok, določen v navedeni ureditvi za uresničenje te pravice, začel teči z dnem dobave blaga in potekel pred vložitvijo zahtevka za vračilo.

Peto vprašanje

52

Ob upoštevanju odgovora na prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje, iz katerega je razvidno, da je mogoče skladnost nacionalne ureditve oziroma prakse s pravom Unije v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, presojati z vidika Direktive 2006/112, ni treba odgovoriti na peto vprašanje.

Stroški

53

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 (drugi senat) razsodilo:

Pravo Unije je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari in v katerih je bil davek na dodano vrednost (DDV) davčnemu zavezancu zaračunan in ga je ta plačal več let po dobavi zadevnega blaga, zavrne priznanje pravice do vračila DDV, ker je prekluzivni rok, določen v navedeni ureditvi za uresničenje te pravice, začel teči z dnem dobave blaga in potekel pred vložitvijo zahtevka za vračilo.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: slovaščina.