

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 10. februarja 2022(*)

„Predhodno odločanje – Harmonizacija davčnih zakonodaj – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 179 in 183 – Pravica do odbitka DDV – Podrobna pravila – Nadomestilo ali vračilo presežka DDV – Dodatne plačilne obveznosti – Načelo davčne nevtralnosti – Načeli enakovrednosti in učinkovitosti“

V zadevi C-487/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Alba Iulia (višje sodišče v Albi Iulii, Romunija) z odločbo z dne 22. septembra 2020, ki je na Sodišče prispela 2. oktobra 2020, v postopku

Philips Orștie SRL

proti

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi J. Passer, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika osmega senata, F. Biltgen (poročevalec) in N. Wahl, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Philips Orștie SRL M. Boian, D.-D. Dascălu in E. C. Antonescu, avocați,
- za romunsko vlado E. Gane in L.-E. Băgați, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in J. Jokubauskaitė, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 179, prvi odstavek, in člena 183, prvi odstavek, 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) ter

na?el enakovrednosti, u?inkovitosti in dav?ne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Philips Or??tie SRL in Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili (generalna direkcija za velike dav?ne zavezance, Romunija) v zvezi s podrobnimi pravili za uveljavljanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 179 Direktive o DDV dolo?a:

„Dav?ni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178.

Države ?lanice pa lahko zahtevajo, da dav?ni zavezanci, ki opravljajo ob?asne transakcije, opredeljene v ?lenu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

4 ?len 183 te direktive dolo?a:

„?e za dano dav?no obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države ?lanice vrnejo davek ali pa presešek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih dolo?ijo.

Države ?lanice pa lahko zavrnejo vra?ilo ali prenos, ?e je znesek preseška neznaten.“

5 ?len 252 navedene direktive dolo?a:

„1. Obra?un DDV je treba predloži[ti] v roku, ki ga predpišejo države ?lanice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega dav?nega obdobja.

2. Države ?lanice dolo?ijo dav?no obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?na dav?na obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

Romunsko pravo

6 V skladu s ?lenom 157(2)(b1) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal? (zakon št. 207/2015 o zakoniku o dav?nem postopku) z dne 20. julija 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 547 z dne 23. julija 2015) (v nadaljevanju: zakonik o dav?nem postopku) se „dav?ne obveznosti, dolo?ene v dav?nih aktih, ki se izpodbijajo v skladu z zakonom, za katere je zagotovljeno zavarovanje v skladu s ?lenoma od 210 do 211 ali s ?lenom 235“, ne štejejo za zaostala pla?ila davka.

7 ?len 233 zakonika o dav?nem postopku, naslovljen „Odlog izvršbe“, med drugim dolo?a:

„[...]

(21) Izvršba se prekine ali se ne za?ne v naslednjih primerih:

(a) za dav?ne terjatve, ugotovljene v odlo?bi pristojnega dav?nega organa, ?e dolžnik po vro?itvi odlo?be dav?ni organ obvesti o predložitvi ban?ne garancije ali garantnega pisma

zavarovalnice v skladu s členom 235. Izvršba se nadaljuje ali za?ne, ?e dolžnik ban?ne garancije ali garantnega pisma zavarovalnice ne predloži v 45 dneh od vro?itve odlo?be, v kateri se ugotovi obstoj dav?nih terjatev;

(b) za dav?ne terjatve, ugotovljene v dav?nih upravnih aktih, ki se izpodbijajo v skladu z zakonom in za katere je zagotovljeno zavarovanje v skladu s členoma 210 in 211. Izvršba se nadaljuje ali za?ne po tem, ko so dav?ni upravni akti postali dokon?ni v sistemu upravnih ali sodnih pravnih sredstev.

(22) V celotnem obdobju odloga izvršbe v skladu z odstavkom (21) dav?ne terjatve, ki so predmet odloga, ne prenehajo, razen ?e se dolžnik odlo?i za njihovo popla?ilo v skladu s členom 165(8).

[...]"

8 ?len 235(1) in (5) zakonika o dav?nem postopku dolo?a:

„(1) V primeru izpodbijanja dav?nih upravnih aktov, s katerimi so ugotovljene dav?ne terjatve v smislu tega zakonika, tudi med obravnavo tožbe v upravnem sporu, se izvršba prekine ali se ne za?ne za izpodbijane dav?ne obveznosti, ?e dolžnik pristojnemu dav?nemu organu predloži ban?no garancijo ali garantno pismo zavarovalnice za izpodbijane dav?ne obveznosti, ki ob predložitvi zavarovanja niso bile poravnane. Veljavnost ban?ne garancije ali garantnega pisma zavarovalnice mora biti vsaj šest mesecev od datuma izdaje.

[...]

(5) Med celotnim obdobjem odloga izvršbe iz tega ?lena dav?ne terjatve, ki so predmet odloga, ne prenehajo, razen ?e se dolžnik odlo?i za njihovo popla?ilo v skladu s členom 165(8).“

9 ?len 303 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o dav?nem zakoniku) z dne 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 688 z dne 10. septembra 2015) (v nadaljevanju: dav?ni zakonik) dolo?a:

„(1) ?e je davek na pridobitve, ki jih je opravil dav?ni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, v skladu s členom 316, ki se odbije v dav?nem obdobju, višji od davka, pobranega za obdav?ljive transakcije, nastane presežek v referen?nem obdobju, v nadaljevanju: *negativni znesek davka*.

(2) Dav?ni zavezanci po doložitvi dolgovanega davka ali negativnega zneska davka za transakcije, opravljene v referen?nem dav?nem obdobju, v dav?nem obra?unu iz ?lena 323 opravijo popravke v skladu s tem ?lenom.

(3) Akumulirani negativni znesek davka se dolo?i tako, da se negativnemu znesku davka za referen?no dav?no obdobje prištejeta saldo negativnega zneska davka, prenesenega iz obra?una za predhodno dav?no obdobje, ?e njegovo vra?ilo ni bilo zahtevano, in negativni saldo DDV, ki so ga organi za dav?ni nadzor ugotovili z odlo?bami, vro?enimi pred datumom predložitve obra?una.

(4) Akumulirani dolgovani davekse v referen?nem dav?nem obdobju dolo?i tako, da se k dolgovanemu davku za referen?no dav?no obdobje prištejejo saldo dolgovanega davka za predhodno dav?no obdobje, ki do datuma predložitve obra?una davka iz ?lena 323 ni bil pla?an v državno blagajno, in dolgovani zneski salda DDV, ki so jih organi za dav?ni nadzor ugotovili z odlo?bami, vro?enimi do datuma predložitve obra?una, ki do datuma predložitve obra?una niso bili pla?ani v državno blagajno. Izjemi:

(a) v prvi davčni obračun, predložen davčni upravi po datumu odobritve plačilne olajšave, se ne prenese akumulirani dolgovani davek iz obračuna za predhodno davčno obdobje, za katerega je bila odobrena plačilna olajšava;

(b) v prvi davčni obračun, predložen davčni upravi po datumu vpisa davnega organa na seznam upnikov v skladu z zakonom št. 85/2014, se ne prenese akumulirani dolgovani znesek davka iz obračuna za predhodno davčno obdobje, za katerega se je ta uprava vpisala na seznam upnikov v skladu z zakonom št. 85/2014.

(5) Z odstopanjem od določb odstavkov (3) in (4) se negativni saldo DDV, ki so ga ugotovili organi za davčni nadzor, ali zneski dolgovanega salda DDV, ki so jih organi za davčni nadzor ugotovili v odločbah, katerih izvršitev so sodni organi odložili v skladu z zakonom, ki na dan predložitve davnega obračuna niso bili plačani v državno blagajno, ne prištejejo k negativnemu znesku ali akumuliranemu dolgovanemu davku, odvisno od primera, za obdobja, za katera je bila izvršitev odločbe odložena. Ti zneski se zajamejo v obračun za davčno obdobje, v katerem je prenehalo trajanje odloga izvršbe odločbe, zaradi določitve akumuliranega negativnega zneska davka ali, odvisno od primera, akumuliranega dolgovanega davka.

(6) Davni zavezanci morajo z davnim obračunom iz člena 323 določiti razlike med zneski iz odstavkov (3) in (4), ki pomenijo popravke davka, in določitvijo salda dolgovanega davka ali salda negativnega zneska davka. Če je akumulirani dolgovani davek višji od negativnega zneska akumuliranega davka, je v referenčnem davnem obdobju treba plačati saldo davka. Če je negativni znesek akumuliranega davka višji od akumuliranega dolgovanega davka, nastane v referenčnem davnem obdobju negativni saldo davka.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 Generalna direkcija za velike davne zavezance je septembra 2016 izdala odločbo o odmeri davka (v nadaljevanju: odločba o odmeri davka), s katero je bila družbi Philips Orștie naložena obveznost plačila DDV in dodatnih davčnih obveznosti v višini 31.628.916 romunskih levov (RON) (približno 6.325.783 EUR).

11 Ker izvršba zneskov, določenih v tej odločbi o odmeri davka, ni bila odložena, je družba Philips Orștie v obračun za mesec september 2016 vnesla znesek v višini 21.799.334 RON (približno 4.359.866 EUR), ki je predstavljal „zneske salda DDV, ki ga je treba plačati, ki so bili ugotovljeni v odločbi o odmeri davka in ki do datuma vložitve obračuna DDV niso bili plačani“, pri čemer ni zahtevala vračila. Po pobotu je družbo Philips Orștie še naprej bremenilo plačilo zneska v višini 12.096.916 RON (približno 2.419.383 EUR).

12 Poleg tega je družba Philips Orștie 4. novembra 2016 zoper odločbo o odmeri davka vložila davčno pritožbo, s katero je izpodbijala zakonitost te odločbe, in sicer za znesek v višini 21.799.334 RON (približno 4.359.866 EUR). Družba Philips Orștie je ob vložitvi te pritožbe za znesek v višini 31.577.059 RON (približno 6.315.412 EUR) predložila bančno garancijo, izdano istega dne. Veljavnost te bančne garancije je bila s poznejšimi dodatnimi dokumenti podaljšana do 4. marca 2020.

13 Družba Philips Orștie je med novembrom 2016 in marcem 2019 predložila obračune DDV, v vrstici 38 katerih kot zaostala plačila ni vnesla zneskov dolgovanega salda DDV, kot so bili navedeni v odločbi o odmeri davka in ki do datuma predložitve teh obračunov niso bili plačani, hkrati pa zahtevala vračilo DDV. Ta družba je menila, da glede na določbe člena 233 in člena

235(1) in (5) zakonika o davnem postopku teh zneskov ni mogoče opredeliti kot „zaostala plačila“ niti ne morejo biti del „akumuliranega dolgovanega DDV“, kot je določeno v členu 303(4) davnega zakonika. Generalna direkcija za velike davne zavezance je izdala odločbo o vračilu DDV, ne da bi ugovarjala načinu, kako so bili navedeni obračuni izpolnjeni, niti temu, kako je družba Philips Orștie razlagala upoštevana pravila.

14 Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija) je s sodbo z dne 5. marca 2019 ugodilo tožbi, ki jo je družba Philips Orștie vložila zoper odločbo o odmeri davka, in odpravilo dodatno plačilo DDV v višini 21.799.334 RON (približno 4.359.866 EUR). Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da ta sodba ob sprejetju te predhodne odločbe ni bila pravnomočna.

15 Družba Philips Orștie je v obračunih DDV za april in maj 2019 ravnala enako, torej tako, da v vrstico 38 teh obračunov ni vnesla zneskov dolgovanega salda DDV, ki so bili ugotovljeni v odločbi o odmeri davka in ki do datuma predložitve teh obračunov niso bili plačani.

16 Generalna direkcija za velike davne zavezance je družbo Philips Orștie obvestila, da meni, da je bila vrstica 38 obračunov za april in maj 2019, ki se je nanašala na znesek dolgovanega DDV v višini 12.096.916 RON (približno 2.419.383 EUR), napačno izpolnjena, in je izdala dve odločbi o popravku teh obračunov, s katerima je dolgovani DDV, naveden na teh obračunih, spremenila tako, da je v akumulirani dolgovani DDV vključila znesek v višini 21.799.334 RON (približno 4.359.866 EUR), z neposrednim uinkom na znesek DDV, ki ga je treba vrniti.

17 Družba Philips Orștie je, potem ko je bila njena upravna pritožba zoper ti odločbi zavrnjena, pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za odpravo navedenih odločb, pri čemer je med drugim trdila, da ker zakonik o davnem postopku priznava odložilni uinek na izvršbo davnih obveznosti, ugotovljenih z izpodbijanima odločbama o odmeri davka, za katere pa je bila predložena bančna garancija, mora enako pravilo veljati tudi tedaj, kadar se te obveznosti plačila nanašajo na dodatni DDV, ugotovljen v izpodbijanih odločbah o odmeri davka, in to še toliko bolj, ker so davni organi med novembrom 2016 in marcem 2019 to razlago potrdili. Ta družba je trdila tudi, da čeprav imajo države članice polje proste presoje pri prenosu določb Direktive o DDV, morajo spoštovati splošna načela, ki se uporabljajo, in sicer načela enakovrednosti, uinkovitosti in nevtralnosti DDV, kot so opredeljena v sodni praksi Sodišča na tem področju, ki pa v romunskem pravu v obravnavanem primeru niso spoštovana.

18 Generalna direkcija za velike davne zavezance pa je trdila, da je mehanizem za določitev DDV, ki je dolgovan ali ga je treba vrniti, poseben in da so določbe člena 303(4) in (5) davnega zakonika posebne glede na določbe členov 157, 233 in 235 zakonika o davnem postopku, ki se uporabljajo samo za druge vrste davkov in dajatev. Zato naj predložitev bančne garancije ne bi zadostovala za to, da se iz izražena „akumuliranega dolgovanega DDV“ izključijo davne obveznosti, ugotovljene z izpodbijano odločbo o odmeri davka.

19 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Alba Iulia (višje sodišče v Albi Iulii, Romunija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se lahko doloži?be?lena 179, [prvi odstavek], in?lena 183, [prvi odstavek], Direktive [o DDV] v povezavi z načeli enakovrednosti, učinkovitosti in nevtralnosti razlagajo tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi/praksi, ki nalaga znižanje zneska vračila DDV, tako da se v izračun dolgovanega DDV vključijo zneski iz naslova dodatnih obveznosti plačila, ki so bili določeni z odločbo o odmeri davka, ki je bila odpravljena z nepravnomno sodbo, če so te dodatne obveznosti zavarovane z bančno garancijo in če nacionalni predpisi davčnega postopka pri drugih davkih in dajatvah za to jamstvo priznavajo odložilni učinek na izvršbo?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba?len 179, prvi odstavek, in?len 183, prvi odstavek, Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, enakovrednosti in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki davčni upravi države?lanice omogoča, da zavrne vračilo dodatnega DDV, ki je bil ugotovljen in plačan na podlagi odločbe o odmeri davka, ki jo je zadevni davčni zavezanec izpodbijal in ki je bila predmet nepravnomne sodne odločbe v korist tega davčnega zavezanca, čeprav ima ta bančno garancijo za zadevni znesek DDV in čeprav je v skladu z nacionalnim postopkovnim pravom na podlagi zagotovitve take bančne garancije vračilo drugih davkov in dajatev mogoče pridobiti.

21 Uvodoma je treba opozoriti, da je naloga Sodišča, da na to vprašanje odgovori opirajoč se na nacionalno ureditev in dejanski okvir, ki ju je opredelilo predložitveno sodišče, ki je edino pristojno v zvezi s tem, in zadnjenavedenemu posredovati vse upoštevne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo presojo skladnosti te ureditve z določbami Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 38).

22 Zato v obravnavanem primeru ni treba preučiti trditve romunske vlade, da je imela družba Philips Orto?ne druge možnosti od tistih, ki jih je izbrala za uveljavljanje svojih pravic in ki so bile brez dodatnih finančnih stroškov zanjo. Obstoja takih možnosti v romunskem pravu namreč predložitveno sodišče ni omenilo in Sodišče ni pristojno za preverjanje razlage nacionalnega prava, ki jo je podalo predložitveno sodišče.

23 Nato je treba opozoriti, da v skladu s?lenom 179, prvi odstavek, Direktive o DDV davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. ?len 183, prvi odstavek, te direktive določa, da če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, obstaja presežek, ki se lahko bodisi prenese v naslednje obdobje bodisi se vrne.

24 Sodišče je poleg tega večkrat presodilo, da čeprav za izvajanje pravice do vračila presežka DDV iz?lena 183 Direktive o DDV načeloma velja procesna avtonomija držav?lanic, je ta avtonomija omejena z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti (sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 29 in navedena sodna praksa).

25 Glede možnosti, da se v skladu s?lenom 183 Direktive o DDV presežek DDV bodisi prenese v naslednje davčno obdobje bodisi se vrne, je Sodišče pojasnilo, da čeprav imajo države?lanice določeno svobodo pri določanju podrobnih pravil za vračilo presežka DDV, ta podrobna pravila ne morejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Natančneje, taka podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti, da pod ustreznimi pogoji dobi plačane vse terjatve, ki izhajajo iz tega presežka DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku, s plačilom v likvidnih sredstvih ali na enakovreden način, in da izbrani način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3,

C-107/10, EU:C:2011:298, točka 33 in navedena sodna praksa).

26 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da člena 183 Direktive o DDV ni mogoče razlagati tako, da nujno nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa podrobna pravila za vračilo presežka DDV, v katerih sta kombinirana dva načina povračila presežka DDV, določena v tem členu 183, in sicer prenos tega presežka v naslednje obdobje in vračilo tega presežka, ali ki ne določa prenosa tega presežka v naslednje davčno obdobje, ampak v več davčnih obdobjih, če so spoštovane omejitve iz člena 252(2) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točke od 47 do 49).

27 Vendar nacionalna ureditev, v skladu s katero mora davčni zavezanec v obdobju, ki ga ni mogoče šteti za razumnega, nositi del finančnega bremena presežka DDV, krši načelo davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, točka 27).

28 V obravnavanem primeru je treba v zvezi z načelom davčne nevtralnosti ugotoviti, da ker v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni navedeno točno obdobje, v katerem davčni zavezanec na podlagi romunske zakonodaje ne more pridobiti vračila presežka DDV, ki ga lahko uveljavlja v določenem davčnem obdobju, mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za ugotavljanje dejanskega stanja, odločiti, ali je s to zakonodajo davčnemu zavezancu v obdobju, ki se v smislu sodne prakse Sodišča ne šteje za razumno, dejansko naloženo finančno breme presežka DDV ali del tega bremena.

29 V zvezi z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, ki sta že navedeni v točki 24 te sodbe, je treba opozoriti, da postopkovna pravila za pravna sredstva, s katerimi se zagotavlja varstvo pravic, ki jih imajo pravni subjekti na podlagi prava Unije, ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in ne smejo biti urejena tako, da je v praksi onemogočeno oziroma preizredno oteženo uveljavljanje pravic, ki jih daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej zlasti sodbo z dne 30. junija 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, točka 39 in navedena sodna praksa).

30 Res je, da mora predložitveno sodišče, ki edino neposredno pozna postopkovna pravila za restitucijsko tožbo zoper državo, preveriti, ali so postopkovna pravila, katerih namen je v nacionalnem pravu zagotoviti varstvo pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, v skladu z načelom enakovrednosti, ter preučiti predmet in bistvene elemente domnevno podobnih pravnih sredstev po nacionalnem pravu. Nacionalno sodišče mora tako preveriti podobnost zadevnih pravnih sredstev 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 in navedena sodna praksa).

31 Sodišče pa lahko nacionalnemu sodišču zaradi preverjanja, ki ga mora to opraviti, zagotovi nekatere elemente v zvezi z razlago prava Unije.

32 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe navaja, da splošna ureditev davčnih obveznosti v zvezi z nacionalnimi davki in dajatvami, kot je določena v členih 157, 233 in 235 zakonika o davčnem postopku, določa pravilo, v skladu s katerim se, če se odločba o odmeri davka izpodbija, vendar je za vse davčne obveznosti, ki so z njo povezane, predložena bančna garancija, izvršljivost te odločbe odloži, prenehanje teh obveznosti vnaprej pa lahko nastopi šele, ko dolжник to zahteva. Vendar se te določbe na področju DDV ne uporabljajo, člen 303(4) in (5) davčnega zakonika pa ne določa takega pravila, tako da predložitev bančne garancije ne povzroči odloga zapadlosti davčnih obveznosti iz naslova DDV.

33 Romunska vlada – da bi dokazala, da je načelo enakovrednosti spoštovano – na eni strani

trdi, da je imela družba Philips Or?tie, ?e je ?elela odlo?itev u?inkov odlo?be o odmeri davka, možnost od upravnega sodiš?a to odlo?itev zahtevati pod pogoji, dolo?enimi v ?lenih 14 in 15 Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (zakon o upravnem sporu št. 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 1154 z dne 7. decembra 2004) v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari. Na drugi strani naj nepriznanje takega odlo?ilnega u?inka na podro?ju DDV, ?eprav je ta u?inek priznan za druge dav?ne obveznosti, ne bi moglo omajati spoštovanja na?ela enakovrednosti, saj ta odlo?itev ne vpliva na to, ali je DDV odbiten ali ne, in na samo prenehanje dav?nih obveznosti. Postopkovna pravila, ki se uporabljajo na podro?ju DDV, naj torej ne bi bila manj ugodna od tistih, ki se uporabljajo za dav?ne obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnega prava, saj naj obveznost pla?ila nikakor ne bi prenehala, ampak naj bi bila le odložena.

34 Tako bo moralo predložitveno sodiš?e za ugotovitev, ali je v postopku v glavni stvari spoštovano na?elo enakovrednosti, najprej presoditi, ali so pravna sredstva, za katera veljajo postopkovna pravila, za katera romunska vlada meni, da so podobna pravilom iz ?lenov 157, 233 in 235 zakonika o dav?nem postopku, z vidika svoje podlage, predmeta in bistvenih elementov primerljiva s pravnim sredstvom, ki temelji na pravicah, ki izhajajo iz prava Unije, kot je to iz postopka v glavni stvari.

35 Kot je navedlo tudi sámo predložitveno sodiš?e, se zdi, da to ne velja za pravna sredstva v zvezi z obveznostjo pla?ila DDV, ki izhaja iz izpodbijanih odlo?b o odmeri davka, in v zvezi z možnostjo odloga zapadlosti teh obveznosti, kar pa mora preveriti navedeno sodiš?e.

36 Nato bo navedeno sodiš?e moralo ugotoviti, ali so postopkovna pravila, ki se uporabljajo za nacionalna pravna sredstva, ki jih je opredelilo kot podobna to?bi iz postopka v glavni stvari, dejansko ugodnejša od tistih, ki se uporabljajo v sporu, o katerem odlo?a na podlagi ?lena 303(4) in (5) dav?nega zakonika. Ugotoviti pa je treba, da iz opisa nacionalnega prava, ki ga je predložitveno sodiš?e podalo v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be, izhaja, da imajo dav?ni zavezanci v obravnavanem primeru na podro?ju DDV na voljo procesna sredstva, ki so manj ugodna od tistih, ki jih imajo na voljo v zvezi s pravicami, ki jih imajo glede davkov in dajatev, ki niso DDV, na podlagi nacionalnega prava. Predložitveno sodiš?e mora izvesti potrebna preverjanja, da bi zagotovilo spoštovanje na?ela enakovrednosti glede ureditve, ki se uporablja za spor, o katerem odlo?a.

37 V zvezi z na?elom u?inkovitosti zadostuje ugotoviti, da se v obravnavanem primeru zdi, da to na?elo ni sporno, ker – kar mora preveriti predložitveno sodiš?e – iz spisa, s katerim razpolaga Sodiš?e, ne izhaja in poleg tega ni bilo zatrjevano, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari v praksi pretirano ote?uje ali onemogo?a uveljavljanje pravic, ki izhajajo iz pravnega reda Unije. Zato o tem ni treba odlo?ati.

38 Glede na zgoraj navedeno je treba odgovoriti, da je treba ?len 179, prvi odstavek, in ?len 183, prvi odstavek, Direktive o DDV ter na?elo enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dolo?a podrobna postopkovna pravila v zvezi s pravnimi sredstvi za vra?ilo DDV, temelje?imi na kršitvi skupnega sistema DDV, ki so manj ugodna od podrobnih postopkovnih pravil, ki se uporabljajo za podobna pravna sredstva, temelje?imi na kršitvi nacionalnega prava o davkih in dajatvah, ki niso DDV.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predlo?itev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 179, prvi odstavek, in člen 183, prvi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načelo enakovrednosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa podrobna postopkovna pravila v zvezi s pravnimi sredstvi za vračilo davka na dodano vrednost (DDV), temelječimi na kršitvi skupnega sistema DDV, ki so manj ugodna od podrobnih postopkovnih pravil, ki se uporabljajo za podobna pravna sredstva, temelječimi na kršitvi nacionalnega prava o davkih in dajatvah, ki niso DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.