

62019CJ0895

SODBA SODIŠÇA (deveti senat)

z dne 18. marca 2021 (*1)

„Predhodno odločanje – Posredno obdavčanje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pridobitev blaga znotraj Skupnosti – Odbitek vstopnega davka, dolgovanega za takšno pridobitev – Formalne zahteve – Vsebinske zahteve – Rok za vložitev davčnega obračuna – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C-895/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (upravno sodišče vojvodstva v Gliwicah, Poljska) z odločbo z dne 4. novembra 2019, ki je na Sodišče prispela 4. decembra 2019, v postopku

A.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠÇA (deveti senat),

v sestavi N. Piçarra, predsednik senata, S. Rodin, sodnik, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za A. M. Bielawski, doradca podatkowy,

—

za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupek, radca prawny,

—

za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

—

za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in J. Jokubauskaitė, 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 členov 167 in 178 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 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A. in Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, Poljska) (v nadaljevanju: davčni organ) glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(b)

pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

(i)

davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36“.

4

Člen 68 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju zadevne države članice.“

5

Člen 69 navedene direktive določa:

„V primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti nastane obveznost obračuna DDV ob izdaji računa, če pa račun ni bil izdan do navedenega datuma, nastane obveznost obračuna DDV ob izteku roka iz prvega odstavka člena 222.“

6

Člen 167 iste direktive določa:

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

7

Člen 168 Direktive o DDV 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:

[...]

(c)

DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

[...]“

8

Člen 178 te direktive določa:

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

[...]

(c)

za odbitke v skladu s členom 168(c) v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti v obračunu DDV iz člena 250 navesti vse podatke, potrebne za izračun zneska DDV, ki ga je treba plačati za njegove pridobitve blaga znotraj Skupnosti, in imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3 naslova XI;

[...]“

9

Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano

dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178.

Države ?lanice pa lahko zahtevajo, da dav?ni zavezanci, ki opravljajo ob?asne transakcije, opredeljene v ?lenu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

10

?len 180 navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dav?nemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z dolo?bami ?lenov 178 in 179.“

11

?len 181 Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice lahko dav?nemu zavezancu, ki nima ra?una, izdanega v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3 naslova XI, dovolijo, da opravi odbitek iz ?lena 168(c) za svoje pridobitve blaga znotraj Skupnosti.“

12

?len 182 te direktive dolo?a:

„Države ?lanice dolo?ijo pogoje in podrobnosti za uporabo ?lenov 180 in 181.“

13

?len 222, prvi odstavek, navedene direktive dolo?a:

„Za blago, dobavljeno v skladu s pogoji iz ?lena 138, ali opravljene storitve, za katere DDV pla?a prejemnik v skladu s ?lenom 196, se ra?un izda najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdav?ljivi dogodek.“

14

?len 273, prvi odstavek, te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Poljsko pravo

15

?len 86 ustawa o podatku od towarów i us?ug (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2018, pozicija 2174) v razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), dolo?a:

„1. V delu, v katerem se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec pravico, da od dolgovanega davka odbije vstopni davek [...].

[...]

10. Pravica do odbitka vstopnega davka od dolgovanega davka nastane v obdobju, v katerem je glede blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec, nastala davčna obveznost.

10b. Pravica do odbitka vstopnega davka od dolgovanega davka v primerih iz:

[...]

(2)

odstavka 2, točka 4(c), nastane v skladu z odstavkom 10, če davčni zavezanec:

(a)

prejme račun, ki potrjuje dobavo blaga, ki zanj pomeni pridobitev blaga znotraj Skupnosti, v treh mesecih po izteku meseca, v katerem nastane davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom;

(b)

znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek, najpozneje v 3 mesecih po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom.

[...]

10i. Če davčni zavezanec znesek dolgovanega davka vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek, po roku iz odstavka 10b, točki 2(b) in 3, lahko ustrezno poveča znesek vstopnega davka v obračunu za davčno obdobje, v zvezi s katerim rok za predložitev davčnega obračuna še ni potekel.

[...]

13. Če davčni zavezanec od dolgovanega zneska davka ni odbil zneska vstopnega davka v rokih, določenih v odstavkih 10, 10d, 10e in 11, lahko odbije znesek dolgovanega davka tako, da popravi davčni obračun za obdobje, v katerem je nastala pravica do odbitka davka, vendar najpozneje pet let od začetka leta, v katerem je nastala pravica do odbitka, ob upoštevanju odstavka 13a.

13a. Če davčni zavezanec v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti, dobavami blaga in opravljanjem storitev, za katere je v skladu s členom 17 prejemnik blaga ali storitev davčni zavezanec, od zneska dolgovanega davka ni odbil zneska vstopnega davka v rokih, določenih v odstavkih 10 in 11, lahko dolgovani znesek davka odbije tako, da popravi davčni obračun za obdobje, v katerem je nastala pravica do odbitka davka, vendar najpozneje pet let po poteku leta, v katerem je nastala pravica do odbitka.“

16

Besedilo člena 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV izhaja iz zakonodajne spremembe, ki je začela veljati 1. januarja 2017. Z učinkom te spremembe je bilo v to določbo vstavljeno besedilo „najpozneje v treh mesecih po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom“. Pred tem datumom v navedeni določbi ni bil naveden noben rok. S to

spremembo je bil ?lenu 86 tega zakona dodan odstavek 10i.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

17

Družba A. je družba, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravlja zlasti pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju Poljske. To blago uporablja za transakcije, ki so predmet obdav?itve z DDV na tem ozemlju.

18

Družba A. je pri dav?nem organu vložila predlog za izdajo dav?nega stališ?a glede dejanskega stanja, opisanega v nadaljevanju. V nekaterih primerih naj dolgovanega DDV, ki izhaja iz pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ne bi mogla navesti v dav?nem obra?unu, ki se predloži v roku treh mesecev po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom nastala dav?na obveznost. V tem primeru bi ta DDV navedla po poteku tega roka v popravku svojega dav?nega obra?una. Za to bi lahko šlo v primeru prepoznega prejema ra?una, napa?ne opredelitve transakcije s strani družbe A. ali napake osebe, ki je odgovorna za poslovno dokumentacijo in obra?une DDV.

19

Družba A. je dav?nemu organu konkretno postavila vprašanje, ali lahko v takšnem primeru odbije dolgovani vstopni DDV iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti v istem dav?nem obdobju, kot je obdobje, v katerem je bil obra?unan dolgovani DDV, in to tudi, ?e je bil popravek obra?una DDV predložen po poteku trimese?nega roka, dolo?enega v ?lenu 86(10b), to?ka 2(b), zakona o DDV. Po mnenju družbe A. je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno, ker ta dolo?ba dodaja dodatno zahtevo k pogojem, ki veljajo za pravico do odbitka in ki jih dolo?a Direktiva o DDV, ter je v nasprotju z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti.

20

Kot je razvidno iz spisa, ki ga ima na voljo Sodiš?e, je dav?ni organ 27. decembra 2018 sprejel zavezujo?e dav?no stališ?e, v skladu s katerim trimese?ni rok iz ?lena 86(10b), to?ka 2(b), zakona o DDV ne omejuje pravice do odbitka in ga zato ni mogo?e šteti za neskladnega z Direktivo o DDV ali z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti. Poleg tega naj bi ?len 178 te direktive državam ?lanicam dopuš?al uvedbo formalnosti, ki pogojujejo pravico do odbitka, kot je ta trimese?ni rok.

21

Družba A. je pri predložitvenem sodiš?u Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (upravno sodiš?e vojvodstva v Gliwicah, Poljska) vložila tožbo za odpravo tega dav?nega stališ?a. V utemeljitev tožbe je navedla, da ?len 86(10b), to?ka 2(b), zakona o DDV ni združljiv s ?lenoma 167 in 178 Direktive o DDV ter z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti.

22

Predložitveno sodiš?e dvomi o združljivosti ?lena 86(10b), to?ka 2(b), zakona o DDV s pravom Unije.

23

Pojasnjuje, da ta določba od 1. januarja 2017 določa nov pogoj glede roka, v skladu s katerim je pravica do odbitka pogojena s predložitvijo davčnega obračuna v roku treh mesecev po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom nastala davčna obveznost. Po poteku tega roka mora davčni zavezanec popraviti prej predloženi obračun, v skladu s členom 86(10i) zakona o DDV pa lahko odbije vstopni DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, le za tekoče obdobje. Davčni zavezanec naj bi tako nosil ekonomsko breme dolgovanega DDV in, odvisno od primera, plačila obresti.

24

V skladu z obrazložitvijo, ki je spremljala to zakonodajno spremembo, bi morala ta sprememba omogočiti boljši nadzor nad trgovino znotraj Skupnosti, v zvezi s katero naj bi bile ugotovljene nepravilnosti, in nad obrnjeno davčno obveznostjo za DDV.

25

Predložitveno sodišče prav tako poudarja, da člen 86 zakona o DDV določa petletni rok za popravek dolgovanega DDV, medtem ko ta člen določa dva roka za uveljavljanje pravice do odbitka, in sicer na eni strani trimesečni prekluzivni rok za obračunanje tega davka in na drugi strani petletni zastaralni rok. Ta prekluzivni rok bi lahko z vidika prava Unije povzročal težave.

26

Iz sodne prakse Sodišča naj bi namreč izhajalo, da lahko države članice na celoma določijo prekluzivne roke za uveljavljanje pravice do odbitka, če ti spoštujejo načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Poleg tega takšni roki ne bi smeli posegati v načelo davčne nevtralnosti in bi morali biti sorazmerni, tako da ne uvajajo formalnosti, ki bi bile pretirane glede na zastavljene cilje, in davčnemu zavezancu ne povzročajo ekonomskega bremena. Pri presoji spoštovanja teh načel bi bilo treba upoštevati razloge, ki so povzročili zamudo pri davčnem obračunu, glede na to, ali so ti razlogi neodvisni od davčnega zavezanca ali pa odražajo napake, ki mu jih je mogoče pripisati.

27

V obravnavanem primeru predložitveno sodišče poudarja, da na eni strani uvedba trimesečnega prekluzivnega roka, katerega trajanje bi se na celoma zdelo zadostno, lahko davčnega zavezanca spodbudi k disciplini, hkrati pa se z njim želijo preprečiti zlorabe pravice. Tako naj bi bil namen tega roka preprečiti položaje, v katerih bi davčni zavezanci v primeru, da bi bil znesek vstopnega DDV enak znesku dolgovanega DDV, uporabili možnosti prepoznega popravka za namene davčne optimizacije in zlorabe pravice. Vendar naj bi na drugi strani obstajali položaji, v katerih davčni zavezanec ne bi mogel spoštovati tega trimesečnega roka, zlasti v primeru prepozne ali nepravilne izdaje računa ali nepravilnosti, ki jih je mogoče pripisati izvajalcem poštnih storitev. Člen 86(10b), točka (2)(b), zakona o DDV pa naj ne bi razlikoval glede na to, ali je davčni zavezanec v dobri veri ali ne.

28

To sodišče je ugotovilo, da je treba člena 167 in 178 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je člen 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV, če se navedeni trimesečni rok uporablja za davčnega zavezanca, ki je ravnal v dobri veri.

29

V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (upravno sodišče vojvodstva v

Gliwica) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 167 v povezavi s členom 178 Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka v istem davčnem obdobju, kot je tisto, v katerem je treba obračunati davek, ki ga je treba plačati v zvezi s transakcijami, ki so pridobitve blaga znotraj Skupnosti, pogojuje s tem, da je davek, ki je dolgovan iz naslova takih transakcij, izkazan v ustreznem davčnem obračunu, ki mora biti predložen v prekluzivnem roku (trimesečnem roku na Poljskem) po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom in storitvami nastala davčna obveznost?“

Vprašanje za predhodno odločanje

30

Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 167 in 178 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero je uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki se nanaša na pridobitev blaga znotraj Skupnosti, v istem davčnem obdobju, kot je obdobje, v katerem je DDV dolgovan, pogojeno z navedbo dolgovanega DDV v davčnem obračunu, predloženem v roku treh mesecev po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom.

31

Najprej je treba opozoriti, da v okviru pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti ni bilo izvedeno nobeno plačilo DDV med pridobiteljem in dobaviteljem blaga, saj je pridobitelj za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih je opravil, zavezanec za plačilo vstopnega DDV, pri čemer lahko naenoma ta davek odbije, tako da davčni upravi ne dolguje nobenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 33).

32

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki je dolgovan ali ki je bil plačan za blago, ki so ga pridobili, in za storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije (sodbi z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 30 in navedena sodna praksa, ter z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 26 in navedena sodna praksa). Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je ta pravica sestavni del sistema DDV in naenoma ne sme biti omejena (sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 37 in navedena sodna praksa).

33

Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti naenoma same predmet DDV (sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 27 in navedena sodna praksa).

34

V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. V skladu s členom 69 te direktive v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti nastane obveznost obračuna DDV ob izdaji računa, če pa

ra?un ni bil izdan do navedenega datuma, nastane obveznost obra?una DDV ob poteku roka iz prvega odstavka ?lena 222 te direktive.

35

Poleg tega za pravico do odbitka DDV veljajo vsebinski in formalni pogoji, dolo?eni z Direktivo o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, to?ka 35).

36

Vsebinski pogoji za nastanek pravice do odbitka DDV, dolgovanega za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, v skladu s ?lenom 2(1)(b)(i) te direktive, so našteti v ?lenu 168(c) te direktive. Ti pogoji zahtevajo, da te pridobitve opravi dav?ni zavezanec, da je ta tudi zavezanec za pla?ilo DDV v zvezi z navedenimi pridobitvami in da se zadevno blago uporablja za namene njegovih obdav?ljivih transakcij.

37

Nasprotno pa formalni pogoji v zvezi s pravico do odbitka DDV urejajo podrobna pravila in nadzor nad njenim uveljavljanjem ter pravilno delovanje skupnega sistema DDV, kot so obveznosti glede knjigovodstva, izdajanja ra?unov in obra?una (sodba z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ka 42).

38

V zvezi z DDV, ki je dolgovan za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, je iz ?lena 178(c) Direktive o DDV razvidno, da je uveljavljanje pravice do odbitka pogojeno s tem, da mora dav?ni zavezanec v obra?unu DDV, kot je dolo?en v ?lenu 250 te direktive, navesti vse podatke, potrebne za dolo?itev zneska DDV, ki ga je dol?an pla?ati za svoje pridobitve blaga, in imeti ra?un, izdan v skladu z dolo?bami naslova XI, poglavje 3, oddelki od (3) do (5), navedene direktive.

39

?len 179, prvi odstavek, Direktive o DDV poleg tega dolo?a, da se odbitek opravi tako, da se od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, „za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178“.

40

V skladu s sodno prakso Sodiš?a iz tega izhaja, da je treba pravico do odbitka DDV na?eloma uveljavljati v dav?nem obdobju, v katerem, prvi?, je ta pravica nastala in, drugi?, ima dav?ni zavezanec ra?un (glej v tem smislu sodbi z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, to?ka 34, in z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 35).

41

Tako se pravica do odbitka na?eloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer – ob upoštevanju ?lena 167 Direktive o DDV – ko nastane obveznost obra?una davka (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, to?ka 36).

Na podlagi členov 180 in 182 Direktive o DDV se lahko davčnemu zavezancu vseeno dovoli odbitek, čeprav svoje pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni nekateri pogoji in spoštovani nekateri postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 46 in navedena sodna praksa, ter z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 37).

V zvezi s tem lahko države članice na podlagi člena 273 Direktive o DDV sprejmejo ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanja davčnih utaj. Vendar taki ukrepi ne smejo preseči tistega, kar je potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 47 in navedena sodna praksa, ter z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 47 in navedena sodna praksa).

V obravnavanem primeru – v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari – pravica do odbitka DDV, ki se nanaša na pridobitev znotraj Skupnosti, nastane, če davčni zavezanec v roku treh mesecev po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom, prvič, prejme račun, ki potrjuje dobavo blaga, ki zanj pomeni pridobitev blaga znotraj Skupnosti, in drugič, v davčnem obračunu, v katerem je zavezan za obračun tega davka, navede znesek DDV, ki je dolgovan za to pridobitev. Če obračun, ki je predložen v tem roku, ne vsebuje takšne navedbe, lahko davčni zavezanec svoj obračun še popravi v roku petih let po poteku leta, v katerem je nastala pravica do odbitka DDV, dolgovanega iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti. V tem primeru mora davčni zavezanec za nazaj obračunati DDV, ki je dolgovan iz naslova te pridobitve, medtem ko lahko DDV, ki se nanaša na to isto pridobitev, odbije le za tekoče davčno obdobje.

V zvezi s tem, prvič, ker se zdi, da takšna ureditev pogojuje sam nastanek pravice do odbitka s pogojema pridobitve računa in obračuna, je treba poudariti, da je ob upoštevanju točk 34 in 36 te sodbe nastanek pravice do odbitka lahko pogojen le z vsebinskimi pogoji, ki jih določa Direktiva o DDV in ki so za pridobitev znotraj Skupnosti naštet v členu 168(c) te direktive. Nasprotno pa nastanek pravice ni nujno odvisen od pridobitve računa niti od pridobitve obračuna in odmere DDV, dolgovanega iz naslova takšne pridobitve, v posebnem roku.

Drugič, nacionalna ureditev, kakršna je ta, ki je opisana v točki 44 te sodbe, lahko povzroči, da se obračun zneska dolgovanega DDV in enakega zneska odbitnega DDV, ki se nanašata na eno in isto pridobitev znotraj Skupnosti, ne bo izvedel v istem davčnem obdobju, ne glede na okoliščine obravnavanega primera, dobro vero davčnega zavezanca in razloge za poznejši obračun DDV, ki je dolgovan za takšno pridobitev blaga. Z uporabo te ureditve se odloži uveljavljanje pravice do odbitka DDV, dolgovanega iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, zgolj zaradi neupoštevanja formalnega pogoja. Tako je z njo davčnemu zavezancu začasno naloženo breme DDV.

Na eni strani iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega davka, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanec nekaterih postopkovnih zahtev ni izpolnil. Zato davčna uprava, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije, ne sme naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih bi lahko uveljavljanje te pravice postalo neučinkovito (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 62 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 38 in 40 ter navedena sodna praksa). Položaj pa je lahko drugačen, če zaradi kršitve takšnih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 71 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 39).

Po drugi strani je treba poudariti, da zahteva, na katero je bilo opozorjeno v točki 41 te sodbe in v skladu s katero se pravica do odbitka načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala obveznost obračuna davka, lahko zagotavlja davčno nevtralnost. Z njo je namreč mogoče zagotoviti, da se plačilo DDV in njegov odbitek izvedeta v istem obdobju, tako da se davčnemu zavezancu v celoti olajša breme dolgovanega ali plačanege DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, točke od 35 do 37).

Bilo bi v nasprotju s to logiko, če bi se davčnemu zavezancu začasno naložilo breme DDV, ki je dolgovan iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti, in to še toliko bolj, ker – kot izhaja iz točke 31 te sodbe – davčni upravi iz naslova take pridobitve ne dolguje nobenega zneska.

Zato in s pridržkom, da so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče, uporaba nacionalne ureditve ne more preprečiti – samodejno in zaradi neizpolnitve formalne zahteve – uveljavljanja pravice do odbitka DDV, dolgovanega iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti v istem obdobju, kot je obdobje obračuna enakega zneska DDV, ne da bi se upoštevale vse upoštevne okoliščine, zlasti pa dobra vera davčnega zavezanca.

Nobenih drugačnih ugotovitev ni mogoče izpeljati iz sodne prakse Sodišča, v skladu s katero lahko države članice – iz razlogov pravne varnosti – določijo prekluzivni rok, posledica poteka katerega je sankcioniranje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega DDV, tako da izgubi pravico do odbitka, če ta rok po eni strani velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali prezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38 in navedena sodna praksa).

Iz elementov, navedenih v točkah 44 in 46 te sodbe, namreč izhaja, da trimesečna roka, ki ga nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari določa za obračun DDV v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti, ni mogoče enačiti s prekluzivnim rokom v smislu te sodne prakse, ki povzroči izgubo pravice do odbitka.

Po tej ugotovitvi in kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 43 te sodbe, so države članice pristojne, da ob spoštovanju načela sorazmernosti določijo sankcije v primeru nespoštovanja formalnih pogojev v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV na podlagi člena 273 Direktive o DDV. Zlasti pravo Unije ne onemogoča, da bi države članice, če bi bilo to potrebno, naložile globo ali denarno kazen, ki je sorazmerna teži kršitve, zato da se sankcionira nespoštovanje postopkovnih zahtev (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 48 in navedena sodna praksa).

Nasprotno pa nacionalna ureditev, ki bi sistematično prepovedovala uveljavljanje pravice do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti v istem obdobju, kot je obdobje, v katerem je treba obračunati enak znesek DDV, ne da bi določala, da se upoštevajo vse upoštevne okoliščine, zlasti pa dobra vera davčnega zavezanca, presega to, kar je potrebno na eni strani za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV, če – kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe – davčni upravi ni dolgovan noben znesek DDV, na drugi strani pa za preprečevanje davčnih utaj.

Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 167 in 178 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero je uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki se nanaša na pridobitev znotraj Skupnosti, v istem davčnem obdobju, kot je obdobje, v katerem je treba plačati DDV, pogojeno z navedbo dolgovanega DDV v davčnem obračunu, predloženem v roku treh mesecev po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom.

Stroški

Ker je ta postopek za stranke 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 (deveti senat) razsodilo:

Člena 167 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero je uveljavljanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na pridobitev znotraj Skupnosti, v istem davčnem obdobju, kot je obdobje, v katerem je treba plačati DDV, pogojeno z navedbo dolgovanega DDV v davčnem obračunu, predloženem v roku treh mesecev

po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: poljščina.