Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 26. oktobra 2017 [1]

Zadeva C-533/16

Volkswagen AG
proti
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek davka, plačanega dobaviteljem – Dobava blaga, ki ni predmet DDV – Položaj, v katerem se DDV od dobav obračuna z ločenimi računi – Zavrnitev pravice do odbitka zaradi izteka prekluzivnega roka“

1. Sodišče je pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) preučilo v odgovorih na številna vprašanja za predhodno odločanje. V tej zadevi se vprašanje predložitvenega sodišča nanaša na rok, v katerem se lahko opravi odbitek tega davka.

2. Težava, s katero se sooča nacionalno sodišče, izhaja iz tega, da je družba Volkswagen AG od nekaterih dobaviteljev v obdobju od leta 2004 do leta 2010 prejela neko blago, ne da bi bil v ustreznih računih obračunan DDV. Stranki sta napačno domnevali, da gre pri teh transakcijah za finančno nadomestilo in da zato niso predmet DDV.

3. Dobavitelji so ob odkritju napake leta 2010 družbi Volkswagen obračunali DDV in izstavili – tokrat res – ustrezen račun z navedbo dolgovanega davka; obenem so predložili dodatni obračun za DDV in ga vplačali v državno blagajno. Družba Volkswagen je skušala odbiti DDV, ki ji je bil zaračunan, vendar je davčna uprava ta zahtevek odobrila le v zvezi z nekaterimi od obdobij, za katera se je zahteval odbitek, za preostala obdobja pa ga je zavrnila, ker je rok za uveljavljanje te pravice (pet let) iztekel.

4. V postopku sprejetja predhodne odločbe bo Sodišče torej lahko presodilo, v kolikšnem obsegu je mogoče uveljavljati pravico do odbitka DDV v primeru, v katerem ob prvotnih dobavah blaga ta davek ni bil obračunan, poznejši popravek te napake pa se nanaša na davčna obdobja, od katerih je preteklo več kot pet let.

1 Jezik izvirnika: španščina.

I. Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112/ES[2]

5. Člen 62, točki 1 in 2, določa:

„Za namene te direktive:

1. je ‚obdavčljivi dogodek' dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

2. ‚obveznost obračuna' DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži."

6. Člen 167 določa:

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

7. Člen 168(a) 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 ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec".

8. Člen 178(a) 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 ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6[3] poglavja 3 naslova XI".

Direktiva 2008/9/ES[4]

9. Člen 2 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;

2 Direktiva 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 (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112 ali Direktiva o DDV).

3 V njih so zajeti členi od 219a do 240 Direktive o DDV.

4 Direktiva 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). Člen 171 Direktive o DDV glede vračila tega davka IVA napotuje na izvedbena pravila, ki jih sedaj vsebuje Direktiva 2008/9.

[…]

3. ‚obdobje vračila' je obdobje iz člena 16, za katerega se vloži zahtevek za vračilo;

[…]".

10. V členu 3 so našteti pogoji, ki jih morajo izpolniti davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, da se to lahko izvede.

11. Člen 5 določa:

„Vsaka država članica davčnemu zavezancu, 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 zavezanci 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".

12. Člen 8(2) določa:

„2. Poleg podatkov iz odstavka 1 mora zahtevek za vračilo za vsako državo članico vračila in za vsak račun ali uvozni dokument vsebovati naslednje podatke:

[…]

(d) datum in številko računa ali uvoznega dokumenta;

(e) davčno osnovo in znesek DDV, izražena v valuti države članice vračila;

[…]".

13. Člen 15(1) določa:

„1. Zahtevek za vračilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Zahtevek za vračilo velja za predloženega le, če je vlagatelj navedel vse podatke iz členov 8, 9 in 11."

Zakonodaja Slovaške republike

Zakon št. 222/2004 o davku na dodano vrednost[5]

14. Člen 49(1) in (2)(a) 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, z izjemami iz odstavkov 3 in 7. Davčni zavezanec lahko odbije davek,

5 V nadaljevanju: zakon o DDV.

(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“.

15. Člen 51(1)(a) določa:

„1. 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; […]“.

16. Člen 55a(4) določa:

„4. 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 običajno prebivališče. Zahtevek za vračilo je treba vložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Daňový úrad Bratislava I [davčni urad Bratislava I] vlagatelju nemudoma v elektronski obliki sporoči datum prejetja njegovega zahtevka za vračilo.“

17. Člen 71(1)(a) in (2) določa:

„1. Za namene tega zakona pomenijo

(a) račun: vsak dokument ali sporočilo, pripravljen na papirju ali elektronski obliki v skladu s tem zakonom ali v skladu z veljavnim zakonom, ki ureja pripravo 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.“

18. Člen 45 zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju: ZDP) določa:

„1. 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 ali do vračila davka po preteku petih let od konca leta, v katerem bi moral davčni zavezanec predložiti davčni obračun ali drug obračun ali je imel obveznost plačila davka brez potrebe po predložitvi davčnega obračuna ali drugega obračuna ali v katerem je nastala pravica davčnega zavezanca do vračila presežnega davka ali pravica do vračila davka; […]“.

II. Dejansko stanje spora in vprašanja za predhodno odločanje

19. V obdobju od leta 2004 do leta 2010 so družba Hella Leuchten-Systeme GmbH s sedežem v Paderbornu, Nemčija, ter družbi Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., in Hella Slovakia – Signal Lighting, ki imata obe sedež na Slovaškem (v nadaljevanju: dobavitelji Hella), družbi Volkswagen dobavile matrice za proizvodnjo sistemov avtomobilske osvetlitve. [6]

20. Dobavitelji Hella v račune, ki so jih v zvezi s tem izstavili, niso vključili DDV, ker so menili, da ne gre za dobavo blaga, temveč zgolj za finančno nadomestilo.

6 To, da je bilo to blago uporabljeno za obdavčljive transakcije družbe Volkswagen, med strankama ni sporno.

21. Ob odkritju napake leta 2010 so dobavitelji Hella z ločenimi računi, izstavljenimi v skladu s členom 71 zakona o DDV, družbi Volkswagen obračunali DDV in predložili dodatni obračun za ta davek, njegov znesek pa vplačali v državno blagajno.

22. Družba Volkswagen je z zahtevkom z dne 1. julija 2011, ki je temeljil na členih od 55a do 55g zakona o DDV, v roku, določenem z Direktivo 2008/9, pri davčni upravi uveljavljala vračilo DDV.

23. Davčna uprava je z odločbo z dne 3. aprila 2012 zahtevku družbe Volkswagen delno ugodila in odobrila vračilo 1.536.622,92 EUR, ki ustreza znesku DDV za obdobje petih let pred vložitvijo njenega zahtevka.

24. Davčna uprava je z isto odločbo zavrnila zahtevek družbe Volkswagen v delu, ki se nanaša na preostali znesek DDV v višini 1.354.968,83 EUR. Obrazložitev za to je bila, da je potekel rok iz člena 45(1) ZDP (pet let od dobave blaga).

25. To odločbo z dne 3. aprila 2012 je v okviru upravnega postopka potrdil Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (finančni direktorat Slovaške republike).

26. Družba Volkswagen je odločbo finančnega direktorata izpodbijala pri Krajský súd v Bratislave (regionalno sodišče v Bratislavi), ki je njeno tožbo zavrnilo. Po mnenju tega sodišča, ki se je strinjalo z obrazložitvijo finančnega direktorata, davčni zavezanec pravico do vračila DDV pridobi ob dobavi blaga, uveljavlja pa se jo lahko v roku petih let. Zato je pravica do vračila DDV za obdobje od 2004 do 2006 ob vložitvi (leta 2011) zahtevka za povračilo davka že prenehala.

27. Družba Volkswagen je zoper prvostopenjsko sodbo vložila pritožbo pri Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike), pri čemer je med drugim trdila, da razlaga nacionalnega prava ni v skladu niti z zakonodajo Unije niti s sodno prakso Sodišča v zvezi z določitvijo *dies a quo* za izračun prekluzivnega roka.

28. Vrhovno sodišče navaja, da je glede vprašanja o določitvi trenutka izteka roka za uveljavljanje odbitka DDV soočeno z dvema stališčema, in sicer z: (a) stališčem finančnega direktorata, ki je v skladu z nacionalno upravno prakso, v skladu s katero ta rok na podlagi členov 63 in 167 Direktive o DDV začne teči na dan dejanske dobave blaga, in (b) stališčem družbe Volkswagen, ki meni, da morata biti za uveljavljanje pravice do odbitka DDV kumulativno izpolnjena dva pogoja: dobava blaga, ki pomeni obdavčljivo transakcijo, in to, da ima zadevni subjekt račun ali dokument, s katerim se ta lahko nadomesti.

29. V teh okoliščinah je Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„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:

(i) dobava blaga ali opravljanje storitev in

(ii) obračun DDV na računu 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 o DDV 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 računu in ga je slednji plačal pred iztekom prekluzivnega roka, določenega v nacionalni zakonodaji?

4. Ali so slovaški davčni organi z vidika načel nevtralnosti in sorazmernosti, ki sta temeljni načeli skupnega sistema DDV, presegli meje potrebnega za dosego cilja, določenega z Direktivo o DDV, če so davčnemu zavezancu zavrnili 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, tveganje za davčno utajo ali neplačilo pa v celoti izključeno?

5. Ali je mogoče načela pravne varnosti, legitimnih pričakovanj in pravice do dobrega upravljanja v smislu člena 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da nasprotujejo razlagi določb nacionalne zakonodaje, na podlagi katere je v zvezi z upoštevanjem roka za vračilo davka odločilen trenutek sprejetja odločbe javnega organa glede vračila davka in ne trenutek, ko davčni zavezanec uveljavlja pravico do njegovega vračila?“

III. Postopek pred Sodiščem

30. Sodno tajništvo Sodišča je predložitveni sklep prejelo 20. oktobra 2016.

31. Pisna stališča so predložili finančni direktorat, slovaška vlada in Evropska komisija.

32. V skladu s členom 76(2) Poslovnika Sodišča je bilo presojeno, da izvedba obravnave ni nujna.

IV. Povzetek stališč strank

33. Iz pisnih stališč finančnega direktorata in slovaške vlade, ki so si po vsebini podobna, je razviden predlog, naj se na prva štiri vprašanja skupno odgovori tako, da pravo Unije ne nasprotuje sporni nacionalni zakonodaji in praksam.

34. Prvič, po mnenju slovaške vlade gre pri vračilu DDV pravzaprav le za posebno uporabo pravice do odbitka tega davka, ki je del mehanizma DDV in ne sme biti omejena.[7] Določitev trenutka nastanka pravice do vračila je treba opraviti ob upoštevanju določb o odbitku DDV, čeprav se v njih vračilo izrecno ne omenja.

35. Za določitev tega trenutka se oba nacionalna organa sklicujeta na člene 62, točka 2, 63, 167, 170 in 171 Direktive 2006/112. Na njihovi podlagi sklepata, da rok za uveljavljanje pravice do vračila v zvezi z nekim blagom začne teči od nastanka obveznosti obračuna davka, torej od dobave tega blaga.

36. Račun pa za ugotavljanje tega trenutka ni upošteven, pri čemer člena 178(a) Direktive o DDV ni mogoče razlagati tako, da pravica do odbitka nastane ob prejetju računa. To, da bi se začetek roka vezal na prejem tega dokumenta, bi bilo v nasprotju z načeli pravne varnosti, davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

7 V zvezi s tem navaja sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 30).

37. Drugič, ob sklicevanju na člene 168, 171, 179 in 180 Direktive 2006/112 in člene 14, 15 in 16 Direktive 2008/9 skušata izpeljati, da je pravico do vračila pravočasno mogoče uveljavljati le do 30. septembra koledarskega leta po letu, v katerem je nastala. To, da država članica zavrne zahtevek za vračilo, vložen po tem datumu, naj ne bi bilo v nasprotju s pravom Unije.

38. Slovaška vlada opozarja, da lahko države članice v skladu s členom 180 Direktive o DDV rok za uveljavljanje te pravice podaljšajo,[8] vendar ne neomejeno, zaradi česar naj bi bilo upravičeno, da se v nacionalnih predpisih za uveljavljanje vračila DDV določi prekluzivni rok.[9]

39. Nazadnje oba nacionalna organa menita, da peto vprašanje ni dopustno, ker predložitveno sodišče ni niti opisalo upoštevnih dejstev niti pojasnilo, zakaj je pomembno za meritorno odločanje v sporu o glavni stvari.

40. Komisija predlaga, naj se na prva tri vprašanja odgovori skupaj. Meni, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka imeti račun, na katerem je naveden znesek DDV, ki mu je bil obračunan[10]. Opozarja, da bi imel davčni zavezanec v skladu s stališčem slovaškega davčnega organa pravico do odbitka, tudi če v slovaški proračun ne bi vplačal nobenega zneska in ne bi imel nikakršnega računa. Poleg tega pa mu pravica do odbitka, tudi če bi jo uveljavljal, v tem primeru ne bi bila priznana.

41. Komisija meni, da mora biti v primerih poprave napake, kakršna je podana v sporu o glavni stvari, uveljavljanje pravice do odbitka, ki je neposredno povezana s plačilom davka, omogočeno. Davčni zavezanec lahko odbitek DDV zahteva, le če je bilo blago dobavljeno in ima ustrezen račun.

42. V zvezi s četrtim vprašanjem za predhodno odločanje Komisija meni, da družba Volkswagen iz objektivnih razlogov ni mogla uveljavljati pravice do odbitka DDV, ker je o obstoju dolga iz naslova tega davka izvedela, šele ko so ji bili izstavljeni računi. S tem, da bi se zanjo uporabil petletni prekluzivni rok, štet od dobave blaga, bi ji bilo v danih okoliščinah v praksi onemogočeno uveljavljanje te pravice.

43. Zaradi tega položaja bi poleg tega prišlo do kršitve načela davčne nevtralnosti, saj bi morala družba Volkswagen davek plačati tudi za obdobja, starejša od petih let, odbitka, ki se nanaša nanje, pa ne bi mogla uveljavljati. Komisija dodaja, da slovaška ureditev zato presega državi članici priznan okvir proste presoje.

44. Komisija meni, da na peto vprašanje ni treba odgovoriti, ker je za izvedbo presoje skladnosti nacionalne določbe s pravom Unije, dovolj napotiti na Direktivo 2006/112 in druge določbe sekundarne zakonodaje na področju DDV.

V. Presoja

A. Uvodni preudarek, pristop in preoblikovanje vprašanj

45. Čeprav v sporu v glavni stvari davčni zavezanec od slovaških davčnih organov zahteva *vračilo* DDV, gre pri tem vračilu pravzaprav zgolj za posledico razlike ali salda med DDV, ki ga je družba Volkswagen dolžna plačati, in DDV, ki ga dolguje ali ga je plačala v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima sedež.

8 Ob sklicevanju na sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 46).

9 Napotuje na sodbo z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točki 45 in 46).

10 V tem okviru napotuje na sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35).

46. Spor je torej treba rešiti z razlago določb o pravici do odbitka, ki je vzrok za morebitno vračilo DDV. To je način, s katerim država članica davčnim zavezancem, ki niso njeni rezidenti, povrne znesek DDV, ki jim je bil obračunan v zvezi z blagom oziroma storitvami, ki so jim ga dobavili oziroma so jih za njih opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici.

47. Določbe o vračilu iz Direktive 2008/9 so odziv na določbe člena 170 Direktive 2006/112. Razlaga prvonavedene mora biti torej prilagojena določbam o pravici do odbitka iz drugonavedene, saj je Direktiva 2006/112 temeljni predpis za vso ureditev DDV.

48. Zato je treba v prvi vrsti upoštevati določbe Direktive 2006/112 o pravici do odbitka (zlasti člene 167, 168 in 178). V drugi vrsti se je mogoče sklicevati na člene 14, 15 in 16 Direktive 2008/9, ki se nanašajo na vračilo, vendar menim, da za odgovor predložitvenemu sodišču to ni potrebno. Vsekakor pa je nujno upoštevanje načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti DDV.

49. Strinjam se s slovaškima organoma in – deloma – Komisijo, da so prva štiri vprašanja za predhodno odločanje med seboj tesno povezana in da jih je treba obravnavati skupaj. Poleg tega menim, da bi jih bilo primerno preoblikovati, da bi bil odgovor Sodišča lahko jasnejši.

50. Menim, da je ta štiri vprašanja mogoče povzeti tako, da se pravzaprav želi izvedeti, ali je zahtevek davčnega zavezanca za odbitek vstopnega DDV v skladu s pravom Unije (zlasti členi 167, 168 in 178 Direktive o DDV ter načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti) mogoče zavrniti z utemeljitvijo, da je potekel rok za uveljavljanje te pravice, pri čemer je položaj tak, da: (a) se je zmotno štelo, da dobava blaga ni bila predmet tega davka, in (b) je bila naknadna poprava napake izvedena leta pozneje, davčni zavezanec pa je tedaj DDV plačal in nato zahteval njegovo vračilo.

51. Peto vprašanje bo predmet ločene preučitve.

B. Prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

52. Sodišče je večkrat odločalo o vsebinskih in formalnih zahtevah, ki veljajo za pravico do odbitka DDV.

53. V zvezi z *vsebinskimi* zahtevami je pozornost usmerilo na člene Direktive 2006/112, s katerimi je urejen nastanek in obseg te pravice (člen 167 in naslednji poglavja 1 naslova X te direktive).[11] V skladu z njimi pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka: v primeru dobav blaga je to trenutek, ko dobavitelj blago dobavi davčnemu zavezancu[12]. Za obveznost obračuna DDV je pomembno dejstvo, da je prišlo do prenosa posesti na blagu, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem blagom dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik.[13]

11 Sodba z dne 11. decembra 2014 Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, točka 41). Sodba se je nanašala predvsem na člene 17, 18 in 22 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), vendar so bili ti členi, mestoma celo dobesedno, povzeti v Direktivi 2006/112; glej sodbo z dne 21. junija 2012, Mahegében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU: C:2012:373, točke od 5 do 11).

12 Člen 63 Direktive 2006/112.

13 Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 44 in navedena sodna praksa).

54. *Formalne* zahteve v zvezi s pravico do odbitka pa „urejajo podrobna pravila in nadzor nad njenim uveljavljanjem ter pravilno delovanje sistema DDV, kot so obveznosti glede knjigovodstva, izdajanja računov in obračuna“.[14] Med temi zahtevami[15] je v obravnavani zadevi pomembna zahteva v zvezi z računom: na podlagi člena 178(a) Direktive o DDV mora „za uveljavljanje pravice do odbitka“ davčni zavezanec „imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI“ te direktive.

55. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da (a) je bila dobava blaga družbi Volkswagen opravljena, kot je bilo naknadno izraženo v ustreznem računu, in (b) da je ta račun vseboval (oziroma med strankami vsaj ni sporno, da je tako) vse podatke, ki se zahtevajo na podlagi Direktive 2006/112. Izpolnjene so torej vsebinske in formalne zahteve, ki so določene za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka DDV.[16]

56. Družba Volkswagen je torej načeloma imela – brez poseganja v preverjanja, ki jih utegne izvesti predložitveno sodišče – zakonsko podlago za uveljavljanje svoje pravice do odbitka. Dober dokaz tega je, da ji jo je davčna uprava priznala, čeprav le za del davčnih obdobij, za katera jo je uveljavljala. Glede preostalih obdobij pa slovaška vlada in finančni direktorat trdita, da te pravice zaradi preteka petih let ni več mogoče uveljavljati.

57. V Direktivi o DDV rok za uveljavljanje pravice do odbitka ni izrecno omenjen. Vendar ta molk ni ovira za to, da se ga v nacionalnih zakonodajah iz razlogov, povezanih s pravno varnostjo, določi. Sodišče je ugotovilo, da „prekluzivni rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, tako, da ta izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdružljiv s sistemom, uvedenim s Šesto direktivo, če po eni strani ta rok velja enako za pravico do odbitka, ki temelji na notranjem pravu, in pravico, ki temelji na pravu Skupnosti (načelo enakovrednosti), in po drugi strani, da v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti).[17]

58. Vendar določitev dneva začetka tega roka ne more biti vezana izključno na trenutek, v katerem je prišlo do dobave blaga, brez upoštevanja katerih koli drugih relevantnih okoliščin. Čeprav v skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane hkrati z obveznostjo obračuna davka, pa je njeno *uveljavljanje* v skladu s členom 178 te direktive mogoče, šele ko ima davčni zavezanec račun, iz katerega je razvidna dobava blaga.

59. Razhajanje med trenutkom nastanka pravice do odbitka in trenutkom, od katerega jo je mogoče uveljavljati, je mogoče pojasniti z delovanjem DDV:

– Ob pridobitvi blaga davčni zavezanec svojemu dobavitelju plača ali je vsaj zavezan plačati DDV, zajet v ceni izdelkov, ki jih bo sam na splošno uporabil za svoje obdavčljive transakcije.

– Vendar se za namene upravljanja davkov odbitek tega že plačanega DDV lahko uveljavlja v poznejših obračunih, ki jih bo treba predložiti davčnim organom in ki morajo temeljiti na ustreznih računih[18] ali katerim morajo biti ti po potrebi priloženi kot dokazilo, ki je nujno za uveljavljanje odbitka (ali vračila, če je to upoštevno).

14 Sodba z dne 11. decembra 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429, točka 42).

15 Člen 178 in naslednji Direktive 2006/112.

16 Sodba z dne 21. junija 2012 Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 44).

17 Sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 46).

18 V skladu s členom 218 Direktive 2006/112 države članice kot račun „sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v [poglavju 3].“

60. S pravico do odbitka se tako vzpostavi povezava med dvema plačiloma DDV: (a) tem, ki ga je davčni zavezanec izvedel ob dobavi blaga, ki ga je pridobil od svojega dobavitelja, in (b) tem, ki ga opravi stranka davčnega zavezanca, ko ji ta dobavi svoje lastne izdelke. Računi [19] so potrdilo dejanskega obstoja korelativnih transakcij in plačila cene, ki mora vključevati znesek DDV, ki izhaja iz uporabe ustrezne davčne stopnje. [20]

61. Ta znesek DDV torej pravzaprav že pripada davčni upravi, zaradi česar je obveznost njegovega obračuna utemeljena od tedaj, ko se plača ali bi se moral plačati. Izdajatelj računa ga zadrži kot ta, ki davčni upravi pomaga, in sicer tako, da prevzame njeno vlogo pobiralca DDV. Zdi se logično, da sočasno nastane pravica do odbitka, saj mora imeti davčni zavezanec možnost, da se na to plačilo davka sklicuje, ko bo davčnemu organu predložil obračun.

62. Če se izrazim tako, kot se je izrazilo Sodišče: „sistem odbitkov […] vmesnim členom distribucijske verige omogoča, da od lastne davčne osnove odbijejo zneske, ki jih je vsak od njih svojemu dobavitelju plačal iz naslova DDV v zvezi z ustrezno transakcijo, in da tako davčni upravi odvedejo del DDV, ki ustreza razliki med ceno, po kateri je vsak od njih prodal blago svojemu kupcu, in ceno, ki jo je plačal svojemu dobavitelju“. [21]

63. V tej shemi se odraža načelo davčne nevtralnosti, ki je v skupnem sistemu DDV zagotovljeno v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so tudi te dejavnosti načeloma predmet DDV. V tem sistemu je namen ureditve odbitkov ta, da se podjetnika v celoti oprosti bremena dolgovanega ali plačanega DDV.

64. Bistvo odbitka je torej plačilo davka, ki ga davčni zavezanec opravi dobavitelju. Odbitka pri tem ni mogoče ločiti od plačila davka: če davčni zavezanec ni plačal DDV, ki mora biti praviloma izkazan na računu, nima nobene pravne ali gospodarske podlage za uveljavljanje svoje pravice do odbitka.

65. V Direktivi 2006/112, zlasti v njenem členu 167, zakonodajalec Unije izhaja iz *običajnega primera*, v katerem se dobava blaga, plačilo zanj in izstavitev računa z navedbo zneska DDV zgodijo praktično sočasno. V teh primerih je logično, da obveznost obračuna davka in pravica do odbitka nastaneta istočasno. [22]

66. Nasprotno pa je položaj, kakršen je ta iz spora v glavni stvari, mogoče opredeliti kot *izjemen* ali neobičajen z vidika DDV, ki ga je treba obračunati, ker (a) družba Volkswagen ob prejetju blaga, ki ji ga je dostavil njen dobavitelj, iz naslova DDV ni plačala nobenega zneska, saj sta obe udeleženki transakcije menili, da ta ni predmet tega davka, in (b) ker družba Volkswagen posledično ni prejela nobenega računa, ki bi vključeval DDV in na podlagi katerega bi lahko uveljavljala svojo pravico do odbitka.

67. V tem položaju davčni zavezanec seveda ni mogel uveljavljati pravice do odbitka zneska DDV, ki ga prej ni plačal.

68. Položaj se je bistveno spremenil, ko so dobavitelji Hella leta 2010 popravili transakcije, ki so jih zmotno šteli za take, ki niso predmet DDV, in sicer tako, da so družbi Volkswagen zaračunali znesek, ki ga dolguje, ter ga vplačali v državno blagajno. To je po mojem mnenju datum, od katerega dalje je bilo treba obveznost obračuna davka in naknadno pravico do odbitka vezati na dejansko plačilo davka.

19 Čeprav gre dejansko za dokumente, ki se praviloma zahtevajo za uveljavljanje odbitka, pa so lahko računi v določenih okoliščinah neobstoječi, ne da bi to vplivalo na pravico do odbitka. Glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 47).

20 Glej člen 226, točki 9 in 10, Direktive 2006/112.

21 Glej sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 36).

22 Sodišče je ugotovilo, da „uveljavljanje te pravice do odbitka načeloma pomeni, da davčni zavezanci pred prejetjem računa ali drugega dokumenta, ki se lahko šteje za enakovreden računu, ne opravijo nobenega plačila in zato ne plačajo vstopnega DDV in da ni mogoče šteti, da je bila neka transakcija obdavčena z DDV, preden je bil ta plačan“. Sodba z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35).

69. Drugače povedano, v obravnavanem primeru gre pravzaprav za primer zapoznelega plačila DDV.[23] S popravkom transakcij so bili dejansko izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za nastanek pravice do odbitka. Tedaj bi moral začeti teči rok za njeno uveljavljanje: obstajala je dejanska dobava blaga, obračunan je bil davek iz naslova DDV, ki je bil plačan v državno blagajno, in izstavljen je bil ustrezen račun, ki je izpolnjeval zahteve iz člena 226 Direktive o DDV.

70. Slovaški davčni organi pa nacionalne določbe s področja davkov (konkretno člen 45 ZDP) uporabljajo tako, da možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV vežejo na datum dejanske izvedbe prvotne dobave blaga (od leta 2004 do 2010). Nato uporabijo petletni prekluzivni rok, ki začne teči prav na ta datum. Na podlagi tega izpeljejo, da pravice do odbitka ni mogoče uveljavljati za davčna obdobja, za katera je navedeni rok že potekel (to je, leti 2004 in 2005 ter del leta 2006, ker je bil zahtevek za vračilo vložen 1. julija 2011).

71. Menim, da ta pristop ni ustrezen. Prvič, v oči bode to, da je slovaška davčna uprava petletni rok uporabila *proti* družbi Volkswagen, medtem ko ta rok v skladu s členom 45 ZDP[24] velja tudi za pobiranje davkov, torej *v korist* te družbe, saj v skladu s tem členom davčna uprava po poteku tega časovnega obdobja ne more izterjati davkov, ki so dolgovani, niso pa bili plačani.[25]

72. Če davčna uprava ni imela nič proti temu, da je po izteku petih let prejela zneske, ki jih je družba Volkswagen dolgovala iz naslova DDV, ki ga je bilo treba plačati, na primer, za leto 2004, bi morala temu ustrezno navedenemu davčnemu zavezancu priznati pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal iz tega naslova.

73. Drugič, člen 167 Direktive 2006/112 je mogoče razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da v okoliščinah, kakršne so te iz spora v glavni stvari, dobroverni davčni zavezanec[26] ne izgubi v celoti svoje pravice do odbitka DDV.

74. Na podlagi razlage nacionalne ureditve, ki jo slovaški davčni organi izvajajo s svojo prakso, ti onemogočajo uveljavljanje te pravice na način, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti DDV. Sodišče je poudarjalo nadrednost tega načela in to, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV, zaradi česar se je praviloma ne sme omejiti.[27]

75. Načelo nevtralnosti zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili.[28] Sodišče se je v prid temu, da se pravica do odbitka kar najbolj spoštuje, jasno opredelilo na primer s tem, da je ugotovilo, da členi 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive o DDV nasprotujejo nacionalnemu predpisu, na podlagi katerega popravek računa v zvezi z obvezno navedbo ni imel učinka za nazaj, zaradi česar je bil odbitek dolgovanega davka mogoč le v letu, v katerem je bil račun popravljen, in ne v letu, v katerem je bil prvotno izdan.[29]

23 Sodišče je ugotovilo, da „zapoznel obračun DDV sam po sebi ni utaja, za obstoj katere se po eni strani zahteva, da je […] rezultat sporne transakcije pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo […] določbe, [s katerimi je urejen DDV]“, in da „načelo davčne nevtralnosti v primeru prepoznega obračuna davka na dodano vrednost ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do odbitka“. Glej točko 74 in izrek sodbe z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

24 Spomnim naj, da v skladu s to določbo petletni prekluzivni rok velja tako za davčno upravo kot za zavezance: po poteku teh petih let davčna uprava ne more pobrati davka ali razlike davka, davčni zavezanci pa po izteku enakega obdobja ne morejo uveljavljati vračila že plačanih davkov.

25 V pravu Unije sta s tem, da se zaradi pravne varnosti določijo razumni prekluzivni roki za vložitev pravnih sredstev, zaščitena tako zavezanec kot uprava; glej sodbo z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42).

26 Med strankami postopka v glavni stvari ni sporno, da niti dobavitelji Hella niti družba Volkswagen niso ravnali goljufivo ali zavedajoč se nepravilnosti, ki je bila v tem, da so se dobave blaga štele za transakcije, ki niso predmet DDV.

27 Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 30).

28 Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 38).

29 *Ibidem*, točka 43.

76. Če se je torej štelo, da je ta omejitev v nasprotju z Direktivo 2006/112, potem je iz istega razloga treba šteti, da je z navedeno direktivo v nasprotju slovaška praksa, s katero je dejansko izključena možnost uveljavljanja pravice do odbitka v primerih, kakršen je ta iz obravnavane zadeve. Upoštevati je treba, da je uveljavljanje te pravice mogoče, le ko se njen imetnik zave, da so njegove transakcije predmet DDV, ne pa tudi prej, če je le deloval v dobri veri (kar, ponavljam, v obravnavani zadevi ni sporno).

77. Nazadnje, menim, da sporno ravnanje v sporu o glavni stvari ni sorazmerno. Res je sicer, da lahko v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 države članice sprejmejo ukrepe za pravilno pobiranje davka in preprečevanje utaj. Vendar ti ukrepi – eden od njih je tudi določitev rokov za uveljavljanje pravice do odbitka zaradi zagotovitve pravne varnosti – ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za dosego takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.[30]

78. Zato glede na to, da je bila dobrovernost davčnega zavezanca priznana, obstoj goljufije ali davčne prednosti pa izključen, in upoštevajoč, da so bile transakcije popravljene, ne bi bilo sorazmerno, če bi se temu davčnemu zavezancu odvzela njegova pravica do odbitka zgolj zato, ker je zmotno izhajal iz tega, da te transakcije niso bile predmet DDV, in ker je ob njihovem popravku od njihove izvedbe minilo več kot pet let.

79. Slovaška uprava dejansko priznava, da je treba odbitek dopustiti, vendar ga omeji na tista obdobja, za katera je bil DDV dolgovan, glede katerih se po njeni presoji rok za njegovo uveljavljanje še ni iztekel. Vendar, kot sem pojasnil zgoraj, če več kot petletni premor ni pomenil ovire za vplačilo – z zamudo – zneska DDV v državno blagajno, ravno tako ne bi smel biti ovira za uveljavljanje pravice do odbitka.

80. Zato predlagam naj se na prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da ima v okoliščinah, kot so te iz obravnavane zadeve, v katerih se je zmotno, toda dobroverno štelo, da dobava blaga ni predmet DDV, leta pozneje pa je bil ta davek ustrezno plačan, davčni zavezanec pravico do odbitka (oziroma, odvisno od primera, do prejetja vračila) zneska vstopnega davka v zvezi s to transakcijo.

C. Peto vprašanje za predhodno odločanje

81. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ter člen 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) nasprotujejo razlagi nacionalne zakonodaje, kakršno izvajajo nacionalni davčni organi.

82. Menim, da vprašanje ni treba nujno razglasiti za nedopustno v celoti, kot predlaga slovaška vlada, temveč – kot meni Komisija – da nanj ni več treba odgovoriti, ker za rešitev dvomov predložitvenega sodišča zadostuje že upoštevanje razlage Direktive 2006/112, ki izhaja iz sodne prakse Sodišča. Vendar bom, če bi se ga Sodišče odločilo obravnavati, podredno podal svoje mnenje glede njegove vsebine.

83. Prvič, sklicevanje na člen 41 Listine, ki določa pravico do dobrega upravljanja, v sporu o glavni stvari ni upoštevno, ker se določba ne nanaša na države članice, temveč le na institucije, organe, urade in agencije Unije.[31] Ker spor o glavni stvari zadeva ravnanje davčnih organov države članice, se ta člen ne uporabi.

30 Glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62).

31 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 83 in navedena sodna praksa).

84. Drugič, pogoj za morebitno kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj bi bil, da je upravni organ družbi Volkswagen vzbudil pričakovanja, oprta na natančna zagotovila,[32] da bo njenim zahtevkom ugodeno, tako da bi se vsak previden in preudaren gospodarski subjekt pri svojem ravnanju oprl na to gotovost.[33]

85. Vendar iz predložitvenega sklepa ni razvidno, da so bila dana takšna zagotovila. V njem je pravzaprav opisana upravna praksa v zvezi z razlago nacionalnega prava glede roka za uveljavljanje vračila DDV. V opisu niso omenjena natančna zagotovila, na podlagi katerih bi družba Volkswagen lahko izpeljala pričakovanja glede uspeha svojih zahtevkov.

86. Ker ni natančnejših podatkov o teh hipotetičnih zagotovilih, Sodišče nima na voljo dejanskih elementov, da bi lahko na ta del petega vprašanja dalo koristen odgovor.[34]

87. Tretjič in zadnjič, načelo pravne varnosti pomeni, kot se je izrazilo Sodišče, da predpis Unije subjektom, na katere se nanaša, omogoča, da se nedvoumno seznanijo z obsegom svojih pravic in obveznosti, da lahko ob poznavanju položaja ustrezno ukrepajo.[35]

88. Kot sem že pojasnil,[36] je Sodišče potrdilo, da lahko države članice za uveljavljanje pravice do odbitka DDV pod nekaterimi pogoji določijo „prekluzivne roke“, če njihova posledica ni dejanska ali pravna odprava te pravice.[37]

89. Pravna varnost, razumljena v zgoraj opisanem smislu, bi bila lahko ogrožena, če bi bila razlaga nacionalnih določb, s katerimi so ti roki urejeni, naključna ali samovoljna ali če bi se spreminjala v odvisnosti od organa, ki jo opravi. Vendar ni razvidno, da je bilo tako v obravnavani zadevi, v kateri se zdi, da je bila pravica do odbitka zavrnjena tudi drugim davčnim zavezancem, ki so v enakem položaju kot družba Volkswagen.[38]

90. Ločeno vprašanje pa je, ali je ta razlaga, ki je na nacionalni ravni sicer enotna, v skladu s pravom Unije. Če ni, kot sem sklepal po preučitvi prvih štirih vprašanj, potem ugotovitev, da je v nasprotju z Direktivo 2006/112, zadostuje za odgovor na celoten predlog za sprejetje predhodne odločbe.

VI. Predlog

91. Na podlagi zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike), odgovori tako:

Členi 167, 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti nasprotujejo temu, da se davčnemu zavezancu, ki je deloval v dobri veri, zavrne pravica do odbitka tega davka, kadar so podane okoliščine, kakšne so te iz spora o glavni stvari, v katerih se je zmotno štelo, da dobava blaga ni predmet obdavčitve, vendar se je leta pozneje ta napaka popravila, davek pa je bil plačan.

32 Sodba z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, točka 76 in navedena sodna praksa).

33 Sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 45 in navedena sodna praksa).

34 Glej med drugimi sodbo z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, točka 31 in navedena sodna praksa).

35 Sodba z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 59).

36 Točki 57 in 77 teh sklepnih predlogov.

37 Sodba z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, točke od 58 do 61).

38 V predložitvenem sklepu je pojasnjeno, da so nekatera druga podjetja v podobnih položajih.