

62018CJ0013

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 23. aprila 2020 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega davka – Vra?ilo prese?ka DDV – Prepozno vra?ilo – Izra?un obresti – Podrobna pravila za priznanje obresti, dolgovanih zaradi nedostopnosti prese?ka odbitnega DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, in obresti, dolgovanih zaradi zamude dav?ne uprave pri pla?ilu dolgovanega zneska – Na?eli u?inkovitosti in enakovrednosti“

V združenih zadevah C?13/18 in C?126/18,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki sta ju vložili Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodiš?e v Szegedu, Madžarska) (C?13/18) in Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodiš?e v Szekszárdu, Madžarska) (C?126/18) z odlo?bama z dne 2. januarja 2018 in z dne 3. januarja 2018, ki sta na Sodiš?e prispeli 8. januarja 2018 in 16. februarja 2018, v postopkih

Sole-Mizo Zrt. (C?13/18),

Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. (C?126/18)

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, P. G. Xuereb in T. von Danwitz (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. junija 2019,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

—

za Sole-Mizo Zrt. L. Maklári, ügyvéd,

—

za Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. L. Maklári, ügyvéd,

—

za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,

—
za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Sipos, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. septembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago prava Unije na področju pravice do vračila davkov, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravom Unije.

2

Predloga sta bila vložena v sporih med družbama Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) in Dalmandi Mezgazdasági Zrt. (C-126/18) na eni strani ter Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) na drugi v zvezi z vsebinskimi pogoji in postopkom, v katerih se v korist davčnega zavezanca izvede vračilo presežka davka na dodano vrednost (DDV), ki ga ni bilo mogoče vrniti v razumnem roku zaradi pogoja, določenega v zakonodaji države članice, ki ga je Sodišče pozneje razglasilo za nezdružljivega s pravom Unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 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 vračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

Madžarsko pravo

Zakon o DDV

4

Člen 186(2) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)), v nadaljevanju: zakon o DDV) je vračilo presežka odbitnega DDV pogojeval s celotnim plačilom dolgovane protivrednosti, skupaj z DDV, za transakcijo, iz katere je izviral odbitni DDV (t. i. pogoj o plačanih pridobitvah). Če plačilo ni bilo izvedeno, je bilo treba presežek prenesti v naslednje davčno obdobje.

5

Sodišče je v sodbi z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), v bistvu razsodilo, da je člen 186(2) zakona o DDV v nasprotju s členom 183 Direktive o DDV.

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (zakon CXXIII iz leta 2011 o spremembi zakona CXXVII iz leta 2007 o DDV zaradi harmonizacije in o ureditvi posebnega postopka za vračilo davka, v nadaljevanju: zakon o spremembi) je z uinkom z dne 27. septembra 2011 razveljavil člen 186, od (2) do (4), zakona o DDV. Zdaj je vračilo presežka odbitnega DDV mogoče, ne da bi bilo treba kakati plačilo protivrednosti transakcije, iz katere izhaja odbitni DDV.

Zakonik o davnem postopku

7

Člen 37 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o sprejetju zakonika o davnem postopku, v nadaljevanju: zakonik o davnem postopku) v odstavkih 4 in 6 določa:

„4. Rok za plačilo proračunske subvencije, dolgovane davnemu zavezancu, se uredi s prilogami k temu zakonu ali s posebnim zakonom. Proračunsko dotacijo ali DDV, katerega vračilo se zahteva, je treba plačati v 30 dneh po prejemu zahteve (obračuna), vendar ne pred iztekom roka za plačilo, ki se podaljša na 45 dni, če znesek DDV, ki ga je treba vrniti, presega 500.000 forintov [HUF]. [...]

[...]

6. Če davna uprava s plačilom zamuja, plača obresti za vsak dan zamude po stopnji, enaki stopnji zamudnih obresti. [...]“

8

Člen 124/C tega zakonika določa:

„1. Če Alkotmánybíróság (ustavno sodišče, Madžarska), Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) ali Sodišče Evropske unije z retroaktivnim uinkom ugotovi, da je pravno pravilo, s katerim je določena davna obveznost, v nasprotju z ustavo ali zavezujočim aktom Evropske unije ali – v primeru obinskega odloka – katerim koli drugim pravnim pravilom, in če zaradi te sodne odločbe za davnega zavezanca nastane pravica do vračila, prvostopenjski davni organ na zahtevo davnega zavezanca v skladu z določbami tega člena izvede vračilo, in sicer v skladu s postopki, določenimi v zadevni odločbi.

2. Dadni zavezanec lahko pisno zahtevo pri davnem organu vložil v 180 dneh od objave ali vročitve odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče), Kúria (vrhovno sodišče) ali Sodišča Evropske unije; po izteku tega roka ne bo ugodeno nobeni zahtevi za odpravo prekluzije. Dadni organ zahtevo zavrne, če je na datum objave ali vročitve odločbe pravica do odmere davka že ugasnila.

[...]

6. Če je pravica davnega zavezanca do vračila utemeljena, davni organ na davek, ki ga je

treba vrniti, v času vračila plača obresti po stopnji, enaki temeljni obrestni meri centralne banke, ki se izračunajo od datuma plačila davka do datuma, ko je odločba o priznanju vračila postala dokončna. Vračilo zapade v plačilo na datum, ko odločba o njegovem priznanju postane dokončna, izvesti pa ga je treba v 30 dneh od datuma zapadlosti. Z izjemo člena 37(6) se določbe v zvezi s plačilom proračunskih subvencij mutatis mutandis uporabljajo za vračilo, urejeno s tem odstavkom.“

9

Člen 124/D, od (1) do (3), navedenega zakonika, določa:

„1. Če s tem členom ni določeno drugače, se za zahteve za vračilo, ki temeljijo na pravici do odbitka DDV, uporabljajo določbe odstavka 124/C.

2. Davčni zavezanec lahko pravico iz odstavka 1 zgoraj uveljavlja s popravkom, vloženim v 180 dneh od objave ali vročitve odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče), Kúria (vrhovno sodišče) ali Sodišča Evropske unije, čenega ali več obravnov za davčno obdobje ali davčna obdobja, v katerih je zadevna pravica do odbitka nastala. Po izteku tega roka ne bo ugodeno nobeni zahtevi za odpravo prekluzije.

3. Če je iz obračuna, kakor je bil spremenjen s popravkom, razvidno, da je davčni zavezanec upravičen do vračila bodisi zaradi znižanja davka, ki ga mora plačati, bodisi zaradi povečanja zneska, do vračila katerega je upravičen [...], davčni organ na znesek, ki ga je treba vrniti, plača obresti po obrestni meri, ki je enaka temeljni obrestni meri centralne banke, izračunane za obdobje med datumom, določenim za plačilo v obračunu ali obračunih, na katere se nanaša popravek, ali datumom zapadlosti – oziroma datumom plačila davka, če je ta poznejši – in datumom, ko je bil popravek vložen. Vračilo, za katero se uporabljajo določbe v zvezi s plačilom proračunskih subvencij, je treba izvesti v 30 dneh po vložitvi popravka.“

10

Člen 164(1) zakonika o davčnem postopku določa:

„Pravica do odmere davka zastara pet let po zadnjem dnevu koledarskega leta, v katerem bi moral biti predložen obračun ali napoved v zvezi z davkom oziroma – če takega obračuna ali napovedi ni – v katerem bi moral biti davek plačan. Če zakon ne določa drugače, pravica do zahteve za proračunsko subvencijo in pravica do vračila preplačanih zneskov zastarata pet let po zadnjem dnevu koledarskega leta, v katerem je pravica do zahteve za subvencijo ali vračilo nastala.“

11

Člen 165(2) tega zakonika določa:

„Stopnja zamudnih obresti za vsak koledarski dan je enaka 1/365 dvakratnika temeljne obrestne mere centralne banke, ki je veljala na datum njene uporabe. Na same zamudne obresti ni mogoče obračunati zamudnih obresti. Osrednja davčna in carinska uprava ne odredi plačila zamudnih obresti za zneske, nižje od 2000 [HUF].“

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-13/18

12

Sodišče je v sklepu z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127, točka 39), ugotovilo, da je treba pravo Unije, zlasti člen 183 Direktive o DDV, razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji in praksi države članice, ki izključuje plačilo obresti v zvezi s presežkom odbitnega DDV, ki ga zaradi nacionalne določbe, razglašene za nezdržljivo s pravom Unije, ni bilo mogoče vrniti v razumnem roku. Vendar je Sodišče prav tako opozorilo, da morajo zaradi neobstoja zakonodaje Unije na tem področju države članice ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti določiti pogoje plačila takih obresti.

13

Po izreku tega sklepa je madžarska davčna uprava sprejela upravno prakso, o pravilnosti katere se je Kúria (vrhovno sodišče) izreklo v sodbi št. Kfv.I.35.472/2016/5 z dne 24. novembra 2016. Na podlagi te sodbe je to sodišče sprejelo odločbo (št. EBH2017.K18), naslovljeno „Preizkus (glede obrestne mere in prekluzivnega roka) vprašanja obresti na DDV, ki so se nujno natekle zaradi pogoja plačila“ (v nadaljevanju: načelna odločba vrhovnega sodišča št. 18/2017), v kateri je določilo načine izražanja obresti na znesek DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“. V skladu s to načelno odločbo je treba razlikovati dve obdobji:

—

za obdobje od datuma, ki sledi zadnjemu dnevu roka za predložitev obračuna DDV, do datuma poteka roka za predložitev naslednjega obračuna, se po analogiji uporabljata člena 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku, ki urejata položaj, ko Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) ali Kúria (vrhovno sodišče) ugotovi, da se s katerim od pravil krši višje nacionalno pravilo, in

—

za obdobje, ki se začne z datumom, ko so obresti, ki jih mora plačati davčni organ, zapadle v plačilo, in traja do datuma, ko pristojni davčni organ dejansko plača obresti, je treba uporabiti odstavek 37(6) zakonika o davčnem postopku.

14

Družba Sole-Mizo je 30. decembra 2016 ob sklicevanju na sklep z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127), pri davčni upravi vložila zahtevek za plačilo obresti na presežke odbitnega DDV, ki niso bili vrnjeni v razumnem roku zaradi uporabe pogoja o „plačanih pridobitvah“. Ta zahtevek se je nanašal na obresti glede različnih davčnih obdobj, ki so potekala od decembra 2005 do junija 2011. Zaradi prepoznega plačila teh obresti so se zahtevale tudi zamudne obresti.

15

Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 3. marca 2017 delno ugodil zahtevku družbe Sole-Mizo in v njeno korist odredil plačilo obresti, izračunanih po obrestni meri, ki je enaka navadni temeljni obrestni meri madžarske centralne banke, v znesku 99.630.000 HUF (približno 321.501 EUR), navedeni zahtevek pa je zavrnil v delu, ki se nanaša na plačilo zamudnih obresti, izračunanih po obrestni meri, enaki dvakratniku temeljne obrestne mere madžarske centralne banke, zaradi zamude pri plačilu teh obresti.

16

Drugostopenjski davčni organ je z odločbo 19. junija 2017, ki jo je sprejel na podlagi pritožbe družbe Sole-Mizo, to odločbo spremenil in odredil plačilo obresti v zvezi s presežkom odbitnega

DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“, v višini 104.165.000 HUF (približno 338.891 EUR). Znesek, dolgovan iz naslova teh obresti, je bil izračunan na podlagi členov 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku, z uporabo obrestne mere, ki je enaka navadni temeljni obrestni meri madžarske centralne banke.

17

Družba Sole-Mizo je zoper odločbo drugostopenjskega davčnega organa pri predložitvenem sodišču v zadevi C-13/18 vložila tožbo, v kateri je trdila, da bi bilo treba v skladu z odstavkom 37(6) zakonika o davčnem postopku znesek, dolgovan iz naslova obresti v zvezi s presežkom odbitnega DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“, prav tako izračunati na podlagi obrestne mere, enake dvakratniku temeljne obrestne mere madžarske centralne banke.

18

To sodišče se sprašuje o skladnosti načina izračuna obresti na znesek DDV, kot so določeni v nacionalni odločbi vrhovnega sodišča št. 18/2017, s pravom Unije ter zlasti z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

19

V teh okoliščinah je Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je praksa države članice, v skladu s katero se pri uporabi upoštevni določb o zamudnih obrestih predpostavlja, da nacionalni davčni organ ni zagrešil kršitve (opustitve) – torej, da ni prišel v zamudo glede nepovratnega dela DDV, ki se nanaša na neplačane pridobitve davčnih zavezancev – saj je ob odločanju navedenega nacionalnega organa veljala nacionalna ureditev, ki je kršila pravo [Unije], Sodišče pa je šele pozneje razglasilo neskladnost pogoja iz te ureditve s pravom [Unije], v skladu z določbami prava [Unije], z določbami Direktive [o DDV] (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z načeli učinkovitosti, neposrednega učinka in enakovrednosti?

2.

Ali je praksa države članice, ki pri uporabi zadevnih določb o zamudnih obrestih razlikuje med tem, ali davčni organ davka ni vrnil v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami – ki so poleg tega kršile pravo [Unije] – ali pa davka ni vrnil ob kršitvi teh določb, in ki glede zneska zapadlih obresti od DDV, katerega vrnitve ni bilo mogoče zahtevati v razumnem roku zaradi pogoja v nacionalnem pravu, za katerega je Sodišče ugotovilo, da je v nasprotju s pravom Unije, določa dve različni obdobji, tako da

–

imajo davčni zavezanci v prvem obdobju pravico prejeti le zamudne obresti, ki ustrezajo temeljni obrestni meri centralne banke, ob upoštevanju, da madžarski davčni organi – glede na to, da je madžarska ureditev, ki je bila v nasprotju s pravom [Unije], takrat še veljala – s tem, ko niso odobrili vračila DDV iz računov v razumnem roku, niso ravnali nezakonito, medtem ko

–

je treba v drugem obdobju plažati obresti, ki ustrezajo dvojni temeljni obrestni meri centralne banke – ki se poleg tega uporablja za zamudo v pravni ureditvi zadevne države žlanice – vendar le za zapoznena plažila zamudnih obresti, ki ustrezajo prvemu obdobju,

v skladu s pravom [Unije], natanžneje z Direktivo o DDV (ob upoštevaniu zlasti žlena 183 te direktive), ter z naželi enakovrednosti, užinkovitosti in sorazmernosti?

3.

Ali je treba žlen 183 Direktive o DDV razlagati tako, da naželo enakovrednosti nasprotuje tisti praksi države žlanice, na podlagi katere davžni organ za nepovrnjeni DDV plaža le obresti, ki ustrezajo temeljni (navadni) obrestni meri centralne banke, že gre za kršitev prava Unije, že pa je prišlo do kršitve nacionalnega prava, plaža obresti v višini dvojne temeljne obrestne mere centralne banke?“

Zadeva Cž126/18

20

Družba Dalmandi Mezžgazdasági je 30. decembra 2016 pri prvostopenjskem davžnem organu vložila zahtevek za plažilo obresti na presežke odbitnega DDV, ki med letoma 2005 in 2011 niso bili vrnjeni v razumnem roku zaradi uporabe pogoja o „plažanih pridobitvah“. Zahtevani znesek je znašal 74.518.800 HUF (približno 240.515 EUR). V zahtevku je bilo za izražun zahtevanih obresti upoštevano celotno obdobje od izteka roka vražila za vsako zadevno davžno obdobje do datuma izteka roka za vražilo za davžno obdobje, v katerem je bil sprejet zakon o spremembi, in sicer v tem primeru 5. decembra 2011. V zahtevku je bila za ta izražun na podlagi žlena 37(6) zakonika o davžnem postopku uporabljena obrestna mera, enaka dvakratniku temeljne obrestne mere madžarske centralne banke. Poleg tega je družba Dalmandi Mezžgazdasági zahtevala plažilo dodatnih obresti za obdobje od 5. decembra 2011 do datuma dejanskega plažila, pri žemer je prav tako uporabila obrestno mero iz žlena 37(6) zakonika o davžnem postopku.

21

Prvostopenjski davžni organ je z odložbo z dne 10. marca 2017 temu zahtevku delno ugodil in navedeni družbi na podlagi žlena 124/D(3) zakonika o davžnem postopku priznal obresti v višini 34.673.000 HUF (približno 111.035 EUR) v zvezi s presežki odbitnega DDV, ki so bili nezakonito zadržani za obdobje med žetrto žetrtno leta 2005 in tretjo žetrtno leta 2011. V preostalem je zahtevek zavrnil.

22

Odložba prvostopenjskega davžnega organa je temeljila na naželih, navedenih v naželni odložbi vrhovnega sodišža št. 18/2017. Prviž, za doložitev zneska terjatve glede obresti je davžni organ uporabil žlena 124/C in 124/D zakonika o davžnem postopku, ki doložata uporabo obrestne mere, enake temeljni obrestni meri madžarske centralne banke. Drugiž, menil je, da zahtevek družbe Dalmandi Mezžgazdasági za plažilo zamudnih obresti ni utemeljen, ker ta ni vložila ne zahtevka za izredno vražilo ne obražuna DDV, ki bi vkljuževal zahtevek za vražilo. Tretjiž, prvostopenjski davžni organ je zavrnil zahtevek družbe Dalmandi Mezžgazdasági za obresti za leto 2005, ker je ugotovil, da je terjatev zastarala za prva tri žetrletja tega leta.

23

Drugostopenjski davžni organ, pri katerem je družba Dalmandi Mezžgazdasági vložila pritožbo, je

z odložbo z dne 12. junija 2017 znesek, ki je bil tej družbi priznan iz naslova obresti v zvezi s presežkom odbitnega DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“, znižal na 34.259.000 HUF (približno 111.527 EUR). V skladu z navedeno odložbo vrhovnega sodišča št. 18/2017 so bile te obresti izražene na podlagi členov 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku po obrestni meri, enaki navadni temeljni obrestni meri madžarske centralne banke. Poleg tega je navedeni davčni organ priznal zamudne obresti v višini 7000 HUF (približno 22 EUR) zaradi prekoračitve roka obravnave zahtevka navedene družbe, izražene od 9. marca 2017, in v preostalem potrdil odložbo prvostopenjskega organa.

24

Družba Dalmandi Mezőgazdasági je zoper to odložbo pri predložitvenem sodišču vložila tožbo. Trdi zlasti, da je navedena odložba vrhovnega sodišča št. 18/2017 v nasprotju z navedeli enakovrednosti, učinkovitosti in neposrednega učinka prava Unije.

25

V teh okoliščinah je Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szekszárdu, Madžarska) prekinilo odložanje in Sodišče v predhodno odložanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je sodna praksa države članice, v skladu s katero se pri uporabi upoštevni določb o zamudnih obrestih predpostavlja, da nacionalni davčni organ ni zagrešil kršitve (opustitve) – torej, da ni prišel v zamudo glede nepovratnega dela DDV, ki se nanaša na neplačane pridobitve davčnih zavezancev – saj je ob odložanju navedenega organa veljala nacionalna ureditev, ki je kršila pravo [Unije], Sodišče pa je šele kasneje razglasilo neskladnost pogoja iz te ureditve s pravom [Unije], v skladu z določbami prava [Unije], z [Direktivo o DDV] (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z navedeli učinkovitosti, neposrednega učinka in enakovrednosti? Na ta način je bilo z nacionalno prakso sprejeto, da je uporaba tega pogoja, ki je bil določen v nacionalni zakonodaji in s katerim se je kršilo pravo Unije, navidezno v skladu s pravom, dokler je nacionalni zakonodajalec ni uradno razveljavil.

2.

Ali sta zakonodaja in praksa države članice, ki pri uporabi zadevnih določb o zamudnih obrestih razlikujeta med tem, ali davčni organ davka ni vrnil v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami – ki so poleg tega kršile pravo [Unije] – ali pa davka ni vrnil ob kršitvi teh določb, in ki glede zneska zapadlih obresti od DDV, katerega vrnitve ni bilo mogoče zahtevati v razumnem roku zaradi pogoja v nacionalnem pravu, za katerega je Sodišče ugotovilo, da je v nasprotju s pravom Unije, določata dve različni obdobji, tako da

–

imajo davčni zavezanci v prvem obdobju pravico prejeti le zamudne obresti, ki ustrezajo temeljni obrestni meri centralne banke, ob upoštevanju, da madžarski davčni organi – glede na to, da je madžarska ureditev, ki je bila v nasprotju s pravom [Unije], takrat še veljala – s tem, ko niso odobrili vračila DDV iz računov v razumnem roku, niso ravnali nezakonito, medtem ko

–

je treba v drugem obdobju plačati obresti, ki ustrezajo dvojni temeljni obrestni meri centralne banke – ki se poleg tega uporablja za zamudo v pravni ureditvi zadevne države članice – vendar

le za zapoznala plačila zamudnih obresti, ki ustrezajo prvemu obdobju,

v skladu s pravom [Unije], natančneje z Direktivo o DDV (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive), ter z načeli enakovrednosti, učinkovitosti in sorazmernosti?

3.

Ali je praksa države članice, ki kot zaetek za izračun zamudnih obresti (obrestne obresti), ki so zapadle v skladu z določbami države članice v zvezi z zamudo pri plačilu zamudnih obresti od davka, ki je bil obračunan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica), ne postavi prvotnega datuma zapadlosti obresti od DDV (glavnice), ampak poznejši datum, še posebej ob upoštevanju, da je zahtevek za plačilo obresti od davkov, ki so bili zadržani ali niso bili vrnjeni v nasprotju s pravom Unije, subjektivna pravica, ki izhaja neposredno iz samega prava Unije, v skladu s pravom [Unije], zlasti s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?

4.

Ali je praksa države članice, v skladu s katero mora davčni zavezanec predložiti ločeno vlogo za uveljavljanje obresti, ki so zapadle zaradi kršitve davnega organa zaradi zamude, medtem ko se za druga uveljavljanja zamudnih obresti ne zahteva taka ločena vloga, saj se obresti priznajo po uradni dolžnosti, v skladu s pravom [Unije], zlasti s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?

5.

Je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero se lahko obresti (obrestne obresti) zaradi zamude pri plačilu obresti od davka, ki je bil po ugotovitvi Sodišča plačan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica), priznajo le, če davni zavezanec vloži izredno vlogo, s katero ne zahteva konkretno obresti, temveč znesek davka, ki ustreza neplačanim pridobitvam, ravno ob razveljavitvi določbe države članice, ki je bila v nasprotju s pravom Unije, v nacionalni ureditvi, in ki je zavezovala k zadržanju DDV zaradi tega neplačila, čeprav so obresti od DDV, ki so podlaga za uveljavljanje obrestnih obresti, že zapadle za davna obdobja pred izredno zahtevo in še niso bile plačane, v skladu s pravom [Unije], zlasti členom 183 Direktive o DDV, in načelom učinkovitosti?

6.

Je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, ki povzroča izgubo pravice do prejema obresti (obrestnih obresti), ki ustrezajo zamudi plačila obresti od davka, ki je bil glede na ugotovitev Sodišča zadržan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica), v povezavi z zahtevki za izplačilo obresti od DDV, ki niso bile predmet davnega obdobja za DDV, zajetega s prekluzivnim rokom, ki je določen za predložitev vloge za izredno vračilo, ker so te obresti zapadle že prej, v skladu s pravom [Unije], zlasti s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?

7.

Ali je praksa države članice, ki davnemu zavezancu dokončno odvzame možnost, da bi uveljavljal obresti na davek, ki je bil zadržan na podlagi nacionalne določbe, za katero se je pozneje ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije], in s katero je bilo prepovedano vračilo DDV za nekatere neplačane pridobitve, tako da

se je [v skladu s to prakso] zahtevek za obresti štel za neutemeljen v trenutku, ko je bilo mogoče uveljavljati [vračilo] davka, s sklicevanjem na veljavnost določbe, za katero se je pozneje ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije] (ker ni prišlo do zamude, saj je davčni organ zgolj uporabljal veljavno pravo),

—

in pozneje – ko je bila v nacionalni pravni ureditvi že razveljavljena določba, za katero se je ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije], in ki je omejevala pravico do vračila – s sklicevanjem na zastaranje,

v skladu s pravom [Unije] in s členom 183 Direktive o DDV (ob upoštevanju zlasti načela učinkovitosti in subjektivnega značaja pravice do uveljavljanja obresti od davkov, ki neupravičeno niso bili vrnjeni)?

8.

Ali je praksa države članice, pri kateri je možnost uveljavljanja zamudnih obresti, ki jih je treba plačati od obresti od DDV (glavnica), ki davčnemu zavezancu pripadajo zaradi davka, ki mu ni bil vrnjen takrat, ko se je lahko njegovo vračilo prvič zahtevalo, in sicer zaradi določbe nacionalnega prava, za katero je bilo pozneje ugotovljeno, da je v nasprotju s pravom [Unije], za celotno davčno obdobje med letoma 2005 in 2011 odvisna od tega, ali je davčni zavezanec trenutno v položaju, da lahko zaprosi za vračilo DDV v obračunu za davčno obdobje navedenega davka, v katerem je bila v nacionalnem pravnem redu razveljavljena določba, za katero se je ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije] (september 2011), čeprav plačilo obresti od DDV (glavnica) ni bilo izvedeno pred tem trenutkom niti pozneje, preden je bil pri nacionalnem sodišču vložen zahtevek za obresti, v skladu s pravom [Unije], zlasti s členom 183 Direktive o DDV, in z načelom učinkovitosti?“

26

Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 12. marca 2018 zadevi C-13/18 in C-126/18 združil za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Pristojnost Sodišča

27

Madžarska vlada se sklicuje na nedopustnost predlogov za sprejetje predhodne odločbe. Meni, da Sodišče ni pristojno za obravnavo vprašanj, ki so se postavila v postopkih v glavni stvari, glede plačila obresti, katerih obrestne mere, izračuna in postopkovnih pravil ne ureja pravo Unije, temveč nacionalno pravo.

28

Madžarska vlada s svojo trditvijo dejansko izpodbija pristojnost Sodišča, da odgovori na postavljena vprašanja.

29

Kadar Sodišče odloča na podlagi člena 267 PDEU, je pristojno odločati o razlagi Pogodb, kakor tudi o veljavnosti in razlagi aktov institucij Unije. V zvezi s tem, čeprav Sodišče ni pristojno za presojanje skladnosti nacionalnih določb s pravom Unije ali razlago nacionalnih zakonov in drugih

predpisov, pa je pristojno, da predložitvenemu sodišču zagotovi vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo presojo take skladnosti za namene izdaje sodbe v zadevi, o kateri odloča (sodba z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 31 in navedena sodna praksa).

30

V obravnavani zadevi je treba opozoriti, da morajo države članice davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije, vrniti skupaj z obrestmi. Čeprav je treba ob neobstoju zakonodaje Unije pogoje za plačilo teh obresti, zlasti obrestno mero in metodo izračuna teh obresti, določiti v pravnem redu vsake države članice, pa morajo biti ti pogoji vseeno v skladu z načeloma enakovrednosti in uinkovitosti ter z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 18. aprila 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, točki 22 in 23, in z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točke 22, 23 in 25 ter navedena sodna praksa).

31

Predložitveni sodišči pa s svojimi vprašanji Sodišče prosita za razlago prava Unije in še zlasti za razlago načel prava Unije iz zgoraj navedene točke te sodbe, za kar je pristojno Sodišče.

32

V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je Sodišče pristojno za to, da odgovori na vprašanja, ki sta mu jih predložili predložitveni sodišči.

Vprašanja za predhodno odločanje

Vprašanja od prvega do tretjega v zadevi C-13/18 ter prvo in drugo vprašanje ter prvi del sedmega vprašanja v zadevi C-126/18

33

Predložitveni sodišči z vprašanji od prvega do tretjega v zadevi C-13/18 ter s prvim in drugim vprašanjem ter prvim delom sedmega vprašanja v zadevi C-126/18, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašujeta, ali je treba pravo Unije, zlasti člen 183 Direktive DDV, ter načela uinkovitosti, enakovrednosti, neposrednega uinka in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo praksi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se za izračun obresti na presežke odbitnega DDV, ki jih je ta država v nasprotju s pravom Unije zadržala preko razumnega roka, uporablja obrestna mera, ki je enaka temeljni obrestni meri nacionalne centralne banke.

34

V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je pravica do vračila davkov, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravili prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih pravnim subjektom zagotavljajo določbe prava Unije, kakor jih je razložilo Sodišče. Države članice morajo torej načeloma vrniti davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 24 in navedena sodna praksa).

35

Poleg tega je Sodišče tudi odločilo, da imajo pravni subjekti, če je država članica davke pobrala s kršitvijo pravil prava Unije, pravico do povračila ne le neupravičeno pobranega davka, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je ta zadržala in so s tem davkom neposredno povezani.

To zajema tudi izgube, ki so posledica nedostopnosti denarnih sredstev zaradi predčasne zapadlosti davka (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 25 in navedena sodna praksa).

36

Iz te sodne prakse je razvidno, da na?elo obveznosti držav ?lanic, da vrnejo zneske davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi, izhaja iz tega prava (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 26 in navedena sodna praksa).

37

Ob neobstoju zakonodaje Unije je treba v notranjem pravnem redu vsake države ?lanice predvideti pogoje, pod katerimi je treba pla?ati te obresti, zlasti obrestno mero in na?in izra?una teh obresti (navadne ali obrestne obresti). V zvezi s temi pogoji je treba upoštevati na?ela enakovrednosti in u?inkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahteve na podlagi dolo?b notranjega prava, niti ne smejo biti dolo?eni tako, da v praksi onemogo?ajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 27 in navedena sodna praksa). V zvezi z navedenimi pogoji je treba poleg tega upoštevati na?elo dav?ne nevtralnosti (sodba z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25 in navedena sodna praksa).

38

V obravnavani zadevi se predložitveni sodiš?i na prvem mestu sprašujeta, ali je praksa dav?ne uprave, ki temelji na na?elni odlo?bi vrhovnega sodiš?a št. 18/2017, v skladu z na?elom enakovrednosti v delu, v katerem dolo?a, da se obresti na preseške odbitnega DDV, ki jih zaradi pogoja o „pla?anih pridobitvah“ ni bilo mogo?e vrniti, izra?unajo na podlagi ?lenov 124/C in 124/D zakonika o dav?nem postopku, in ne na podlagi ?lena 37(4) in (6) tega zakonika.

39

V skladu z navedbami iz predložitvenih odlo?b ?lena 124/C in 124/D zakonika o dav?nem postopku dolo?ata, da je obrestna mera, ki se uporablja za zneske, ki jih je treba vrniti dav?nemu zavezancu po izreku odlo?be Sodiš?a ali Alkotmánybíróság (ustavno sodiš?e) ali Kúria (vrhovno sodiš?e), s katero je ugotovljeno, da je nacionalno pravno pravilo, ki dolo?a dav?no obveznost, v nasprotju s pravom Unije ali madžarsko ustavo ali – ?e gre za ob?inski odlok – s kakršnim koli drugim pravilom, enaka temeljni obrestni meri madžarske centralne banke. V skladu z istimi navedbami pa ?len 37(6) zakonika o dav?nem postopku dolo?a uporabo obrestne mere, ki je enaka dvakratniku temeljne obrestne mere madžarske centralne banke, ?e uprava v 35 ali 45 dneh od prejema zahtevka za vra?ilo ne pla?a DDV, katerega vra?ilo se zahteva.

40

Ni sporno, da morata predložitveni sodiš?i, ki edini neposredno poznata postopkovna pravila za ti restitucijski tožbi zoper državo, preveriti, ali so postopkovna pravila, katerih namen je v nacionalnem pravu zagotoviti spoštovanje pravic, ki jih imajo pravni subjekti na podlagi prava Unije, v skladu z navedenim na?elom, ter preu?iti predmet in bistvene elemente domnevno podobnih tožb po nacionalnem pravu. V zvezi s tem morata ti nacionalni sodiš?i preveriti podobnost zadevnih tožb z vidika njihovega predmeta, podlage in bistvenih elementov (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 31).

41

S pridržkom te preveritve s strani predložitvenih sodišč je treba navesti, da se zdi, da imajo obresti iz členov 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku podlago v sodbi Sodišča ali nacionalnih najvišjih sodišč, v kateri je z veljavnostjo za nazaj ugotovljena neskladnost nacionalnega pravnega pravila, ki nalaga davčno obveznost, z višjim pravilom. Člen 37(4) in (6) tega zakonika pa naj bi se nanašal na položaj, v katerem uprava zahtevku za vračilo DDV ne ugotovi v predpisanem roku. Zato se s to določbo sankcionira nespoštovanje roka, v katerem bi morala davčna uprava vrniti znesek, ki ga je bila dolžna plačati.

42

Dodati je treba, kot je v bistvu navedla Evropska komisija v pisnem stališču, da medtem ko naj bi se zamudne obresti iz člena 37(6) navedenega zakonika uporabljale za obdobje po datumu zahtevka davčnega zavezanca za izplačilo dolgovanega zneska, naj bi se obresti iz členov 124/C in 124/D tega zakonika uporabljale zlasti za obdobje pred vložitvijo takega zahtevka. Tako je razvidno, da člena 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku ter člen 37(4) in (6) tega zakonika nimajo podobnega predmeta in podlage, kar pa morata preveriti predložitveni sodišči.

43

Na drugem mestu načelo učinkovitosti zahteva, da nacionalna pravila o izračunu morebitnih dolgovanih obresti v primeru zahtevka za vračilo presežka odbitnega DDV, ki je bil zadržan v nasprotju s pravom Unije, davčnemu zavezancu ne onemogočijo, da bi prejel primerno odškodnino za izgubo, ki mu je nastala zaradi nedostopnosti zadevnih zneskov (glej v tem smislu sodbo z dne 18. april 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, točka 26 in navedena sodna praksa).

44

V tem okviru je treba opozoriti, da glede na namen plačila obresti na presežke DDV, ki jih je država članica zadržala v nasprotju s pravili prava Unije, to je nadomestitev finančnih izgub, ki so v škodo davčnega zavezanca nastale z nedostopnostjo zadevnih zneskov, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da morajo biti načini plačila obresti določeni tako, da je mogoče nadomestiti gospodarsko breme neupravičeno zadržanih davkov (glej v tem smislu sodbi z dne 16. maja 2013, *Alakor Gabonatermel és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, točki 24 in 27, in z dne 28. februarja 2018, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, točke 24, 25 in 29).

45

V obravnavani zadevi se predložitveni sodišči sprašujeta o skladnosti prakse davčne uprave iz postopka v glavni stvari z načeli, na katera je bilo opozorjeno v prejšnjih dveh tokah te sodbe, ob upoštevanju, prvič, višine obrestne mere, določene v členih 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku, in drugič, obdobja, za katero se te obresti uporabljajo.

46

Glede te obrestne mere je treba navesti, da člena 124/C in 124/D tega zakonika določata uporabo obresti na presežek DDV po obrestni meri, ki je enaka temeljni obrestni meri madžarske centralne banke, ki ustreza obrestni meri, ki jo nacionalna centralna banka uporablja za glavne operacije refinanciranja. Vendar, kot je generalni pravobranilec navedel v tokah 72 in 74 sklepnih predlogov, če bi si moral davčni zavezanec pri kreditni instituciji izposoditi znesek, enak presežku odbitnega DDV, da bi nadomestil denarni primanjkljaj, ki izhaja iz dejstva, da presežek odbitnega

DDV, zadržan v nasprotju s pravom Unije, ni bil vrnjen, bi moral plažati višjo obrestno mero od temeljne obrestne mere nacionalne centralne banke, ki je na voljo le kreditnim institucijam.

47

Glede obdobja, v katerem se uporabljajo te obresti, je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da se v skladu z zadevno nacionalno prakso obresti na presežek odbitnega DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plažanih pridobitvah“, izražunajo za davno obdobje DDV. V skladu z naelno odlobo vrhovnega sodiša št. 18/2017 žnejo te obresti tei od dneva, ki sledi dnevu predložitve obrazca za obraun DDV, na katerem je davni zavezanec navedel presežek DDV, ki ga je bilo treba prenesti na naslednje davno obdobje zaradi pogoja o „plažanih pridobitvah“, do zadnjega dne predložitve naslednjega obrazca za obraun DDV.

48

V zvezi s tem je iz elementov, ki sta jih družbi Sole-Mizo in Dalmandi Mezğazdasági predložili Sodišču in ki jih morata preveriti predložitveni sodiši, razvidno, da naj bi obdobje med datumom, na katerega je bil doložen znesek obresti na presežek odbitnega DDV, ki ga ni bilo mogoče vrniti zaradi pogoja o „plažanih pridobitvah“, in datumom dejanskega plažila teh obresti za obe podjetji trajalo različno, od pet do skoraj enajst let, pri čemer gre za obdobje, za katero naj ne bi bile določene nikakršne obresti za izravnavo padca vrednosti denarja, ki je davnemu zavezancu nastal s potekom asa, ki vpliva na zadevno vrednost denarja.

49

Tako lahko nacionalna praksa, v skladu s katero se obresti – kadar se presežek odbitnega DDV, zadržan v nasprotju s pravom Unije, na zahtevo davnega zavezanca vrne – ki se uporabijo na ta znesek, prviž, izražunajo na podlagi obrestne mere, ki je nižja od obrestne mere, ki bi jo moral davni zavezanec, ki ni kreditna institucija, plažati za izposajo vsote, enake navedenemu znesku, in drugiž, težejo v danem davnem obdobju, brez uporabe obresti, s katerimi bi se davnemu zavezancu izravnaval padec vrednosti denarja, ki je nastal s potekom asa po tem davnem obdobju do dejanskega plažila teh obresti, davnemu zavezancu onemogoži, da bi prejel primerno odškodnino za izgubo, ki mu je nastala zaradi nedostopnosti zadevnih zneskov, in zato ni v skladu z naelom uinkovitosti. Poleg tega taka praksa, v nasprotju z naelom davne nevtralnosti, ne more nadomestiti gospodarskega bremena zneskov neupravičeno zadržanih davkov.

50

Ob upoštevanju zgoraj navedenega teh vprašanj ni treba preužiti glede na naeli neposrednega užinka in sorazmernosti.

51

Glede na zgoraj navedeno je treba na vprašanja od prvega do tretjega v zadevi Cž13/18 ter na prvo in drugo vprašanje ter na prvi del sedmega vprašanja v zadevi Cž126/18 odgovoriti, da je treba pravo Unije ter zlasti naeli uinkovitosti in davne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo praksi države žlanice, v skladu s katero se za izražun obresti na presežke odbitnega DDV, ki jih je ta država žlanica v nasprotju s pravom Unije zadržala preko razumnega roka, uporablja obrestna mera, ki je enaka temeljni obrestni meri nacionalne centralne banke, kadar je, prviž, ta obrestna mera nižja od obrestne mere, ki bi jo moral davni zavezanec, ki ni kreditna institucija, plažati za izposajo vsote, ki je enaka navedenemu znesku, in drugiž, obresti na zadevne presežke DDV težejo v danem davnem obdobju, brez uporabe obresti, s katerimi bi se davnemu zavezancu izravnaval padec vrednosti denarja, nastal s potekom asa po tem davnem

obdobju do dejanskega plačila teh obresti.

Drugi del sedmega vprašanja v zadevi C-126/18

52

Predložitveno sodišče z drugim delom sedmega vprašanja v zadevi C-126/18 v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije ter zlasti načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujejo praksi države članice, v skladu s katero je za zahteve za plačilo obresti na presežek odbitnega DDV, zadržan zaradi uporabe nacionalne določbe, za katero je bilo razsojeno, da je v nasprotju s pravom Unije, določen petletni zastaralni rok.

53

V zvezi s tem je iz sodne prakse iz točke 37 te sodbe razvidno, da je treba ob neobstoju zakonodaje Unije pogoje, pod katerimi je treba plačati obresti na zneske davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, določiti v notranjem pravnem redu vsake države članice, ob upoštevanju zlasti načel enakovrednosti in učinkovitosti.

54

Prvič, Sodišče je v zvezi z načelom učinkovitosti priznalo, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zadevnega zavezanca in uprave združljiva s pravom Unije. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali preizredno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav že po definiciji iztek teh rokov povzroči popolno ali delno zavrženje vložene tožbe (sodba z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42 in navedena sodna praksa).

55

Iz sodne prakse Sodišča je namreč razvidno, da je možnost vložitve zahteve za vračilo presežkov DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da se davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati (sodba z dne 21. junija 2010, Elsacom, C-294/08, EU:C:2012:32, točka 16).

56

Sodišče je že presodilo, da je nacionalni triletni prekluzivni rok, ki teče od dne izpodbijanega plačila, razumen (sodba z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, točka 35 in navedena sodna praksa).

57

V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe v zadevi C-126/18 razvidno, da nacionalna praksa iz postopka v glavni stvari, ki temelji na členu 164(1) zakonika o davčnem postopku, davčnemu zavezancu omogoča, da zahteva obresti za izravnavo izgub, ki so mu nastale od zadnjega davčnega obdobja leta 2005 zaradi uporabe pogoja o „plačanih pridobitvah“. V skladu s to nacionalno prakso je bilo treba zahtevek za plačilo obresti vložiti najpozneje na zadnji dan petega koledarskega leta po začetku veljavnosti zakona o spremembi 27. septembra 2011 – s katerim se je začel postopek za vračilo presežka odbitnega DDV, zadržanega zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“ – to je do 31. decembra 2016.

Očitno je torej, da navedena nacionalna praksa za pravico do zahtevka glede obresti na presežek odbitnega DDV, ki ga je država zadržala v nasprotju s pravom Unije, določa petletni zastaralni rok, ki teče od datuma začetka veljavnosti nacionalne zakonodaje, s katero je bil uveden postopek vračila tega presežka. Ugotoviti je treba, da taka nacionalna praksa spoštuje zahteve, ki izhajajo iz načela učinkovitosti.

Drugi, kar zadeva načelo enakovrednosti, Sodišče ne razpolaga z nobenim elementom, na podlagi katerega bi bilo mogoče dvomiti o skladnosti nacionalne prakse iz postopka v glavni stvari s tem načelom, saj za zahtevek za plačilo obresti velja enak petletni zastaralni rok, ne glede na to, ali zahtevek temelji na kršitvi prava Unije ali na kršitvi notranjega prava, ki ima podoben predmet in podlago.

Glede na zgoraj navedeno je treba na drugi del sedmega vprašanja v zadevi C-126/18 odgovoriti, da je treba pravo Unije ter zlasti načelo učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi države članice, v skladu s katero je za zahteve za plačilo obresti na presežek odbitnega DDV, zadržan zaradi uporabe nacionalne določbe, za katero je bilo razsojeno, da je v nasprotju s pravom Unije, določen petletni zastaralni rok.

Tretje in četrto vprašanje v zadevi C-126/18

Predložitveno sodišče s tretjim in četrtem vprašanjem v zadevi C-126/18, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije, zlasti člen 183 Direktive DDV, in načelo učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujeta praksi države članice, v skladu s katero se, prvi, plačilo zamudnih obresti, dolgovanih zato, ker davčna uprava v predpisanem roku ni poravnala terjatve v zvezi z obrestmi, dolgovanimi iz naslova vračila presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, pogojuje z vložitvijo posebnega zahtevka, medtem ko se v drugih primerih take obresti priznajo po uradni dolžnosti, ter drugi, se te obresti uporabljajo od izteka roka 30 ali 45 dni, ki ga ima uprava za obravnavo takega zahtevka, in ne od datuma, ko je ta presežek nastal.

Najprej je treba navesti, da se ti vprašanji ne nanašata na obresti, ki se uporabljajo na presežke odbitnega DDV, zadržane v nasprotju s pravom Unije, temveč na zamudne obresti iz člena 37(4) in (6) zakonika o davčnem postopku, ki se uporablja, če uprava zamuja s plačilom zneska, katerega vračilo zahteva davčni zavezanec. V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe v zadevi C-126/18 razvidno, da družba Dalmandi Mezőgazdasági zahtevka za plačilo obresti na presežke te družbe, ki se nanašajo na različna davčna obdobja od decembra 2005 do junija 2011, ni vložila takoj po začetku veljavnosti zakona o spremembi, s katerim je bil uveden postopek vračila presežkov odbitnega DDV, ki jih je madžarska država zadržala leta 2011 zaradi pogoja o „plačanih pridobitvah“, temveč šele 30. decembra 2016. Davčna uprava je tako zahtevke družbe Dalmandi Mezőgazdasági, s katerim ta zahteva plačilo zamudnih obresti na podlagi člena 37(6) zakonika o davčnem postopku od datuma pred vložitvijo tega zahtevka in do izteka roka za obravnavo s strani uprave, zavrnila z obrazložitvijo, da upravi ob neobstoju zahtevka ni mogoče pripisati odgovornosti za nikakršno zamudo.

63

Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 100 sklepnih predlogov, ker so zamudne obresti iz člena 37(4) in (6) zakonika o davčnem postopku dolgovane zaradi tega, ker je davčna uprava prepozno plačala terjatev na zahtevke davčnega zavezanca, plačilo teh obresti ne izhaja neposredno iz obveznosti iz prava Unije glede izravnave izgub, nastalih zaradi nedostopnosti presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, ampak iz dejstva, da je davčna uprava prekoračila postopkovni rok, ki ga ima in je določen v nacionalnem pravu.

64

Vendar ostaja dejstvo, da kadar terjatev, kot v postopku v glavni stvari, nastane zaradi tega, ker država članica krši pravo Unije, načelo učinkovitosti od nje zahteva, da v primeru prepoznega plačila tega dolga s strani uprave plača zamudne obresti, sicer države članice ne bi imele nikakršne spodbude za to, da bi davčnim zavezancem, ki so bili oškodovani zaradi te kršitve, v najkrajšem času plačale nadomestilo.

65

V zvezi s pogoji, v katerih se take obresti izplačajo, je iz sodne prakse iz točke 37 te sodbe razvidno, da morajo biti ob neobstoju zakonodaje Unije taki pogoji določeni v notranjem pravnem redu vsake države članice ob upoštevanju zlasti načela enakovrednosti in učinkovitosti.

66

V zvezi z načelom učinkovitosti, ki je edino, na katero se nanašata tretje in četrto vprašanje v zadevi C-126/18, zahteva, da davčni zavezanec vložijo zahtevke za izplačilo zamudnih obresti, dolgovanih, kadar davčna uprava zamuja s plačilom terjatve, ki izhaja iz kršitve prava Unije s strani države članice, sama po sebi dejansko ne more onemogočiti izvrševanja pravice do vračila presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije. Kot je opozorila madžarska vlada, davčni zavezanec z vložitvijo takega zahtevka davčno upravo obvesti o svoji terjatvi in ta zahtevke davčni upravi omogoči, da se prepriča o znesku in pravni podlagi zadevne terjatve.

67

Ob upoštevanju procesne avtonomije, ki jo imajo države članice, da v notranjem pravu določijo postopkovne pogoje za izplačilo obresti na davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije, zahteva, da davčni zavezanec vložijo zahtevke za izplačilo zamudnih obresti, dolgovanih, kadar uprava

zamudi s plačilom terjatve, ki izhaja iz dejstva, da je država kršila pravo Unije, ni v nasprotju z načelom učinkovitosti.

68

Zato nacionalna praksa, v skladu s katero se zamudne obresti, določene v nacionalnem pravu za primer, da davčna uprava zamudi s plačilom terjatve, dolgovane na zahtevo davčnega zavezanca, obračunavajo od izteka roka 30 ali 45 dni, ki ga ima davčna uprava za obravnavo tega zahtevka, tudi ni v nasprotju z načelom učinkovitosti, ne glede na to, da je dolg nastal v okviru vračila presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije.

69

V teh okoliščinah je treba na tretje in četrto vprašanje v zadevi C-126/18 odgovoriti, da je treba pravo Unije in zlasti načelo učinkovitosti razlagati tako, da ne nasprotujeta praksi države članice, v skladu s katero se, prvič, plačilo zamudnih obresti, dolgovanih zato, ker davčna uprava v predpisanem roku ni poravnala terjatve iz naslova vračila presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, pogojuje z vložitvijo posebnega zahtevka, medtem ko se v drugih primerih take obresti priznajo po uradni dolžnosti, ter drugič, se te obresti uporabljajo od izteka roka 30 ali 45 dni, ki ga ima uprava za obravnavo takega zahtevka, in ne od datuma, ko je ta presežek nastal.

Peto in šesto vprašanje v zadevi C-126/18

70

Ker je peto vprašanje v zadevi C-126/18 postavljeno za primer, če bi Sodišče na četrto vprašanje odgovorilo pritrdilno, in je šesto vprašanje v tej zadevi postavljeno za primer, če bi Sodišče na peto vprašanje odgovorilo pritrdilno, na ti vprašanji ni treba odgovoriti.

Osmo vprašanje v zadevi C-126/18

71

Predložitveno sodišče z osmim vprašanjem v zadevi C-126/18 v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije, zlasti člen 183 Direktive DDV, in načelo učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujeta praksi države članice, v skladu s katero je plačilo zamudnih obresti, dolgovanih zato, ker davčna uprava v predpisanem roku ni poravnala terjatve v zvezi z obrestmi, dolgovanimi iz naslova vračila presežka DDV, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, za obdobje, v katerem je ta presežek nastal, mogoče priznati le, če je v obračunu davčnega zavezanca glede obdobja, v katerem je ta država članica prenehala s to kršitvijo prava Unije, izkazan presežek odbitnega DDV.

72

V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe v zadevi C-126/18 razvidno, da je družba Dalmandi Mezőgazdasági prejela plačilo zamudnih obresti v višini 7000 HUF (približno 22 EUR) zaradi prekoračitve roka za obravnavo njenega zahtevka z dne 30. septembra 2016, s katerim je zahtevala plačilo obresti na presežke odbitnega DDV, zadržane v nasprotju s pravom Unije, za obdobje po njenem zahtevku, medtem ko ji je davčna uprava plačilo takih obresti zavrnila za obdobje pred njenim zahtevkom. Poleg tega ni sporno, da v obračunu te družbe za obdobje, v katerem je madžarska država prenehala s to kršitvijo prava Unije, ni bil izkazan navedeni presežek odbitnega DDV.

73

Vendar, kot je razvidno iz točk 67 in 68 te sodbe, je davčna uprava, ne da bi kršila načelo učinkovitosti, lahko zavrnila plačilo takih zamudnih obresti, ki se nanašajo na obdobje pred vložitvijo zahtevka.

74

V teh okoliščinah ni treba odgovoriti na vprašanje, ali bi uprava ob upoštevanju zahtev, ki izhajajo iz tega načela, lahko zavrnila plačilo takih obresti glede tega istega obdobja iz drugega razloga, kot je zamuda pri vložitvi zahtevka in ki se nanaša na neobstoj presežka DDV v obračunu davčnega zavezanca za obdobje, v katerem je madžarska država prenehala z navedeno kršitvijo prava Unije.

Stroški

75

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

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

1.

Pravo Unije ter zlasti načelo učinkovitosti in davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo praksi države članice, v skladu s katero se za izračun obresti na presežke odbitnega davka na dodano vrednost (DDV), ki jih je ta država članica v nasprotju s pravom Unije zadržala preko razumnega roka, uporablja obrestna mera, ki ustreza temeljni obrestni meri nacionalne centralne banke, kadar je, prvi?, ta obrestna mera nižja od obrestne mere, ki bi jo moral davčni zavezanec, ki ni kreditna institucija, plačati za izposajo vsote, ki je enaka navedenemu znesku, in drugi?, obresti na zadevne presežke DDV tečejo v danem davčnem obdobju, brez uporabe obresti, s katerimi bi se davčnemu zavezancu izravnal padec vrednosti denarja, nastal s potekom časa po tem davčnem obdobju do dejanskega plačila teh obresti.

2.

Pravo Unije ter zlasti načelo učinkovitosti in enakovrednosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi države članice, v skladu s katero je za zahtevke za plačilo obresti na presežek odbitnega davka na dodano vrednost, zadržan zaradi uporabe nacionalne določbe, za katero je bilo razsojeno, da je v nasprotju s pravom Unije, določen petletni zastaralni rok.

3.

Pravo Unije in zlasti načelo učinkovitosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta praksi države članice, v skladu s katero se, prvi?, plačilo zamudnih obresti, dolgovanih zato, ker davčna uprava v predpisanem roku ni poravnala terjatve iz naslova vračila presežka davka na dodano vrednost, zadržanega v nasprotju s pravom Unije, pogojuje z vložitvijo posebnega zahtevka, medtem ko se v drugih primerih take obresti priznajo po uradni dolžnosti, ter drugi?, se te obresti uporabljajo od izteka roka 30 ali 45 dni, ki ga ima uprava za obravnavo takega zahtevka, in ne od datuma, ko je

ta presežek nastal.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: madžarščina.