

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 18. oktobra 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 183 – Pogoji za vračilo presežka DDV – Nacionalna ureditev, ki vračilo dela presežka DDV odлага do pregleda letnega davčnega obračuna davčnega zavezanca – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C-525/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākās tiesas Senāts (Latvija) z odločbo z dne 10. oktobra 2011, ki je prispela na Sodišče 17. oktobra 2011, v postopku

Mednis SIA

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), v funkciji predsednik tretjega senata, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. julija 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Mednis SIA V. Gargažins, odvetnik, in N. Krupešis,
- za Valsts ieņēmumu dienests N. Jezdakova in M. Kuzenko, zastopnici,
- za latvijsko vlado I. Kalniņš in K. Freimanis, zastopnika,
- za Evropsko komisijo A. Sauka in C. Soulay, 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 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Mednis SIA, družbo latvijskega prava (v

nadaljevanju: Mednis), in Valsts ieņēmumu dienests (nacionalna davčna uprava, v nadaljevanju: VID) glede zahteve za vračilo zneska, ki ustreza presežku davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 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.“

4 Člen 252(2) Direktive 2006/112 določa:

„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.“

Latvijsko pravo

5 Zakon o davku na dodano vrednost (Likums „Par pievienotās vērtības nodokli“, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, št. 49) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), v členu 9(1) določa, da davčno obdobje ustreza koledarskemu mesecu. V skladu z odstavkom 5 tega člena davčno leto obsega seštevke davčnih obdobj v enem koledarskem letu.

6 Člen 11(1) zakona o DDV določa, da mora davčni zavezanec VID predložiti davčni obračun, ki zajema izračun davka za davčno obdobje, v petnajstih dneh po koncu tega obdobja, razen če ta zakon določa drugače. Člen 11(6) tega zakona določa, da mora davčni zavezanec VID predložiti obračun za davčno leto pred 1. majem naslednjega leta.

7 Člen 12(1) zakona o DDV določa, da mora davčni zavezanec davek za davčno obdobje vplačati v proračun v petnajstih dneh po koncu tega obdobja.

8 Člen 12(11) tega zakona določa, da VID vrne davčnemu zavezancu presežek (razlika med obračunanim davkom in akontacijo, ki je predmet odbitka) v roku 30 dni od prejema obrazložene zahteve in dokumentarnih dokazil.

9 Člen 12(111) tega zakona kljub temu določa, da lahko VID odloži vračilo presežka davka, če je sprejeta odločba o davčnem nadzoru v zvezi z davkom, ki bi ga moral davčni zavezanec plačati iz naslova transakcij, za pregled katerih so potrebne dodatne informacije; če ima oseba, ki je z davčnim zavezancem povezana v smislu člena 1(18) splošnega zakona o davkih (Likums „Par nodokļiem un nodevēm“), do državnega proračuna davčni dolg glede DDV ali če oseba ne more z dokumenti izkazati, da je njena zahteva za uporaba davčne stopnje 0 % upravičena.

10 Člen 36(14) zakona o DDV pooblašča svet ministrov, da določi omejitve zneska vračila presežka DDV in pogoje, v katerih se ne uporablja nobena omejitev tega vračila.

11 Svet ministrov je sprejel uredbo št. 933 z dne 14. novembra 2006, ki zajema izvedbene določbe za zakon o davku na dodano vrednost (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība“, *Latvijas Vēstnesis*

, 2006, št. 191, v nadaljevanju: uredba št. 933).

12 Člen 285 te uredbe določa:

„[VID] pri uporabi člena 12(11) zakona lahko [...] ne vrne dela presežka, ki presega 18 % celotne vrednosti obdavčljivih transakcij, izvedenih v mesečnih davčnih obdobjih (ob upoštevanju že vrnjenega davka v teh davčnih obdobjih). Preostanek presežka se izplača v breme državnega proračuna na podlagi letnega davčnega obračuna.“

Dejansko stanje spora v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Družba Mednis je VID 7. in 14. decembra 2007 poslala zahtevi za vračilo skupnega zneska 2081,79 LVL, ki ustreza presežku DDV za november 2007.

14 VID je zavrnila vračilo zneska 1455,82 LVL. Na podlagi člena 285 uredbe št. 933 je sprejela odločbo št. 19/11599 z dne 22. aprila 2008 (v nadaljevanju: izpodbijana odločba), v kateri je to zavrnitev obrazložila z dejstvom, da je v obdobju nastanka presežka DDV del tega presežka presegal 18 % skupne vrednosti obdavčljivih transakcij, izvedenih v zadevnem mesecu.

15 Družba Mednis je pri Administrativnem rajona tiesa (okrožno upravno sodišče) zoper izpodbijano odločbo vložila nižnostno tožbo.

16 Administrativnem rajona tiesa je s sodbo z dne 7. julija 2009 to tožbo zavrnilo, pri čemer je presodilo, da je VID z zavrnitvijo vračila celotnega presežka DDV družbi Mednis ravnal v skladu s členom 285 uredbe št. 933.

17 S sodbo z dne 3. junija 2010 je Administrativnem apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) zavrnilo pritožbo družbe Mednis. Potrdilo je obrazložitev prvostopenjskega sodišča in dodalo, da podaljšanje roka, v katerem mora VID davčnemu zavezancu vrniti znesek presežka DDV, sledi legitimnemu cilju, ki se nanaša na interes proračuna, da se omeji pravica davčnih zavezancev do vračila DDV, če se ugotovi, da je davek, ki je vplačan v proračun, znatno nižji od tistega, ki ga je treba vrniti.

18 Družba Mednis je zoper to sodbo pri Augstskās tiesas Senāts vložila kasacijsko pritožbo.

19 Predložitveno sodišče poudarja, da se na podlagi člena 285 uredbe št. 933, kot ga v praksi uporablja VID, kadar se izkaže, da presežek DDV presega odstotek iz te določbe, presežni del davčnemu zavezancu ne vrne, dokler VID ne pregleda njegovega letnega obračuna. V nekaterih primerih bi moral davčni zavezanec na vračilo presežka DDV čakati več kot eno leto, samo zato ker ta presega splošno davčno stopnjo DDV.

20 Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zadevne ureditve in prakse z načeli nevtralnosti in sorazmernosti, ki izhajata iz člena 183 Direktive 2006/112, glede na dejstvo, da ta ureditev in praksa zajemata odločitev o odlogu vračila presežka DDV brez preizkusa okoliščin posamičnega primera in brez upoštevanja obdobja čakanja, ki traja do pregleda letnega davčnega obračuna.

21 V teh okoliščinah je Augstskās tiesas Senāts prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali daje člen 183 Direktive 2006/112 [...] državi članici pravico, da brez kakršne koli posebne analize in zgolj na podlagi matematičnega izračuna ne vrne dela presežka DDV, ki presega 18 % (splošna stopnja DDV) celotne vrednosti obdavčljivih transakcij, izvedenih v ustreznih mesečnih davčnih obdobjih, dokler državna davčna uprava od davčnega zavezanca za [DDV] ne prejme letnega davčnega obračuna?“

Vprašanje za predhodno odločanje

22 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 183 Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčni upravi države članice dovoljuje, da brez posebne presoje in zgolj na podlagi matematičnega izračuna odloži vračilo dela presežka DDV, ki je nastal v davčnem obdobju, dokler ta davčna uprava ne pregleda letnega obračuna davčnega zavezanca.

23 Glede tega je treba opozoriti, da svoboda, ki jo imajo države članice na podlagi člena 183 Direktive 2006/112 pri določitvi pogojev vračila presežka DDV, ne pomeni, da so ti pogoji izvzeti iz vsakršnega nadzora z vidika prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski, C-274/10, ZOdl., str. I-7289, točki 39 in 40 ter navedena sodna praksa).

24 Ti pogoji ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu nalagajo celotno ali delno breme DDV. Taka pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da pod ustreznimi pogoji doseže plačilo vseh terjatev, ki izvirajo iz presežka DDV. To pomeni, da se vračilo 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 zlasti sodbe z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, točki 33 in 34; z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 17, in z dne 12. maja 2011 v zadevi Enel Marica Iztok 3, C-107/10, ZOdl., str. I-3873, točka 33, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Madžarski, točka 45).

25 Sicer odlog vračila presežka DDV na več davčnih obdobj po tistem, v katerem je ta nastal, ni nujno nezdružljiv s členom 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Enel Marica Iztok 3, točka 49, in Komisija proti Madžarski, točka 55).

26 Vendar lahko v zadevi v glavni stvari ob tem, da v skladu s členom 9(1) zakona o DDV davčno obdobje načeloma obsega en koledarski mesec, uporaba člena 285 uredbe št. 933, kot sta poudarila tako predložitveno sodišče kot Evropska komisija, pripelje do tega, da davčni zavezanci dobijo celotno vračilo presežka DDV šele eno leto ali celo več po davčnem obdobju, v katerem je presežek nastal.

27 Tega obdobja, v katerem morajo davčni zavezanci nositi finančno breme DDV v višini dela, ki presega odstotek, določen v omenjenem členu 285, ni mogoče šteti za razumnega (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Sosnowska, točki 20 in 27, in Enel Marica Iztok 3, točka 55). Zato krši načelo davčne nevtralnosti, navedeno v točki 24 te sodbe.

28 VID in latvijska vlada trdita, da je namen člena 285 uredbe št. 933 odpraviti nevarnost goljufij ali davčnih utaj in da se v praksi uporablja le, kadar so podani indici, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti obstoj te nevarnosti. Ta naj bi bila podana, zlasti kadar vrsta gospodarske dejavnosti, ki jo opravlja davčni zavezanec, običajno nima za posledico presežka DDV ali kadar je DDV, ki ga je davčni zavezanec vplačal v proračun, znatno nižji od DDV, ki se vrne.

29 VID in latvijska vlada navajata, da je bila uporaba tega člena 285 v zadevi v glavni stvari upravičena prav zaradi dejstva, da je VID odkrila nevarnost goljufije v zvezi z DDV, saj je na podlagi pregleda zahteve družbe Mednis za vračilo ugotovila, da je bila uporaba DDV po stopnji 0

% pretežno razlog za znaten presežek DDV, ki ga je plačala ta družba.

30 Na obravnavi sta VID in omenjena vlada navajali tudi, da je VID le v omejenem številu primerov zaradi indecev goljufije ali davčne utaje odložila vračilo presežka DDV, ki presega odstotek, določen v omenjenem členu 285, do pregleda letnega davčnega obračuna davčnega zavezanca.

31 Glede tega gotovo ni dvoma, da imajo države članice legitimen interes za ustrezno ukrepanje, da bi zavarovale svoje finančne interese, in da je boj proti goljufijam, davčnim utajam in mogočim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točka 22 in navedena sodna praksa, in sodbo z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 41).

32 Vendar morajo države članice v skladu z načelom sorazmernosti uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se dejansko doseže tak cilj, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zakonodaja Skupnosti, kot je temeljno načelo pravice do odbitka DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točka 23, in sodbo z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, točka 69).

33 V tej zadevi predložitveno sodišče, ki je edino pristojno tako za razlago nacionalnega prava kot za ugotavljanje in presojo dejstev v sporu v glavni stvari, med drugim tega, kako davčna uprava uporablja to pravo (glej v tem smislu sodbi z dne 16. februarja 2012 v zadevi Van Laarhoven, C-594/10, točka 36, in z dne 14. junija 2012 v zadevi Banco Español de Crédito, C-618/10, točka 76), navaja, da VID uporablja člen 285 uredbe št. 933 na splošno in preventivno zgolj na podlagi matematične ugotovitve, da zadevni presežek DDV presega odstotek, določen v tem členu, ne da bi opravila posebno presojo posamičnega primera, v okviru katere bi davčni zavezanec imel možnost dokazati, da ni nevarnosti goljufije ali davčne utaje.

34 Kot je na obravnavi poudarila Komisija, ne kaže, da te navedbe predložitvenega sodišča niso združljive z besedilom člena 285 uredbe št. 933; to namreč uporabe tega člena ne pogojuje z obstojem indecev za goljufijo ali davčno utajo.

35 Poleg tega iz podatkov, ki jih je Sodišče posredovalo predložitveno sodišče, ni razvidno, da bi VID izpodbijano odločbo, ki je oprta na člen 285 uredbe št. 933, sprejela po preizkusu, v katerem bi se ugotovil obstoj takih indecev v zadevi v glavni stvari.

36 Treba je ugotoviti, da je taka preventivna in splošna uporaba člena 285 uredbe št. 933 v nasprotju z načelom sorazmernosti, ki je določeno v sodni praksi, navedeni v točki 32 te sodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točke od 24 do 26).

37 Ta uporaba je še manj upravičena z legitimnim ciljem boja proti goljufijam ali davčnim utajam glede na to, da lahko davčna uprava na podlagi člena 12(111) zakona o DDV odloži vračilo takega presežka med drugim, če je sprejeta odločba o davčnem nadzoru v zvezi z davkom, ki ga je davčni zavezanec plačal iz naslova transakcij, za pregled katerih so potrebne dodatne informacije, ali če oseba ne more z dokumenti izkazati, da je njena zahteva za uporaba davčne stopnje 0 % upravičena (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Sosnowska, točka 28).

38 Glede na vse te preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 183 Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčni upravi države članice ne dovoljuje, da brez posebne presoje in zgolj na podlagi matematičnega izračuna odloži vračilo dela presežka DDV, ki je nastal v davčnem obdobju enega meseca, dokler ta davčna uprava ne pregleda letnega obračuna davčnega zavezanca.

Šasovni u?inki te sodbe

39 Latvijska vlada je Sodiš?u predlagala, naj ?asovno omeji u?inke te sodbe, ?e bi ?len 183 Direktive 2006/112 razlagalo tako, da ta nasprotuje nacionalni ureditvi in praksi, kot sta obravnavani v postopku v glavni stvari.

40 V utemeljitev svojega predloga ta vlada navaja nevarnost hudih posledic take razlage za nacionalne proračunske vire in dobro vero latvijske davčne uprave.

41 Glede tega je treba opozoriti, da razlaga posameznega pravila prava Unije, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 267 PDEU, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, kot bi se moralo razumeti in uporabljati, že odkar velja. Iz tega izhaja, da sodišče pravilo, ki je bilo predmet takšne razlage, lahko uporabi in mora uporabiti tudi za pravna razmerja, nastala in oblikovana, preden je Sodišče odločilo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, če so sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču (glej zlasti sodbo z dne 10. maja 2012 v združenih zadevah Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, točka 58 in navedena sodna praksa).

42 Sodišče sme le izjemoma z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je lasten pravnemu redu Unije, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na določbo, ki jo je samo razložilo, zaradi izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Za tako omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zainteresiranih in nevarnost resnih težav (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 59).

43 Natan?neje, Sodiš?e je to rešitev uporabilo le v natan?no dolo?enih okoliš?inah, zlasti kadar je obstajala nevarnost resnih ekonomskih posledic zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da zakonito velja, in kadar so bili posamezniki in nacionalni organi spodbujeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega dolo?b prava Unije ni bilo v skladu s pravom Unije, pri ?emer je k tej negotovosti morda prispevalo tudi ravnanje drugih držav ?lanic ali Evropske komisije (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, to?ka 60).

44 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da finančne posledice, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v postopku predhodnega odločanja, same po sebi ne upravičujejo omejitve osnovnih učinkov te sodbe (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 62).

45 V tej zadevi je treba poudariti, prvi?, da latvijska vlada ni predložila nobenega podatka, ki bi
Sodišču omogočil, da presodi, ali obstaja nevarnost resnih ekonomskih posledic te sodbe za
Republiko Latvijo.

46 Drugi?, ni mogo?e šteti, da je bila latvijska dav?na uprava pri uporabi ?lena 285 uredbe št. 933 spodbujena k temu, da v dobri veri ravna na na?in, ki ni v skladu s pravom Unije, zaradi domnevne objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega ?lena 183 Direktive 2006/112. Iz sodne prakse, ki je že obstajala pred to uredbo, je namre? razvidno, da morajo v skladu z na?elom dav?ne nevtralnosti, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV, nacionalni pogoji vra?ila presežka DDV, na katera se nanaša ta ?len, omogo?iti dav?nemu zavezancu, da pod ustreznimi pogoji in v razumnem roku doseže pla?ilo celotne terjatve, ki izhaja iz takega presežka, ne da bi pri tem za tega dav?nega zavezanca obstajalo kakršno koli finan?no tveganje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, to?ki 33 in 34).

47 Zato ?asovnih u?inkov te sodbe ni treba omejiti.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i 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:

?len 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dav?ni upravi države ?lanice ne dovoljuje, da brez posebne presoje in zgolj na podlagi matemati?nega izra?una odloži vra?ilo dela preseška davka na dodano vrednost, ki je nastal v dav?nem obdobju enega meseca, dokler ta dav?na uprava ne pregleda letnega obra?una dav?nega zavezanca.

Podpisi

*Jezik postopka: latvijš?ina.