

## Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (deveti senat)

z dne 14. februarja 2019(\*)

„Predhodno odlo?anje – Trinajsta direktiva 86/560/EGS – Postopki vra?ila davka na dodano vrednost (DDV) – Na?eli enakovrednosti in u?inkovitosti – Podjetje, ki nima sedeža v Evropski uniji – Prejšnja pravnomo?na odlo?ba o zavrnitvi vra?ila DDV – Napa?na identifikacijska številka za DDV“

V zadevi C?562/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Audiencia Nacional (centralno sodiš?e, Španija) z odlo?bo z dne 15. septembra 2017, ki je na Sodiš?e prispela 25. septembra 2017, v postopku

### **Nestrade SA**

proti

**Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),**

**Tribunal Económico-Administrativo Central,**

SODIŠ?E (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, E. Juhász in C. Vajda (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. novembra 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Nestrade SA E. Codes Feijoo, procurador, in A. Iglesias Querol, abogada,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in F. Clotuche-Duvieusart, 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 odlo?be se nanaša na razlago dolo?b Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic glede

prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129; v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Nestrade SA, gospodarsko družbo s sedežem v Švici, na eni strani ter Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (državna finančna uprava, Španija) in Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija) na drugi glede delne zavrnitve vračila davka na dodano vrednost (DDV) zaradi odločbe, ki je postala pravnomočna pred to zavrnitvijo.

## Pravni okvir

### Pravo Evropske unije

#### *Trinajsta direktiva*

3 Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak [DDV], ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premijne na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23)] ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive.

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

3. Države članice lahko zahtevajo imenovanje davčnega zastopnika.“

4 Člen 3(1) Trinajste direktive določa:

„Vračila iz člena 2(1) se odobrijo na zahtevo davčnega zavezanca. Države članice določijo postopke za predložitev zahtevkov, tudi časovne omejitve za predložitev zahtevkov, obdobje, na katerega se zahtevki nanašajo, organ, ki je pristojen za sprejemanje zahtevkov, in najnižje zneske, za katere so lahko zahtevki predloženi. Določijo tudi postopke vračil, vključno z roki za njihovo izvršitev. Vlagatelju naložijo takšne obveznosti, ki so nujne za določitev, ali je zahtevek upravičen in za preprečitev goljufij, zlasti obveznost predložitve dokazila, da opravlja gospodarsko dejavnost v skladu s členom 4(1) Direktive [77/388]. Vlagatelj mora s pisno izjavo potrditi, da v predpisanem obdobju ni opravil nobene transakcije, ki ne izpolnjuje pogojev iz točke 1 člena 1 te direktive.“

#### *Direktiva 2006/112/ES*

5 Člen 170 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. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu člena 1 [Trinajste direktive], točke 1 člena 2 in člena 3 [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)] 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;
- (b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199.“

6 Člen 171 te direktive določa:

„1. 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].

2. Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Trinajste direktive].

Davčni zavezanci iz člena 1 [Trinajste direktive], ki v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, ki je predmet DDV, opravljajo samo dobavo blaga ali storitev, pri katerih je prejemnik določen kot oseba, ki je dolžna plačati DDV v skladu s členi 194 do 197 in člena 199, se za namene uporabe navedene direktive štejejo kot davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Skupnosti.

3. [Trinajsta direktiva] se ne uporablja za:

- (a) zneske DDV, ki so bili v skladu z zakonodajo države članice vračila nepravilno zaračunani;
- (b) zaračunane zneske DDV za dobavo blaga, ki je oproščena ali ki se lahko opravi v skladu s členom 138 ali točko (b) člena 146(1).“

### **Španska zakonodaja**

7 Člen 119a Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 o davku na dodano vrednost) z dne 28. decembra 1992, naslovljen „Posebna ureditev vračila doloženim gospodarskim subjektom, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja [DDV], niti v Skupnosti, na Kanarskih otokih, v Ceuti ali Melilli“, v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„Gospodarski subjekti, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja [DDV], niti v Skupnosti, na Kanarskih otokih, v Ceuti ali Melilli, lahko zahtevajo vračilo [DDV], ki so ga plačali za pridobitev ali uvoz blaga ali storitev, opravljenih na navedenem ozemlju, če so podani pogoji in omejitve, določeni v členu 119 tega zakona, s pridržkom tistih posebnosti, ki so navedene v nadaljevanju, in v skladu s postopkom, doloženim s podzakonskim predpisom:

[...]“

8 Člen 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (kraljeva uredba 1624/1992 o potrditvi uredbe o davku na dodano vrednost) z dne 29. decembra 1992, naslovljen „Vračila doloženim gospodarskim subjektom, ki nimajo sedeža na ozemlju, kjer velja [DDV], imajo pa sedež v Skupnosti, na Kanarskih otokih, v Ceuti ali Melilli“, v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„[...]“

7. [...]

Če obstajajo dvomi glede veljavnosti ali točnosti podatkov, navedenih v zahtevku za vračilo ali v elektronski kopiji računov ali uvoznih dokumentih, na katere se nanaša, lahko pristojni organ zaradi obdelave zahtevka od vlagatelja po potrebi zahteva, da predloži originale teh računov ali dokumentov na začetku postopka zaradi pridobitve dodatnih ali naknadnih informacij, na katere se nanaša sedmi odstavek člena 119 zakona 37/1992. Navedene originale je treba hraniti za potrebe davčne uprave toliko časa, dokler davčna obveznost ne zastara.

Na zahteve po dodatnih ali naknadnih informacijah mora naslovnik odgovoriti v roku enega meseca od njihovega prejema.

8. Odločba o zahtevku za vračilo se izda, vlagatelja zahtevka pa se o njej obvesti v štirih mesecih od datuma, ko je organ, pristojen za sprejetje te odločbe, prejel navedeni zahtevek.

Vendar če je potrebna zahteva po dodatnih ali naknadnih informacijah, se odločba izda, vlagatelja zahtevka pa se o njej obvesti v roku dveh mesecev od prejetja zahtevanih informacij ali od konca izteka meseca, ko je bila zahteva poslana, če njen naslovnik nanjo ni odgovoril. V teh primerih postopek vračila traja vsaj šest mesecev od takrat, ko organ, pristojen za odločanje o njem, prejme zahtevke.

Vendar je, če je potrebna zahteva po dodatnih ali naknadnih informacijah, rok za odločitev o zahtevku za vračilo največ osem mesecev od datuma prejema zahtevka, pri čemer se šteje, da je zahtevek zavržen, če vlagatelju zahtevka ni vročena odločba po izteku rokov iz tega odstavka.

[...]

10. Če se vloženi zahtevki zavrne v celoti ali deloma, lahko vlagatelj to odločitev izpodbija v skladu z določbami naslova V [Ley 58/2003 General Tributaria (splošni davčni zakon 58/2003, v nadaljevanju: splošni davčni zakon) z dne 17. decembra 2003].

[...]“

9 Člen 31a kraljeve uredbe št. 1624/1992 določa:

„[...]

3. Originale računov in drugih dokumentov, ki dajejo pravico do vračila, je treba hraniti za potrebe davčne uprave toliko časa, dokler davčna obveznost ne zastara.

[...]

5. Zahtevki za vračilo, na katere se nanaša ta člen, se obravnavajo in se o njih odloči v skladu z določbami odstavkov od 6 do 11 člena 31 te uredbe.“

10 Člen 139 splošnega davčnega zakona, naslovljen „Konec postopka omejenega nadzora“, določa:

„1. Postopek omejenega nadzora se konča na enega od spodaj navedenih načinov:

(a) z odločbo davčne uprave z vsebino, določeno v naslednjem odstavku;

(b) z iztekom roka, določenega v členu 104 tega zakona, ne da bi bila vročena odločba in ne da bi to preprečevalo davčni upravi, da ponovno začne ta postopek znotraj zastaralnega roka.

[...]

2. Upravna odločba, s katero se konča postopek omejenega nadzora, mora vsebovati vsaj:

- (a) davčno obveznost ali njene elemente ter obdobje, ki je predmet nadzora;
- (b) specifikacijo konkretnih izvedenih dejanj;
- (c) dejstva in pravne podlage, ki utemeljujejo odločbo;
- (d) začasni obračun [...].“

11 Člen 219 splošnega davčnega zakona, naslovljen „Odprava odločb, povezanih z obdavčitvijo, in odločb o naložitvi sankcij“, določa:

„1. Davčna uprava lahko odpravi svoje odločbe v korist zadevnih oseb, če meni, da se z njimi očitno krši zakon, če se zaradi nastalih okoliščin, ki vplivajo na poseben pravni položaj, izkaže, da izdana odločba ni zakonita, ali če je zadevnim osebam med postopkom kršena pravica do obrambe.

Odprava nikakor ne sme pomeniti oprostitev ali izvzema, ki ga davčni predpisi ne dopuščajo, niti ne sme biti v nasprotju z načelom enakosti, javnim interesom ali pravnim redom.

2. Odprava je mogoča samo, dokler se ne izteče zastaralni rok.

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

12 Družba Nestrade, ki ima sedež v Švici, kjer je tudi davčna rezidentka, v Španiji opravlja transakcije, ki so predmet DDV.

13 Družba Nestrade je 21. septembra 2010 v postopku vračila vstopnega DDV, ki ga v okviru španske ureditve DDV plača gospodarski subjekt, ki nima sedeža v Evropski uniji, od AEAT zahtevala vračilo vstopnega DDV, plačanega ob dobavi blaga, ki jo je opravil njen dobavitelj, družba Hero España SA (v nadaljevanju: Hero), v tretjem in četrtem četrtletju leta 2009. Poleg tega je družba Nestrade zahtevala vračilo zneskov DDV, ki so se nanašali na davčna obdobja od 2008 do 2010 in so bili plačani ob dobavah blaga s strani družbe Hero.

14 AEAT je družbo Nestrade pozvala, naj za vsa ta davčna obdobja predloži račune, ki ustrezajo dobavam blaga, ki jih je opravila družba Hero (v nadaljevanju: pravilni računi), ker je bila na sprva predloženih računih navedena nizozemska identifikacijska številka za DDV družbe Nestrade, čeprav bi morala biti na njih navedena švicarska identifikacijska številka za DDV.

15 AEAT je tako 23. novembra 2010 družbo Nestrade pozvala, naj ji v roku desetih delovnih dni od vročitve tega poziva, to je od 13. decembra 2010, predloži pravilne račune za tretje in četrto četrtletje davčnega obdobja 2009. Družba Nestrade na ta poziv v tem roku ni odgovorila.

16 Družba Hero je 10. januarja 2011 izdala popravljene račune za tretje in četrto četrtletje davčnega leta 2009.

17 AEAT je 5. aprila 2011 izdala odločbo, s katero je zavrnila vračilo zneska 114.662,59 EUR, ki je bil zahtevan za tretje in četrto četrtletje davčnega obdobja 2009, ker ni mogla ugotoviti, ali je zahteva utemeljena.

18 Ta odločba, ki je družba Nestrade ni izpodbijala, je postala pravnomočna 14. maja 2011.

19 Družba Nestrade je 5. avgusta 2011 od AEAT ponovno zahtevala vračilo vstopnega davka, ki ga je plačala v davčnih obdobjih od 2008 do 2010, poleg tega pa je zahtevala tudi vračilo vstopnega DDV, plačanega v obdobju med januarjem in marcem 2011. Ob tej priložnosti je družba Nestrade predložila popravljene račune in razveljavila račune, ki jih je družba Hero sprva izdala za vsako od teh obdobj, vključno s tretjim in četrtem četrtletjem davčnega obdobja 2009.

20 AEAT je v odločbi z dne 12. decembra 2011 odločila, prvič, da ugotovi zahtevku za vračilo zneskov vstopnega DDV, ki so bili plačani za davčna obdobja 2008 in 2010 ter za prvo in drugo četrtletje davčnega obdobja 2009, v skupni višini 542.094,25 EUR. AEAT je ugotovila, da je družba Nestrade odgovorila na njene pozive in predložila zahtevane popravljene račune. Povračilo je odobrila po tem, ko je ugotovila, da so za to zahtevani pogoji izpolnjeni. Drugič, AEAT je zavrnila vračilo zneskov DDV, ki so ustrezali dvema računoma, ki jih je družba Hero izdala za tretje in četrto četrtletje davčnega obdobja 2009. Ta zavrnitev je temeljila na dejstvu, da je bilo to vračilo zavrnjeno že z odločbo z dne 5. aprila 2011, ki je 14. maja 2011 postala pravnomočna.

21 AEAT je 8. marca 2012 potrdila to odločbo z dne 12. decembra 2011.

22 Družba Nestrade je zoper odločbi AEAT z dne 12. decembra 2011 in 8. marca 2012 vložila pritožbo. Ta pritožba je bila z odločbo Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) z dne 22. januarja 2015 zavrnjena. Glavni razlog za zavrnitev je bila pravnomočnost upravne odločbe.

23 Družba Nestrade je zoper odločbi AEAT z dne 12. decembra 2011 in z dne 8. marca 2012 ter zoper odločbo Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) z dne 22. januarja 2015 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo v upravnem sporu.

24 Predložitveno sodišče je menilo, da obstaja določen konflikt med potrebo po spoštovanju načela pravne varnosti, ki se zagotavlja s pravnomočnostjo upravne odločbe, kot je odločba z dne 5. aprila 2011, po eni strani in potrebo po enotni uporabi prava Unije, med drugim določb Direktive 2006/112, ki se nanašajo na pravico do odbitka DDV, po drugi.

25 V tem okviru je predložitveno sodišče opozorilo, da je Sodišče v sodbi z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297), presodilo, da se lahko vračilo plačanega vstopnega DDV zavrne, če so popravljene računi davčnemu organu predloženi po tem, ko je ta izdal odločbo, s katero je zavrnil pravico do vračila DDV. Vendar pa se sprašuje, ali naj se ta sodna praksa ne uporabi v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, za katerega sta značilna neobstoj malomarnosti ali pomanjklivega sodelovanja družbe Nestrade z AEAT in kršitev pravic do obrambe te družbe.

26 V teh okoliščinah je Audiencia Nacional (centralno sodišče, Španija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je mogoče prilagoditi sodno prakso [iz sodbe z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297)] tako, da se lahko dopusti vračilo DDV, ki ga zahteva podjetje, ki nima sedeža v Evropski uniji, čeprav je že bila izdana odločba nacionalnega davčnega organa, s

katero je bilo zavrnjeno navedeno vra?ilo, ker podjetje ni odgovorilo na zahtevo po informacijah v zvezi z identifikacijsko številko za DDV, ?e se upošteva, da je uprava imela navedeno informacijo takrat na voljo, saj jo je podjetje posredovalo v odgovor na druge zahteve?

?e je odgovor na navedeno vprašanje pritrdilen:

2. Ali je mogo?e šteti, da retroaktivna uporaba sodne prakse [iz sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691)] zahteva odpravo upravnega akta, s katerim je bilo zavrnjeno pla?ilo navedenega DDV, glede na to, da se je z navedenim aktom zgolj potrdila predhodna pravnomo?na upravna odlo?ba, s katero je bilo zavrnjeno vra?ilo, ki jo je izdala AEAT na podlagi postopka, ki ni postopek, dolo?en z zakonom za tak primer, in ki je poleg tega omejila pravice vlagatelja zahtevka za vra?ilo ter s tem povzro?ila kršitev pravice do obrambe?“

### **Vprašnji za predhodno odlo?anje**

27 Uvodoma je treba ugotoviti, prvi?, da se predložitveno sodiš?e v svoji odlo?bi sklicuje na dolo?be Direktive 2006/112, ki se nanašajo na pravico do odbitka DDV in sodno prakso Sodiš?a, ki se nanaša na te dolo?be.

28 Vendar pa okoliš?ina, da je nacionalno sodiš?e predlog za sprejetje predhodne odlo?be formalno oblikovalo tako, da se je sklicevalo na nekatere dolo?be prava Unije, ni ovira za to, da Sodiš?e nacionalnemu sodiš?u ne bi predlo?ilo vseh elementov razlage, ki bi lahko bili koristni pri sojenju o zadevi, o kateri odlo?a, ne glede na to, ali jih je nacionalno sodiš?e v vprašanjih navedlo. Glede tega mora Sodiš?e iz vseh elementov, ki jih je predlo?ilo nacionalno sodiš?e, zlasti iz obrazložitve predložitvene odlo?be, izluš?iti elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (sodba z dne 29. septembra 2016, Essent Belgium, C?492/14, EU:C:2016:732, to?ka 43 in navedena sodna praksa).

29 Kot sta navedli španska vlada in Evropska komisija, se postopek v glavni stvari nanaša na zahtevo za vra?ilo zneskov DDV, ki jo je vložilo podjetje s sedežem v tretji državi, to je Švici. Postopke vra?ila DDV dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Unije pa ureja Trinajsta direktiva, kot to izhaja iz njenega ?lena 2(1). Sodiš?e je v zvezi s tem pojasnilo, da je treba dolo?be Trinajste direktive in zlasti ta ?len 2(1) šteti za *lex specialis* glede na ?lena 170 in 171 Direktive 2006/112 (sodba z dne 15. julija 2010, Komisija/Združeno kraljestvo, C?582/08, EU:C:2010:429, to?ka 35).

30 Zato je treba postavljeni vprašnji preu?iti z vidika dolo?b Trinajste direktive.

31 Drugi?, treba je poudariti, da se postopek v glavni stvari ne nanaša na ?asovne u?inke popravkov ra?una, o ?emer se je Sodiš?e v zvezi s pravico do odbitka DDV izjasnilo že v sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691). Nanaša se namre? na možnost držav ?lanic, da ?asovno omejijo možnost popravljanja napa?nih ra?unov z namenom uveljavljanja pravice do vra?ila DDV. Predložitveno sodiš?e navaja, da v španskem pravu takšen popravek po tem, ko je upravna odlo?ba o zavrnitvi vra?ila postala pravnomo?na, ne more ve? imeti u?inkov.

32 Glede na navedeno je treba šteti, da predložitveno sodiš?e s svojima vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba dolo?be Trinajste direktive razlagati tako, da nasprotujejo temu, da bi država ?lanica pri uveljavljanju pravice do vra?ila DDV ?asovno omejila možnost popravljanja napa?nih ra?unov, na primer s popravljanjem na ra?unu prvotno navedene identifikacijske številke za DDV.

33 Sodiš?e je presodilo, da je treba dolo?be Šeste direktive 77/388 razlagati tako, da ne

nasprotujejo nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko davčnim zavezancem, prejemnikom storitev, ki imajo nepopolne račune, zavrne pravica do odbitka DDV, tudi če so ti računi po sprejetju take zavrnilne odločbe dopolnjeni s predložitvijo podatkov za dokaz dejanskega obstoja, narave in zneska zaračunanih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi, C-271/12, EU:C:2013:297, točka 36). Vendar je treba poleg tega pojasniti, da Šesta direktiva 77/388 državam članicam tudi ni prepovedovala, da po tem, ko je davčna uprava že sprejela odločbo o zavrnitvi pravice do odbitka ali pravice do vračila DDV, sprejmejo popravek nepopolnega računa.

34 Ta ugotovitev velja tudi za Trinajsto direktivo. Iz njenega člena 3(1) namreč izhaja, da države članice določijo postopke za predložitev zahtevkov za vračilo DDV, vključno z roki, in naložijo obveznosti, ki so potrebne za presojo utemeljenosti takih zahtevkov.

35 Ker uvedba ukrepov, ki se nanašajo na določitev roka, posledica poteka katerega je sankcioniranje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki v okviru uveljavljanja pravice do vračila DDV ni popravil napačnih ali nepopolnih računov, ni urejena s Trinajsto direktivo, mora biti urejena z nacionalnim pravom, pri čemer se mora, prvič, ta postopek enako uporabljati za analogne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste pravice, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), ter drugič, v praksi ne sme onemogočati ali preizjemno oteževati uveljavljanja teh pravic (načelo učinkovitosti) (glej po analogiji sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 46, ter z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38 in navedena sodna praksa).

36 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je presoja združljivosti nacionalnih ukrepov s pravom Unije sicer naloga nacionalnega sodišča, vendar pa mu lahko Sodišče posreduje vse koristne napotke za rešitev spora, ki mu je predložen (sodba z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 36).

37 V zvezi z načelom enakovrednosti je treba na prvem mestu opozoriti, da na podlagi tega načela osebe, ki uveljavljajo pravice, ki jih zagotavlja pravni red Unije, ne smejo biti v slabšem položaju kot osebe, ki uveljavljajo povsem notranje pravice (sodba z dne 7. marca 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, točka 39).

38 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je AEAT kršila to načelo enakovrednosti s tem, da ni odpravila svoje odločbe z dne 5. aprila 2011 na podlagi člena 219 splošnega davčnega zakona. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, ne izhaja, da se ta člen uporablja različno glede na to, ali zadevno pravico podeljuje pravo Unije ali notranje pravo.

39 Poleg tega v nasprotju s tem, kar je na obravnavi navedla družba Nestrade, načelo enakovrednosti tudi ni kršeno zaradi tega, ker naj bi AEAT različno obravnavala, prvič, zahteve za vračilo zneskov vstopnega DDV, ki so bili plačani v okviru davčnih obdobj 2008 in 2010 ter v prvem in drugem četrtletju davčnega obdobja 2009, in drugič, zahtevo za vračilo zneskov DDV za tretje in četrto četrtletje davčnega obdobja 2009. Tudi če bi bilo tako različno obravnavanje izkazano, z njim namreč ne bi bilo mogoče dokazati različnega obravnavanja med pravicami, ki izhajajo iz pravnega reda Unije in popolnoma notranjimi pravicami.

40 Glede načela učinkovitosti je na drugem mestu iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba vprašanje, ali nacionalna postopkovna določba v praksi onemogoča ali pretirano otežuje izvajanje pravic, ki jih posamezniku zagotavlja pravo Unije, preizkusiti ob upoštevanju mesta te določbe v celotnem postopku, poteka postopka in njegovih posebnosti pred različnimi nacionalnimi sodišči. Pri tem je treba po potrebi upoštevati načela, na katerih temelji nacionalni sodni sistem, kot so načelo varstva pravice do obrambe, načelo pravne varnosti in nemoten potek postopka (sodba z dne 7. marca 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, točka 43 navedena



sodna praksa).

41 Sodišče je že presodilo, da je možnost vložitev zahteve za vračilo preplačila DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (sodba z dne 21. junija 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, točka 29). Sodišče je priznalo, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zadevnega zavezanca za dajatev in zadevnega organa skladna s pravom Unije. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali izjemno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav že po definiciji iztek teh rokov povzroči popolno ali delno zavrnitev vložene tožbe (sodba z dne 14. junija 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42 in navedena sodna praksa).

42 V tej zadevi je AEAT 23. novembra 2010 družbo Nestrade pozvala, naj ji v roku desetih delovnih dni od vročitve tega poziva, to je od 13. decembra 2010, predloži pravilne račune.

43 Treba je ugotoviti, da iz predložitvene odločbe ne izhaja, da je družba Nestrade AEAT obvestila o tem, da v času poziva te uprave s pravilnimi računi ni razpolagala. Poleg tega iz te odločbe izhaja, da družba Nestrade AEAT teh računov ni predložila skoraj tri mesece, kolikor je poteklo med dnem, ko jih je prejela, in dnem, ko je bila sprejeta odločba o zavrnitvi vračila DDV. Družba Nestrade zadnjenavedene odločbe tudi ni izpodbijala pred njeno pravnomocnostjo, čeprav – kot navaja predložitveno sodišče – bi lahko zoper njo v razumnih rokih vložila pravno sredstvo.

44 V teh okoliščinah je treba ugotoviti – kar pa mora preveriti še predložitveno sodišče – da družbi Nestrade v praksi ni bilo onemogočeno ali izjemno oteženo izvrševanje pravice do vračila DDV.

45 V tem okviru je treba spomniti, da če ima davčna uprava na voljo podatke, ki so potrebni za presojo, ali mora davčni zavezanec plačati DDV, ne more naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko imele za posledico to, da bi bilo uveljavljanje pravice do odbitka DDV popolnoma nemogoče (glej v tem smislu sodbo z dne 30. septembra 2010, *Uszodaépit?*, C-392/09, EU:C:2010:569, točka 40).

46 Enako razlogovanje je treba uporabiti tudi v zvezi s pravico do vračila DDV. Vendar pa je treba v zvezi s postopkom v glavni stvari ugotoviti, kot navaja Komisija, da AEAT ni imela na voljo podatkov, da bi lahko presodila pravico do vračila DDV iz postopka v glavni stvari na podlagi informacij, ki ji jih je družba Nestrade predložila v okviru drugih zahtev za vračilo, ki so se nanašale na istega dobavitelja – kar pa mora preveriti še predložitveno sodišče.

47 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba določbe Trinajste direktive razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da država članica pri uveljavljanju pravice do vračila DDV časovno omeji možnost popraviljanja napačnih računov, na primer s popraviljanjem na račun prvotno navedene identifikacijske številke za DDV, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

## **Stroški**

48 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 stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

**Določbe Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju**

**Skupnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da država članica pri uveljavljanju pravice do vračila davka na dodano vrednost (DDV) časovno omeji možnost popravljanja napačnih računov, na primer s popraviljem na račun prvotno navedene identifikacijske številke za DDV, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi

\* Jezik postopka: španščina.