

Zadeva C-107/10

Enel Marica Iztok 3 AD

proti

Direktor „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ NAP

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Administrativen sad Sofija-grad)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – DDV – Direktivi 77/388/EGS in 2006/112/ES – Povrnitev – Rok – Obresti – Pobot – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Varstvo legitimnih pričakovanj“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Poravnava preplačila*

(Direktiva 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, člen 183)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Poravnava preplačila*

(Direktiva 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, člen 183)

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Poravnava preplačila*

(Direktiva 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, člen 183)

1. Člen 183 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, je v povezavi z načelom varstva legitimnih pričakovanj treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki z retroaktivnim učinkom določa možnost podaljšanja roka, v katerem je treba povrniti preveč plačani davek na dodano vrednost, če ta ureditev davčnemu zavezancu odvzame pravico do prejetja zamudnih obresti na znesek, ki mu mora biti povrnjen, ki jo je imel pred začetkom veljavnosti te ureditve.

(Glej točko 41 in točko 1 izreka.)

2. Člen 183 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, je ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se običajni rok za povračilo preveč plačanega davka na dodano vrednost, ob izteku katerega so na znesek, ki ga je treba povrniti, dolgovane zamudne obresti, podaljša ob uvedbi davčnega nadzora, to podaljšanje pa povzroči, da so te obresti dolgovane le od datuma konca davčnega nadzora, čeprav je ta presežek že bil predmet prenosa med tremi zaporednimi davčnimi obdobji po obdobju, v katerem je bil davek preveč plačan. Vendar pa ni v nasprotju z navedeno določbo, da je ta običajni rok 45 dni.

(Glej točko 61 in točko 2 izreka.)

3. Člen 183 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se povračilo preveč plačane DDV izvede s poboto.

Države članice imajo namreč nekaj svobode glede načinov povračila preveč plačane davka na dodano vrednost, če se povračilo izvede v razumnem roku z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in se davčnemu zavezancu ne povzroči nobeno finančno tveganje.

(Glej točki 64 in 67 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. maja 2011(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – DDV – Direktivi 77/388/EGS in 2006/112/ES – Povrnitev – Rok – Obresti – Pobot – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Varstvo legitimnih pričakovanj“

V zadevi C-107/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Sofija-grad (Bolgarija) z odločbo z dne 15. februarja 2010, ki je prispela na Sodišče 25. februarja 2010, v postopku

Enel Marica Iztok 3 AD

proti

Direktor „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ NAP,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. januarja 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Enel Marica Iztok 3 AD L. Ruessmann in S. Yordanova, odvetnika,

- za direktor „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ NAP A. Georgiev in I. Atanasova Kirova, zastopnika,
- za bolgarsko vlado T. Ivanov in E. Petranova, zastopnika,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in S. Petrova, zastopnika,

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 člena 18(4) Šeste direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str.1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in člena 183, prvi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str.1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006 (UL L 384, str. 92, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Enel Marica Iztok 3 AD (v nadaljevanju: Enel) in direktor „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ NAP (direktor direkcije „Izpodbijanje in upravljanje izvršb“ pri centralni upravi nacionalne agencije za davčne prihodke, v nadaljevanju: direktor) glede upoštevne datuma, od katerega so dolgovane zamudne obresti na znesek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je treba povrniti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 18(2) in (4) Šeste direktive določa:

„2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 4(3), pravico do odbitka uveljavijo samo v trenutku dobave.

[...]

4. Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka, lahko države članice povrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

Države članice pa lahko zavrnejo povračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

4 Člen 183 Direktive o DDV določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih

določijo.

Države članice pa lahko zavrnejo povračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

5 Člen 252 Direktive o DDV določa:

„1. Obračun DDV je treba predložiti v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

Nacionalno pravo

6 Člen 87 zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da davčno obdobje na splošno traja en mesec.

7 Člen 92 zakona o DDV je v različici, ki je veljala do 18. decembra 2007, določal:

„(1) Davek, ki ga je treba povrniti v skladu s členom 88(3), se pobota, odbije ali povrne tako:

1. Če obstajajo drugi zapadli in neplačani davčni dolgovi in dolgovi iz prispevkov za zavarovanja, ki jih izterjuje nacionalna agencija za prihodke, in če so ti nastali do dne oddaje napovedi, jih organ, pristojen za prihodke, pobota z zneskom povračila davka, ki je izkazan v davčni napovedi; za morebiten preostali del zneska se uporabi postopek iz točke 2;

2. Če ne obstajajo drugi zapadli in neplačani davčni dolgovi v smislu točke 1 ali pa so nižji od zneska povračila davka, ki je izkazan v davčni napovedi, registrirana oseba odbije znesek povračila davka ali preostali del zneska v smislu točke 1 od davka, ki ga je treba plačati, ki bo izkazan v napovedih davka v naslednjih treh zaporednih davčnih obdobjih;

[...]

4. Če po poteku roka iz točke 2 preostane del zneska povračila davka, organ, pristojen za davčne prihodke, ta preostali del zneska pobota za namen plačila drugih zapadlih in neplačanih davčnih dolgov ali dolgov prispevkov za zavarovanja, ki jih izterjuje nacionalna agencija za davčne prihodke, ali pa ga povrne v roku 45 dni od oddaje naslednje napovedi davka;

[...]

(8) Davek, za katerega se uporablja povračilo, ki brez podlage ali če je ta prenehala (tudi če se odložba odpravi) ni bil povrnjen v roku, ki ga predvideva ta zakon, se povrne skupaj z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od dne, ko bi moral biti v skladu s tem zakonom povrnjen, pa vse do dokončnega plačila, neodvisno od zadržanja in nadaljevanja teka rokov v davčnem postopku. Za davek, ki ni bil povrnjen zaradi prenehanja podlage, gre tudi, če znesek povračila davka, določen po izvedbi davčnega nadzora, glede dela, za katerega se uporablja povračilo, ustreza ali je nižji od izkazanega zneska davka.“

8 Člen 92 zakona o DDV v različici, ki velja od 19. decembra 2007, določa:

„[...]

(8) Ne glede na določbe odstavka 1, točka 4, in odstavkov od 3 do 6 rok za povračilo davka, ko

je davčni nadzor pri zadevni stranki začet, ustreza roku za sprejetje popravljene odmerne odločbe, razen če je zadevna stranka predložila varšvino v obliki denarja, državnih vrednostnih papirjev ali nepogojne in nepreklicne bančne garancije [...]

[...]

(10) Davek, ki se mora povrniti, ki pa brez podlage ali če je ta prenehala (tudi če se odločba odpravi) ni povrnjen v roku, ki ga predvideva ta zakon, se povrne skupaj z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od dne, ko bi moral biti v skladu s tem zakonom povrnjen, pa vse do dokončnega plačila, neodvisno od zadržanja in nadaljevanja teka rokov v davčnem postopku.“

9 Člen 93(1) zakona o DDV je v različici, ki je veljala do 18. decembra 2007, določal:

„Roki za povračilo v skladu s členi 92(1), točka 4, ter 92(3) in (4) ne tečejo:

[...]

5. Če je bil davčni nadzor pri zadevni stranki začet, vse do njegovega zaključka v roku iz člena 114 zakona o davčnem in zavarovalnem postopku.“

10 Člen 93(1), točka 5, zakona o DDV je prenehal veljati 19. decembra 2007.

11 Člen 114 zakona o davčnem in zavarovalnem postopku določa:

„(1) Rok za izvedbo davčnega nadzora znaša tri mesece in začne teči na dan vročitve odredbe o začetku nadzora.

(2) Če se izkaže, da je rok iz odstavka 1 nezadosten, ga lahko organ, ki je odredil davčni nadzor, podaljša za največ en mesec z odločbo o podaljšanju.“

12 Člen 117 zakona o davčnem in zavarovalnem postopku določa:

„(1) Organ, pristojen za davčne prihodke, ki je izvedel nadzor, sestavi zapisnik o davčnem nadzoru najpozneje 14 dni po poteku roka za izvedbo davčnega nadzora.

[...]

(5) Nadzorovana oseba lahko v 14 dneh od vročitve zapisnika o davčnem pregledu pri organih, ki so izvedli davčni nadzor, pisno vloži ugovor in predloži dokaze. Če je rok nezadosten, se lahko na predlog zadevne stranke podaljša, vendar največ za en mesec.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Družba Enel je 11. oktobra 2007 oddala davčno napoved, v kateri je bil naveden znesek 2.273.514,85 BGN, ki bi ga morala povrniti bolgarska davčna uprava. Ta znesek je posledica dejstva, da znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV za zadevno davčno obdobje in da družba Enel ni mogla izvesti odbitkov v poznejših davčnih obdobjih. V skladu s členom 92(1), točka 4, zakona o DDV v različici, ki je veljala do 18. decembra 2007, bi moral rok 45 dni za izvedbo povračila poteči 26. novembra 2007, kar v skladu s členom 92(8) tega zakona pomeni, da je od tega datuma navedeni davčni organ dolžan plačati zamudne obresti.

14 Družbi Enel je bil 8. novembra 2007 vročen sklep o začetku davčnega nadzora, katerega predmet je bila doloitev dolgovanega DDV za obdobje od 1. januarja 2005 do 30. septembra 2007 in preostalih davčnih dolgov za leti 2005 in 2006.

15 Z odložbo o pobotu in povračilu z dne 19. decembra 2007 je bil na podlagi davčne napovedi z dne 11. oktobra 2007 povrnjen DDV v znesku 1.364.108,91 BGN, ki je bil 21. decembra 2008 nakazan na bančni račun družbe.

16 Na podlagi davčnega nadzora je bil 13. marca 2008 sestavljen zapisnik, zoper katerega je družba Enel vložila ugovor, s katerim je uveljavljala pravico do zamudnih obresti za že povrnjeni znesek 1.364.108,91 BGN za obdobje od vključno 27. novembra 2007 do vključno 21. decembra 2007 in do preostalega zneska povračila od 27. novembra 2007 do dneva dejanskega povračila.

17 Popravljen odmerna odložba je bila sprejeta 29. aprila 2008. Vsebovala ni nobenih navedb glede plačila zamudnih obresti.

18 Znesek davka, ki bi ga bilo treba povrniti družbi Enel v skladu s to odložbo, je bil pobotan z davčnimi dolgi, povečanimi za zamudne obresti za leti 2005 in 2006, ki so bile določene z isto odložbo. Preostali znesek 179.092,25 BGN je bil 13. maja 2008 nakazan na bančni račun družbe Enel, ne da bi bila sprejeta odložba o zapadlih zamudnih obrestih.

19 Družba Enel je 20. maja 2008 vložila upravno pritožbo zoper popravljen odmerno odložbo z dne 29. aprila 2008, s katero je izpodbijala davčne dolge, povečane za zamudne obresti, pobot teh dolgov in zneskov, ki bi ji morali biti povrnjeni, in z molkom izraženo zavrnitev plačila zamudnih obresti, ki jih je zahtevala v ugovoru z dne 13. marca 2008.

20 Na podlagi te pritožbe je direktor sprejel odložbo št. 1518 z dne 20. oktobra 2008. Na podlagi te odložbe so bile zamudne obresti priznane na osnovi zneska 179.092,25 BGN za obdobje od sprejetja popravljene odmerne odložbe z dne 29. aprila 2008 pa vse do dejanskega povračila tega zneska 13. maja 2008. Glede presežka je bila pritožba šteta za neutemeljeno.

21 Družba Enel je 31. oktobra 2008 vložila tožbo pri Administrativnem sodišču Sofija-grad (upravno sodišče v Sofiji), s katero je med drugim zahtevala plačilo zamudnih obresti, ki se nanašajo na znesek DDV, ki ga je bilo treba povrniti, in sicer od 27. novembra 2007 do dneva dejanskega povračila celotnega zneska.

22 Predložitveno sodišče meni, da je za odločitev v tej zadevi potrebna razlaga upoštevni določb Šeste direktive ali Direktive o DDV. Meni, da se Šesta direktiva uporablja *ratione temporis* glede člena 2 Akta o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203), in priloge VI, poglavje 6, točka 1, tega akta.

23 Administrativni sodišču Sofija-grad je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„Ali je treba člen 18(4) [Šeste direktive] in člen 183, prvi odstavek, [Direktive o DDV] razlagati tako, da v okoliščinah postopka v glavni stvari ne nasprotujeta temu:

1. da se zaradi spremembe zakona, katere cilj je boj proti davčnim utajam, podaljša rok za povračilo [DDV] do dne sprejetja popravljene odmerne odložbe, ker je bil v roku 45 dni od dneva oddaje davčne napovedi začet davčni nadzor pri davčnem zavezancu, ne da bi za to obdobje bile dolgovane obresti na znesek, ki ga je treba povrniti, če so istočasno izpolnjene te okoliščine:

a) pred to spremembo je potekel zakonsko določen rok 45 dni za povračilo, ne glede na začetek davčnega nadzora pa so začele teči obresti na znesek, ki ga je treba povrniti;

- b) pri davčnem nadzoru je bila ugotovljena pravilnost izkazanega zneska povračila davka;
- c) edina pravna možnost, ki jo ima davčni zavezanec, da skrajša ta rok, je predložitev varšvine v obliki denarja, državnih vrednostnih papirjev ali nepogojne in nepreklicne bančne garancije za določeno obdobje v znesku, ki ga je treba povrniti;
2. da se predvidijo rok za povračilo [DDV], ki traja 45 dni od dneva oddaje davčne napovedi glede tega davka ter pravna možnost zadržanja njegovega teka in posledično tudi njegovo podaljšanje zaradi začetka davčnega nadzora v tem roku, če davčno obdobje za obračun navedenega davka znaša en mesec;
3. da se povračilo [DDV] izvede v obliki popravljene odmerne odločbe, s tem da se znesek, ki ga je treba povrniti, pobota z dolгови, ki se nanašajo na navedeni davek in na druge davke, določene v isti popravljeni odmerni odločbi, in z drugimi terjatvami države za različna davčna obdobja ter z obrestmi, ki se za te zneske natejejo vse do dneva sprejetja popravljene odmerne odločbe, če je bila pri davčnem nadzoru ugotovljena pravilnost zneska povračila davka iz davčne napovedi in če so sočasno podane te okoliščine:
- a) med davčnim nadzorom začasno zavarovanje prihodnjih terjatev države, ki bi lahko bile ugotovljene med postopkom sprejetja popravljene odmerne odločbe, ni bilo odobreno;
- b) pobot s terjatvami države v nacionalnem zakonu ni predviden kot sredstvo za prisilno izvršitev ali kot ukrep zavarovanja;
- c) roki za izpodbijanje in prostovoljno plačilo pobotanih glavnih zneskov in obresti niso potekli, ker so bili določeni z isto popravljeno odmerni odločbo, del teh zneskov pa se je tudi izpodbijal pred sodiščem;
4. da država, ko je bila ugotovljena pravilnost zneska povračila davka iz davčne napovedi, pobot z davčnimi dolгови, ki so določeni s popravljeno odmerni odločbo za obdobja pred oddajo zadevne davčne napovedi, skupaj z obrestmi na te dolgove, opravi na dan sprejetja popravljene odmerne odločbe namesto na dan davčne napovedi, pri čemer državi med zakonsko določenim rokom za povračilo dolgovanega zneskov ni treba plačati obresti, odmerja pa obresti za pobotane davke od dneva oddaje davčne napovedi do sprejetja popravljene odmerne odločbe.“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

24 Ker se vprašanja za predhodno odločanje nanašajo na določbe Šeste direktive in Direktive o DDV, je treba opozoriti, da je upoštevno dejansko stanje iz postopka v glavni stvari nastalo po 1. januarju 2007, to je po dnevu, ko je Direktiva o DDV začela veljati in je nadomestila Šesto direktivo, kot izhaja iz členov 411 in 413 Direktive o DDV.

25 Člen 411(2) Direktive o DDV določa, da sklicevanje na Šesto direktivo pomeni sklicevanje na Direktivo o DDV. Tako to, da se točka 6 seznama iz člena 20 Protokola o pogojih in podrobnostih sprejema Republike Bolgarije in Romunije v Evropsko Unijo (UL 2005, L 157, str. 29) sklicuje na Šesto direktivo, ne more povzročiti tega, da Direktiva o DDV ne bi bila uporabljiva v Bolgariji od 1. januarja 2007.

26 Tako je zgolj razlaga določb Direktive o DDV, v obravnavanem primeru njenega člena 183, upoštevna za preužitev vprašanj za predhodno odločanje, ki se nanašajo zgolj na izražun zamudnih obresti na znesek preveč plačane DDV, ki ga je treba povrniti.

27 Res je, kot je poudarila bolgarska vlada, da v tej določbi, glede na njeno besedilo, nista določena ne obveznost plačila obresti na preveč plačan DDV, ki ga je treba povrniti, ne datum, od katerega naj bi bile te obresti dolgovane.

28 Vendar, kot je treba opozoriti, zgolj na podlagi te okolišine ni mogoče sklepati, da je treba to določbo razlagati tako, da so načini povračila preveč plačane DDV, ki jih določi država članica, izvzeti iz kakršnega koli nadzora prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro, C-472/08, ZOdl., str. I-623, točka 15).

29 Čeprav za izvajanje pravice do povračila preveč plačane DDV iz člena 183 Direktive o DDV naeloma velja procesna avtonomija držav članic, to avtonomijo omejujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Alstom Power Hydro, točka 17). V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo države članice pri izvajanju predpisov Unije prav tako spoštovati načelo varstva legitimnih pričakovanj (glej sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 44 in navedena sodna praksa).

30 Z razlago, ki upošteva splošen kontekst in načela, ki urejajo področje DDV, je treba preužiti, v kakšni meri člen 183 Direktive o DDV vsebuje posebna pravila, ki jih morajo države članice upoštevati pri izvrševanju pravice povračila preveč plačane DDV (glej po analogiji sodbo z dne 30. septembra 2010 v zadevi Strabag in drugi, C-314/09, ZOdl., str. I-8769, točka 34).

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s ustaljeno sodno prakso pravica davčnikih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, s katerim je bilo obdavčeno blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej zlasti sodbe z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47; z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, točka 28, in z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 14).

32 Sodišče je večkrat poudarilo, da iz tega izhaja, da je pravica do znižanja sestavni del mehanizma DDV in se je naeloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Cedilac, C-368/06, ZOdl., str. I-12327, točka 31, in zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točka 15).

33 Glede možnosti, določene v členu 183 Direktive o DDV, da se presežek DDV povrne ali pa prenese v naslednje davčno obdobje, je Sodišče poudarilo, da čeprav imajo države članice nekaj svobode pri določanju načinov za povračilo preveč plačane DDV, ti načini ne morejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Ti načini morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz preveč plačane DDV, kar pomeni, da se povračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da sprejeti način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (glej zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Italiji, točke od 32 do 34, in Sosnowska, točka 17).

34 Pri presoji vprašanj za predhodno odločanje je treba upoštevati te uvedne ugotovitve.

Prvo vprašanje

35 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom varstva legitimnih pričakovanj razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki z retroaktivnim učinkom določa podaljšanje roka, v katerem je treba povrniti preveč plačani DDV.

36 Predložitveno sodišče navaja, da je v sporu o glavni stvari rok za povračilo preveč plačanega DDV potekel 26. novembra 2007. Glede na nacionalno ureditev, ki je veljala do 18. decembra 2007, naj bi bile zamudne obresti na znesek, ki bi ga bilo treba povrniti, dolgovane od 26. novembra 2007, in to neodvisno od dejstva, da se je davčni nadzor začel 8. novembra 2007. Vendar naj bi glede na nacionalno ureditev, ki je začela veljati 19. decembra 2007, davčni nadzor povzročil, da sta bila rok za povračilo preveč plačanega davka in posledično trenutek, od katerega so dolgovane zamudne obresti, podaljšana do sprejetja zapisnika o davčnem nadzoru, ki je bil v obravnavanem primeru sprejet 13. marca 2008.

37 Glede razlage nacionalne ureditve, kot je veljala do 18. decembra 2007 in kot jo je dalo predložitveno sodišče ter v skladu s katero so bile v sporu o glavni stvari zamudne obresti dolgovane od 27. novembra 2007, ker davčni nadzor ni vplival na tek roka za povračilo preveč plačanega DDV, direktor in bolgarska vlada trdita, da so tudi pred spremembo te ureditve zamudne obresti bile dolgovane šele po koncu davčnega nadzora, saj ta rok za povračilo ni tekel med davčnim nadzorom.

38 V zvezi s tem, medtem ko je predložitveno sodišče pristojno, da ugotovi, ali so na podlagi nacionalne ureditve, ki je veljala do 18. decembra 2007, zamudne obresti v sporu o glavni stvari dolgovane od 27. novembra 2007, pa je Sodišče pristojno, da odgovori na vprašanje za predhodno odločanje ter se pri tem opre na razlago predložitvenega sodišča glede nacionalne ureditve in mu posreduje vse elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo presojo skladnosti te ureditve s členom 183 Direktive o DDV in z načelom varstva legitimnih pričakovanj (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točki 25 in 26, in z dne 10. septembra 2009 v zadevi Plantanol, C-201/08, ZOdl., str. I-8343, točka 45).

39 Glede tega je treba poudariti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča povsem dovoljeno in načeloma v skladu z načelom varstva legitimnih pričakovanj, da se uporabi nova ureditev glede prihodnjih učinkov položajev, ki so nastali v okviru prejšnje ureditve (sodba z dne 29. junija 1999 v zadevi Butterfly Music, C-60/98, Recueil, str. I-3939, točka 25 in navedena sodna praksa). Vendar načelo varstva legitimnih pričakovanj nasprotuje temu, da sprememba nacionalne ureditve z retroaktivnim učinkom davčnemu zavezancu odvzame pravico, ki jo je pridobil na podlagi predhodne ureditve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 45).

40 Tako v okoliščinah, kot so te iz spora o glavni stvari, načelo varstva legitimnih pričakovanj nasprotuje temu, da sprememba nacionalne ureditve z retroaktivnim učinkom davčnemu zavezancu odvzame pravico, ki jo je imel pred navedeno spremembo in na podlagi katere bi moral prejeti zamudne obresti na znesek preveč plačanega DDV, ki mu ga je treba povrniti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 46).

41 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom varstva legitimnih pričakovanj razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki z retroaktivnim učinkom določa možnost podaljšanja roka, v katerem je treba povrniti prevež plačani DDV, če ta ureditev davčnemu zavezancu odvzame pravico do prejetja zamudnih obresti na znesek, ki mu mora biti povrnjen, ki jo je imel pred začetkom veljavnosti te ureditve.

Drugo vprašanje

42 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 183 Direktive o DDV ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je sporna nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je prevež plačani DDV na celoma treba povrniti v roku 45 dni, ob poteku katerega so na znesek, ki ga je treba povrniti, dolgovane zamudne obresti, ki pa določa tudi, da se ta rok ob uvedbi davčnega nadzora podaljša, pri čemer to podaljšanje povzroči, da so obresti dolgovane le od datuma, ko se je davčni nadzor končal.

43 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba spomniti na posebnosti sporne nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari.

44 Prvič, ta ureditev izrecno določa plačilo zamudnih obresti za prevež plačan DDV, ki ga je treba povrniti. Sodišču je torej predlagano, naj se izreče le glede začetka teka teh obresti na podlagi člena 183 Direktive o DDV ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

45 Nato je prav tako treba ugotoviti, da v postopku v glavni stvari možnost iz člena 183, drugi odstavek, Direktive o DDV zavrniti povračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten, ki se *a fortiori* uporablja za obresti, ni sporna.

46 Nazadnje je treba poudariti, da sporna nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa povračilo prevež plačane DDV le, če prevež plačane DDV ni mogoče odšteti od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega v naslednjih treh zaporednih davčnih obdobjih po obdobju, v katerem je bil davek prevež plačan, kar pomeni, da ta ureditev kombinira dva načina poravnave prevež plačane DDV, namreč povračilo in prenos, kot sta določena v členu 183, prvi odstavek, Direktive o DDV.

47 Prvič, glede takšne kombinacije prenosa in povračila prevež plačane DDV je treba poudariti, da ne predložitveno sodišče ne stranke, ki so Sodišču predložile stališča, niso izpodbijale možnosti države članice, da določi, da je treba presežek poravnati s prenosom in nato s povračilom. Člen 183 Direktive o DDV namreč ni mogoče razlagati tako, da se povračilo in prenos medsebojno izključujeta. Sicer država članica, ki se je odločila za prenos kot način poravnave prevež plačane DDV, v nasprotju z načeli, navedenimi v točkah od 29 do 33 te sodbe, ne bi mogla povrniti tega presežka, če davčno obdobje, v katero je prenesla znesek dolgovanega davka, ne zadostuje za odštetje navedenega presežka.

48 Drugič, glede prenosa prevež plačane DDV v naslednja tri zaporedna davčna obdobja po obdobju, v katerem je bil davek prevež plačan, je treba ugotoviti, da je res, da člen 183, prvi odstavek, Direktive o DDV določa, da lahko države članice prenesejo prevež plačan davek v „naslednje obdobje“.

49 Vendar iz tega besedila ni mogoče sklepati, da je prenos, kot ga določa sporna nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, nezdržljiv s to določbo. V zvezi s tem je treba upoštevati dejstvo, na katero je opozorila bolgarska vlada, da ta ureditev določa davčno obdobje, ki lahko v skladu s členom 252(2) in (3) Direktive o DDV traja od enega meseca do enega leta. V teh

okolih in prenos v naslednja tri zaporedna davna obdobja po obdobju, v katerem je bil davek prevečan, ni povezan z nalogi, navedenimi v točkah od 29 do 33 te sodbe. Tak prenos, ki pomeni, da se poravnava izvrši v obdobju treh mesecev, je namreč v skladu z svobodo, priznano državam članicam, da določijo naloge poravnave prevečane DDV.

50 Tretjič, poudariti je treba, da se povračilo navedenega presežka v skladu s sporno nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari na splošno izvede v roku 45 dni, ki je v skladu s členom 183 Direktive o DDV, in da so zamudne obresti za povrnjen znesek dolgovane od poteka tega roka dalje. Če pa davčni organi uvedejo davčni nadzor, so te obresti dolgovane od datuma, ko je davčni nadzor končan.

51 Glede take ureditve, ki obveznost bolgarske davne uprave, da plača obresti, pogojuje s koncem davnega nadzora, je treba opozoriti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča izraženo, da obresti, ki jih dolguje državna blagajna, ki za datum začetka teka obresti ne upošteva dneva, ko bi moral biti prevečan DDV v skladu z Direktivo o DDV običajno povrnjen, nalogoma v nasprotju z zahtevami iz člena 183 te direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točki 63 in 64).

52 V zvezi s tem je treba poudariti, da se za normalno delovanje skupnega sistema DDV predpostavlja pravilna odmera in pobiranje davka. Vsaka država članica mora namreč sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, v zvezi s tem pa morajo države članice preveriti napovedi davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek (sodba z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639, točka 21).

53 Iz tega izhaja, da se rok za povračilo prevečane DDV nalogoma lahko podaljša, da bi se izvedel davčni nadzor, ne da bi bilo treba tak podaljšani rok šteti za nerazumen, če podaljšanje ne presega tistega, kar je nujno za dobro vodenje tega nadzora (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točka 27). Toda če davčni zavezanec začasno ne more razpolagati z denarnim zneskom, ki ustreza prevečanemu DDV, je zaradi tega v ekonomsko slabšem položaju, ki pa ga je mogoče kompenzirati s plačilom obresti in tako spoštovati naloge davne nevtralnosti.

54 Ker pa sporna ureditev iz postopka v glavni stvari kombinira prenos in povračilo kot nalogina poravnava prevečane DDV, je treba, četrtič, preučiti, ali je v skladu z nalogi, navedenimi v točkah od 29 do 33 te sodbe, odložiti datum, od katerega so dolgovane zamudne obresti, do konca davnega nadzora, čeprav je presežek že bil predmet prenosa med tremi zaporednimi davnimi obdobji po obdobju, v katerem je bil davek prevečan.

55 V zvezi s tem je treba poudariti, da uporaba sporne ureditve iz postopka v glavni stvari ne pomeni le, da se davnemu zavezancu za daljše obdobje, in sicer za približno osem mesecev, odvzame denarni znesek, ki ustreza prevečanemu DDV, ampak tudi, da se mu odvzame pravica do dolgovanih obresti, ki bi jih moral dobiti v skladu s to ureditvijo.

56 Prav tako je treba poudariti, da navedena ureditev, ki davnim organom dovoljuje, da davčni nadzor začnejo v vsakem trenutku, celo na dan blizu datuma za povračilo prevečane DDV, tako omogoča običajno podaljšanje roka za izvedbo povračila in hkrati odložitev datuma, od katerega so dolgovane zamudne obresti na znesek, ki mora biti povrnjen.

57 Dav?ni zavezanci zato niso izpostavljeni le finan?nim neugodnostim, ampak tudi ne morejo predvideti datuma, od katerega bodo lahko razpolagali z denarjem iz naslova preve? pla?anega DDV, kar zanje pomeni dodatno breme.

58 V teh okoliš?inah se izkaže, da na?ini, ki jih dolo?a sporna nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, v nasprotju z na?eli, navedenimi v to?ki 33 te sodbe, dav?nim zavezancem ne omogo?ajo, da bi brez finan?nega tveganja in pod ustreznimi pogoji dobili povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz preve? pla?anega DDV.

59 Toda pri presoji sporne nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari je še vedno treba odgovoriti na vprašanje predložitvenega sodiš?a glede posledic možnosti dav?nega zavezanca, da skrajša rok za povra?ilo s tem, da predloži varš?ino v obliki denarja.

60 V zvezi s tem je treba poudariti, da možnost predložitve take varš?ine ne more imeti za posledico, da se lahko datum, od katerega so dolgovane zamudne obresti za povra?ilo preve? pla?anega DDV, veljavno odloži do izvedbe dav?nega nadzora. Kot je namre? Sodiš?e odlo?ilo v to?ki 32 zgoraj navedene sodbe Sosnowska, je posledica obveznosti položitve take varš?ine zaradi možnosti uveljavitve obi?ajnega roka le zamenjava finan?nega bremena, ki ga predstavlja zadržanje denarnega zneska, ki ustreza preve? pla?anemu DDV v ?asu trajanja nadzora, z bremenom, ki ga predstavlja zadržanje zneska varš?ine.

61 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 183 Direktive o DDV ob upoštevanju na?ela dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki dolo?a, da se obi?ajni rok za povra?ilo preve? pla?anega DDV, ob izteku katerega so na znesek, ki ga je treba povrniti, dolgovane zamudne obresti, podaljša ob uvedbi dav?nega nadzora, to podaljšanje pa povzro?i, da so te obresti dolgovane le od datuma konca dav?nega nadzora, ?eprav je ta presežek že bil predmet prenosa med tremi zaporednimi dav?nimi obdobji po obdobju, v katerem je bil davek preve? pla?an. Vendar pa ni v nasprotju z navedeno dolo?bo, da je ta obi?ajni rok 45 dni.

Tretje in ?etrto vprašanje

62 Glede na odgovor na drugo vprašanje se tretje in ?etrto vprašanje, ki ju je treba preu?iti skupaj, v bistvu nanašata na vprašanje, ali je treba ?len 183 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da se povra?ilo preve? pla?anega DDV izvede s pobotom.

63 V zvezi s tem je treba poudariti, da je posledica pobota popolna ali delna ugasnitev dveh recipro?nih obveznosti, s ?imer je državi ?lanici omogo?eno, da poravna svojo obveznost povra?ila.

64 V skladu s sodno prakso, navedeno v to?ki 33 te sodbe, imajo države ?lanice nekaj svobode glede na?inov povra?ila preve? pla?anega DDV, ?e se povra?ilo izvede v razumnem roku z gotovinskim pla?ilom ali enakovrednimi sredstvi in se dav?nemu zavezancu ne povzro?i nobeno finan?no tveganje.

65 Glede na ta na?ela na splošno ni razloga, da se povra?ilo preve? pla?anega DDV ne bi izvedlo s pobotanjem, ?e tako takoj ugasne terjatev dav?nega zavezanca, ne da bi bil ta izpostavljen finan?nemu tveganju.

66 Ta analiza se uporabi, tudi če davčni zavezanec izpodbija terjatev zadevne države članice, če, kot je poudarila Evropska komisija, davčnemu zavezancu ni odvzeto učinkovito pravno sredstvo za uveljavljanje njegovega mnenja glede državne terjatve, na katero se pobot nanaša.

67 Glede na navedeno je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 183 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se povračilo preveč plačanega DDV izvede s pobotom.

68 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006, je v povezavi z načelom varstva legitimnih pričakovanj treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki z retroaktivnim učinkom določa možnost podaljšanja roka, v katerem je treba povrniti preveč plačani davek na dodano vrednost, če ta ureditev davčnemu zavezancu odvzame pravico do prejetja zamudnih obresti na znesek, ki mu mora biti povrnjen, ki jo je imel pred začetkom veljavnosti te ureditve.

2. Člen 183 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, je ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se običajni rok za povračilo preveč plačanega davka na dodano vrednost, ob izteku katerega so na znesek, ki ga je treba povrniti, dolgovane zamudne obresti, podaljša ob uvedbi davčnega nadzora, to podaljšanje pa povzroči, da so te obresti dolgovane le od datuma konca davčnega nadzora, čeprav je ta presežek že bil predmet prenosa med tremi zaporednimi davčnimi obdobji po obdobju, v katerem je bil davek preveč plačan. Vendar pa ni v nasprotju z navedeno določbo, da je ta običajni rok 45 dni.

3. Člen 183 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se povračilo preveč plačanega DDV izvede s pobotom.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.