

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 21. januarja 2021(1)

Zadeva C-844/19

CS,

Finanzamt Graz Stadt,

ob udeležbi

Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 183 – Vračilo presežka vstopnega davka – Obrestovanje v primeru naknadnega povečanja presežka vstopnega davka ali naknadnega zmanjšanja davčnega dolga – Neobstoj nacionalnih izvedbenih ukrepov – Neposredna uporaba direktive – Uporaba neupoštevne direktive po analogiji – Direktiva o vračilu (Direktiva 2008/9/ES) – Člen 27 – Razlaga nacionalnega prava v skladu s pravom Unije“

I. Uvod

1. V obravnavanem postopku se postavlja vprašanje, ali Direktiva o davku na dodano vrednost davčnemu zavezancu priznava neposredno pravico do obresti glede šele naknadno izplačanega presežka vstopnega davka oziroma glede šele naknadno izplačanega zahtevka za vračilo davka. Republika Avstrija v skladu z navedbami predložitvenega sodišča za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) ni določila nobene take določbe o obrestovanju. Obstoječih določb o obrestovanju za druge vrste davkov naj se ne bi moglo razlagati v skladu s pravom Unije in uporabiti za DDV.

2. Vendar pa druga direktiva (Direktiva o vra?ilu) vsebuje neposredno uporabljivo pravico do obresti za naknadno vrnjene preseške vstopnega davka dav?nim zavezancem, ki imajo sedež v tujini in ki v državi niso ustvarili nobenega prometa. Vprašanje je, ali se ta direktiva tu lahko uporabi po analogiji.

3. Tudi ?e bo odgovor na to nikalen in tudi ?e iz Direktive o davku na dodano vrednost ni mogo?e izpeljati neposredno uporabljive pravice do obresti, lahko Sodiš?e morda vendarle posreduje nadaljnje koristne napotke, ki bi lahko bili v pomo? pri možnosti rešitve spora, skladne s pravom Unije.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. ?len 90 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) zadeva zmanjšanje dav?ne osnove in dolo?a:

„1. Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.

2. Države ?lanice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.“

5. ?len 183 Direktive o DDV 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.“

6. Direktiva 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vra?ilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES(3) (v nadaljevanju: Direktiva o vra?ilu), se nanaša na pravila za vra?ilo vstopnega davka dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila in ki tam niso ustvarili nobenega prometa.

7. ?len 27 te Direktive o vra?ilu se nanaša na obrestovanje navedenega zahtevka za vra?ilo in dolo?a:

„1. Obresti se obra?unajo od dne, ki sledi zadnjemu dnevu za pla?ilo, dolo?enem v ?lenu 22(1), do dne, ko je bilo vra?ilo dejansko pla?ano.

2. Obrestna mera ustreza veljavni obrestni meri, ki se v skladu z zakonodajo države ?lanice vra?ila uporablja pri vra?ilih DDV dav?nim zavezancem, ki imajo sedež v tej državi ?lanici.

„?e po nacionalni zakonodaji v zvezi z vra?ilom dav?nim zavezancem obresti niso pla?ljive, pla?ljive obresti ustrezajo obrestim ali enakovredni dajatvi, ki jo država ?lanica vra?ila uporablja v zvezi z zamudami pri pla?ilih DDV dav?nih zavezancev.“

B. Avstrijsko pravo

8. V Avstriji je pravica dav?nega zavezanca do obresti urejena v Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundeabgabenordnung) (avstrijski zvezni zakon o splošnih dolo?bah in postopku glede davkov, s katerimi upravljajo zvezni, deželni in ob?inski

davčni organi, zvezni davčni zakonik; v nadaljevanju: BAO):

9. člen 205 BAO se nanaša na pravico davčnega zavezanca do obresti v primeru zahtevkov za vračilo dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb:

„1. Razlike v zneskih dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb, ki izhajajo iz davčnih odločb ob neupoštevanju akontacij (odstavek 3) in po primerjavi s predplačili ali z do sedaj določenim davkom, se obrestujejo v obdobju od 1. oktobra v letu, ki sledi letu, v katerem je nastal davčni zahtevek, do datuma vročitve teh odločb (obresti na zahtevek). To smiselno velja za razlike v zneskih iz

(a) razveljavitev davčnih odločb, [...]

2. Obresti na zahtevek znašajo 2 % nad temeljno obrestno mero na leto. Obresti na zahtevek, nižje od 50 EUR, se ne obračunajo. Obresti na zahtevek se določijo za obdobje največ 48 mesecev. [...]“

10. člen 205a BAO od 1. januarja 2012 določa pravico davčnega zavezanca do obresti za preplačane davke, če se ti davki naknadno na podlagi pritožbe določijo v nižjem znesku od prvotnega:

„1. Če se zmanjša že plačana davčna obveznost, katere višina je neposredno ali posredno odvisna od odločitve o pritožbi proti odločbi, se na predlog davčnega zavezanca določijo obresti za obdobje od plačila do vročitve odločbe oziroma razglasitve sodbe, s katero je znesek davka zmanjšan (pritožbene obresti). [...]

4. Obresti znašajo 2 % nad temeljno obrestno mero na leto. Obresti, nižje od 50 EUR, se ne obračunajo.“

III. Spor o glavni stvari

11. Predlog za sprejetje predhodne odločbe temelji na dveh različnih revizijskih postopkih pred predložitvenim sodiščem.

– Prvi revizijski postopek (Ro 2017/15/0035)

12. CS, tožeča stranka v prvem postopku (v nadaljevanju: prva tožeča stranka), je v obračunu akontacije DDV za mesec avgust 2007 uveljavljala presežek vstopnega davka v višini 60.689,28 EUR. Finančni urad pa je ta presežek določil le v višini 14.689,28 EUR. Prva tožeča stranka je to odločbo uspešno izpodbijala pred sodiščem. Presežek vstopnega davka ji je bil v polni višini „izplačan“ 22. maja 2013.

13. Prva tožeča stranka je 30. maja 2013 zahtevala obrestovanje tega presežka vstopnega davka v skladu s členom 205a BAO, in sicer za obdobje od njegove uveljavitve (1. januarja 2012) do izpolnitve dne 22. maja 2013. Finančni urad je ta predlog zavrnil. Prva tožeča stranka s tožbo, ki jo je vložila na Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ni uspela.

14. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je zavrnitev obrazložilo s tem, da člen 205a BAO ne vključuje primera uspešno iztoženega presežka vstopnega davka, temveč le uspešno izpodbijanje previsoko odmerjenega in plačanega davčnega dolga na sodišču. Prva tožeča stranka to izpodbija z revizijo.

– Drugi revizijski postopek (Ro 2018/15/0026)

15. Tože?a stranka v drugem postopku (technoRent International, v nadaljevanju: druga tože?a stranka) je podjetje s sedežem v Nem?iji. To podjetje je v letih 2003 in 2004 v Avstriji prodajalo stroje in od teh poslov v Avstriji pla?alo DDV. Druga tože?a stranka je v letu 2005 v obra?unu akontacije DDV za mesec maj 2005 uveljavljala dobropis DDV v višini 367.081,58 EUR. Razlog za to je bilo naknadno zmanjšanje pla?ila v smislu ?lena 90 Direktive o DDV, saj nekateri stroji o?itno niso bili pla?ani ali pa niso bili pla?ani v celoti.

16. To zmanjšanje dav?ne osnove je bilo predmet uradne dav?ne revizije (od julija 2006 do junija 2008). Dobropis je bil drugi tože?i stranki 10. marca 2008 sprva „izpla?an“. Finan?ni urad pa je ob koncu revizije menil, da zmanjšanja dav?ne osnove vendarle ni treba opraviti. Finan?ni urad je zato z odlo?bo z dne 13. oktobra 2008 dolo?il naknadno terjatev v višini 367.081,58 EUR. Tožbi, vloženi proti tej odlo?bi o odmeri DDV, je bilo ugodeno.

17. Druga tože?a stranka je oktobra 2013 za obdobje od julija 2005 do maja 2013 zahtevala obrestovanje zneska v višini 367.081,58 EUR. Finan?ni urad je o tem predlogu odlo?il tako, da pravica do obresti pripada le za obdobje od 1. januarja 2012 do 8. aprila 2013 (v višini 10.021,32 EUR) in sicer v skladu s ?lenom 205a BAO. Pritožbi, vloženi proti tej odlo?bi, je sodiš?e 29. maja 2017 deloma ugodilo s tem, da je drugi tože?i stranki tudi za obdobje od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008 prisodilo zamudne obresti. Z revizijo, ki jo je proti temu vložil finan?ni urad, se izpodbija izklju?na prisoditev zamudnih obresti za obdobje od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odlo?be in postopek pred Sodiš?em

18. Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodiš?e, Avstrija), ki je pristojno za oba revizijska postopka, meni, da dolo?b o obrestih, ki jih vsebujeta ?len 205 oziroma ?len 205a BAO, ne more razlagati v skladu s pravom Unije in je zato s sklepom z dne 24. oktobra 2018 Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali iz prava Unije izhaja neposredno uporabljiva dolo?ba, ki dav?nemu zavezancu, ki mu finan?ni urad v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ni pravo?asno vrnil dobroimetja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), priznava pravico do zamudnih obresti, tako da to pravico lahko uveljavlja pri finan?nem uradu oziroma pred upravnimi sodiš?i, ?eprav nacionalna zakonodaja take dolo?be o obrestih ne dolo?a?

?e je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odlo?anje pritrdilen:

2. Ali je tudi v primeru, v katerem dav?ni zavezanec uveljavlja terjatev DDV, ki je nastala zaradi naknadnega zmanjšanja pla?ila v skladu s ?lenom 90(1) Direktive 2006/112/ES, dopustno, da obresti za?nejo te?i šele po izteku primerne obdobja, ki ga ima na razpolago finan?ni urad za presojo pravilnosti terjatve, ki jo uveljavlja dav?ni zavezanec?

3. Ali okoliš?ina, da nacionalna zakonodaja države ?lanice ne vsebuje dolo?be o obrestih za prepozen dobropis dobroimetja DDV, povzro?i, da morajo nacionalna sodiš?a pri obra?unu obresti uporabiti pravno posledico, dolo?eno v ?lenu 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vra?ilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila, ampak v drugi državi ?lanici, tudi tedaj, ?e postopki v glavni stvari ne spadajo na podro?je uporabe te direktive?“

19. V postopku pred Sodiš?em sta pisna stališ?a predložili Republika Avstrija in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje

20. Vsa tri vprašanja za predhodno odločanje v bistvu zadevajo vprašanje, ali, in če da, v kolikšnem obsegu iz prava Unije izhaja obveznost obrestovanja presežka vstopnega davka oziroma zahtevka za vračilo DDV (pogosto imenovanega tudi dobropis DDV). Ker sta drugo in tretje vprašanje zastavljeni za primer pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje, bom najprej obravnavala slednje.

21. Predložitveno sodišče pri tem vprašanju očitno izhaja iz premise, da v avstrijskem pravu obrestovanje presežka vstopnega davka oziroma zahtevka za vračilo DDV ni določeno oziroma je določeno le za prav posebne položaje. Uporaba po analogiji določbe člena 205 BAO, ki na splošno velja za davek od prihodka, naj pri tem ne bi bila možna. Tudi člen 205a BAO naj bi od 1. januarja 2012 obsegal le primer, v katerem se na podlagi odločbe DDV naknadno zniža, ne pa da se zviša odbitek vstopnega davka. To je razlog, iz katerega sodišče sprašuje, ali obstaja neposredno uporabljiva določba, izhajajoča „iz prava Unije“.

22. V obravnavanem primeru gre za obrestovanje presežka vstopnega davka oziroma zahtevka za vračilo DDV. Zato v prvi vrsti kot upoštevno pravo Unije pride v poštev Direktiva o DDV in v njenem okviru zlasti člena 183 in 90.

23. Za odgovor na prvo vprašanje je torej najprej treba razjasniti obseg pravice do obresti v skladu s členoma 183 in 90 Direktive o DDV (točka B.1) in možnost njene neposredne uporabe (točka B.2). Nato je treba obravnavati neposredno uporabo po analogiji člena 27 Direktive o vračilu, ki sam po sebi ni upošteven (točka B.3), in možnosti razlage členov 205 in 205a BAO v skladu s pravom Unije (točka C).

B. Obrestovanje presežka DDV in zahtevka za vračilo DDV

1. Vsebina in obseg členov 183 in 90 Direktive o DDV

a) Obrestovanje presežka vstopnega davka

24. Najprej je treba razjasniti, ali pravica posameznika do obresti izhaja iz Direktive o DDV. Direktiva o DDV ne vsebuje konkretne določbe o obrestovanju. Tudi člen 183 Direktive o DDV določa le, da lahko države članice presežek, ki izhaja iz pozitivne razlike med odbitkom vstopnega davka in davčnim dolgom, prenesejo v naslednje obdobje ali pa ga vrnejo v skladu s pogoji, ki jih določijo.

25. V tem pogledu ta določba glede na njeno besedilo ne določa ne obveznosti plačila obresti na presežek DDV, ki ga je treba vrniti, ne datuma, od katerega bi bile te obresti dolgovane.⁽⁴⁾

26. Člen 183 Direktive o DDV pa je treba brati v povezavi s členom 179. V skladu s členom 179 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. Na koncu je s tem v členu 179 Direktive o DDV določen obvezni porazdelitev z dolgovanim davkom za konkretno davčno obdobje. Če je davčni dolg večji od odbitka vstopnega davka, ostane (nižji) davek, ki ga je še treba plačati. Če pa je davčni dolg nasprotno nižji od odbitka vstopnega davka, ostane presežek vstopnega davka, na katerega se nanaša člen 183 Direktive o DDV.

27. Iz te povezave člena 183 Direktive o DDV s pravico davčnega zavezanca do odbitka

vstopnega davka ob upoštevanju načela nevtralnosti izhaja ustaljena sodna praksa Sodišča, v skladu s katero je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena. Zlasti se lahko izvršuje *takoj* za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije.(5)

28. Dalje, treba je upoštevati, da obstoj pravice do odbitka spada v člene od 167 do 172 Direktive o DDV, ki so umeščeni pod poglavje z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, medtem ko se členi od 178 do 183 te direktive nanašajo zgolj na pravila za uveljavljanje te pravice.(6) Sodišče je v tem pogledu že pojasnilo, da načini uveljavljanja te pravice, ki so jih določile države članice, ne smejo posegati v načelo nevtralnosti sistema DDV, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka.(7) Na koncu načelo nevtralnosti sistema DDV zahteva, da se – kadar je presežek DDV davčnemu zavezancu vrnjen izven razumnega roka – finančne izgube, ki so tako nastale davčnemu zavezancu zaradi nezmožnosti razpolaganja z zadevnimi zneski, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti.(8)

29. V tem pogledu iz člena 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti izhaja pravica davčnega zavezanca – v obravnavanem primeru prve tožbe stranke – do obrestovanja njegovega neizplačanega presežka vstopnega davka.

b) Obrestovanje zahtevka za vračilo DDV

30. Enako velja, s čimer se strinja tudi Komisija, tudi v primeru davčnega zavezanca, ki je – kakor v obravnavanem primeru druga tožba stranka – sprva pravilno odvedel DDV in ki ima zaradi zmanjšanja davčne osnove v skladu s členom 90 Direktive o DDV sedaj – to pomeni od datuma, ko je prišlo do zmanjšanja – zahtevke za vračilo (tako imenovani dobropis DDV) v razmerju do davčnega upravičenca.

31. V obeh primerih je davčni zavezanec obremenjen s previsokim zneskom DDV, ki ga je odvedel posredno prek svojega dobavitelja ali neposredno državi. Ob upoštevanju načela nevtralnosti se obremenitev v primeru prepoznega upoštevanja zmanjšanja davčne osnove v skladu s členom 90 Direktive o DDV torej na noben način ne razlikuje od prepoznega izplačila presežka vstopnega davka v skladu s členom 183. Zato je Sodišče v primeru zmanjšanja davčne osnove tudi že odločilo,(9) da „načelo obveznosti držav članic, da vrnejo zneske davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi, izhaja iz tega prava“.(10)

32. Zato je treba tudi sprva pravilno pobrane zneske DDV, ki jih je treba na podlagi naknadnega zmanjšanja davčne osnove vrniti, ker pravni razlog za plačilo ne obstaja več, od tega trenutka vrniti skupaj z obrestmi.

c) Izključitev obrestovanja na podlagi člena 27 Direktive o vračilu?

33. Drugače, kot to izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in kot to zastopa tudi Republika Avstrija, na drugi strani iz besedila člena 27(2), drugi stavek, Direktive o vračilu ni mogoče sklepati, da države članice lahko v celoti izključijo obrestovanje teh zahtevkov. Ta člen določa: „Če po nacionalni zakonodaji v zvezi z vračilom davčnim zavezancem obresti niso plačljive, plačljive obresti ustrezajo obrestim ali enakovredni dajatvi, ki jo država članica vračila uporablja v zvezi z zamudami pri plačilih DDV davčnih zavezancev.“

34. Opredelitev „(?)e po nacionalni zakonodaji [...] obresti niso plačljive“ ne pomeni, da je zakonodajalec Unije izhajal iz tega, da je možno, da se v nacionalni zakonodaji ne določi določbe o obrestovanju za vračila vstopnega davka davčnim zavezancem.

35. Kakor izhaja iz prve in druge uvodne izjave Direktive o vračilu, je pred uvedbo te direktive v njeni sedanji obliki obstajal velik deficit pri prenosu in usklajevanju zakonodaj držav članic v zvezi

z vračilom DDV davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države. Za spopadanje s tem deficitom je bil, kakor izhaja iz tretje uvodne izjave Direktive o vračilu, izboljšán položáj podjetij. Zato je bila določena konkretna in za vse države članice zavezujoča vseobsegajoča določba člena 27(2), drugi stavek, Direktive o vračilu. Če ne obstaja določba o obrestovanju za zahteve za vračilo davčnih zavezancev, ki nimajo sedeža v državi, torej veljajo določbe za prepozná plačila državi.

36. Ta vseobsegajoča določba za en posebni primer (člen 27(2), drugi stavek, Direktive o vračilu) pa nikakor ne izključuje obrestovanja v vseh drugih primerih. To še toliko bolj velja, ker načelo nevtralnosti (glej zgoraj točko 28) zahteva obrestovanje za vse druge primere.

d) **Vmesni predlog**

37. Iz členov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti torej izhaja obveznost države članice glede obrestovanja presežkov vstopnega davka in zahtevkov za vračilo davka zaradi zmanjšanja davčne osnove.

2. **Neposredno uporabljiva pravica do obresti iz člena 183 ali člena 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti?**

38. Sedaj je treba preučiti, ali iz členov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti izhaja neposredno uporabljiva pravica do obresti. To je treba, kakor meni tudi Republika Avstrija, zanikati. Sicer v skladu s členoma 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti velja, da načelo mora priti do obrestovanja. Podrobnih pravil – na primer obrestne mere ali začeta teka obresti – pa pravo Unije ne določa.

39. Pri določitvi obrestovanja imajo države članice namreč pri prenosu na voljo polje proste presoje.⁽¹¹⁾ Enako velja tudi za obrestovanje zahtevka za vračilo v skladu s členom 90 Direktive o DDV.⁽¹²⁾

40. Sodišče je to polje proste presoje pri prenosu večkrat potrdilo. Glede na to je s členom 183 Direktive o DDV na primer v skladu določba, ki določa izplačilo presežka v roku 45 dni po prijavi davka do začeta teka obresti.⁽¹³⁾

41. Zato morajo države članice v svojem nacionalnem pravu določiti podrobnosti obrestovanja. Ob upoštevanju različnih monetarnih območij z različnimi stopnjami inflacije in obrestnimi merami, ki obstajajo v Uniji, je ta vsebinska odprtost Direktive o DDV razumljiva. Neposredna uporaba člena 183 ali člena 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti za določitev konkretne pravice do obresti v korist davčnega zavezanca je zato izključena.

3. **Uporaba člena 27 Direktive o vračilu po analogiji?**

42. Tudi uporaba člena 27 Direktive o vračilu po analogiji – o kateri očitno razmišlja predložitveno sodišče v svojem tretjem vprašanju – v obravnavanem primeru in v skladu s stališčem Republike Avstrije ne pride v poštev. Ta člen je sicer dovolj natančen in določen in bi se torej sam po sebi lahko neposredno uporabil. Vendar pa državo članico zavezuje k uporabi konkretne določbe o obrestovanju le v primerih davčnega zavezanca, ki ima sedež v tujini in ki v državi ni ustvaril nobenega prometa.

43. Avstrija zato s tem, da te določbe o obrestovanju ni prenesla v nacionalno zakonodajo za primer davčnega zavezanca, ki ima sedež v državi (oziroma davčnega zavezanca, ki ustvarja promet v državi), ni kršila člena 27 Direktive o vračilu. Zato tu ne pride v poštev smisel in namen neposredne uporabe direktive. Ni mogoče in tudi ni treba prepričati, da bi država imela koristi od

44. Dalje tudi ni podana nena?rtina praznina, ki je pogoj za uporabo po analogiji. Kakor je bilo že pojasnjeno zgoraj (to?ki 35 in 36), je pred uvedbo Direktive o vra?ilu v njeni sedanji obliki obstajal velik deficit pri postopku za vra?ilo DDV dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi. Zakonodajalec pa o?itno pri dav?nih zavezancih, ki imajo sedež v državi, ni izhajal iz takega deficita, sicer ne bi sprejel ureditve le za ta posebni primer.

45. Ne glede na to bi uporaba neupoštevne direktive po analogiji v obravnavanem primeru pomenila neupoštevanje vrednotenja zakonodajalca Unije, ki je razvidno iz Direktive o DDV. Ta je z opredelitvijo ?lenov 183 in 90 Direktive o DDV državam ?lanicam prepustil izvedbo in tudi obrestovanje presežka DDV in zahtevka za vra?ilo. Sodiš?e govori o polju proste presoje držav ?lanic.(15) Z uporabo ?lena 27 Direktive o vra?ilu po analogiji bi se to polje proste presoje zaobšlo.

4. Vmesni predlog

46. Iz ?lenov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z na?elom nevtralnosti ne izhaja neposredno uporabljiva dolo?ba o obrestih v korist dav?nega zavezanca. Za to ni podana zadostna dolo?nost v zvezi z obrestno mero in za?etkom teka obresti. To pa ne vpliva na to, da ?lena 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z na?elom nevtralnosti zahtevata ureditev obrestovanja. V pošteev tudi ne pride uporaba ?lena 27 Direktive o vra?ilu po analogiji.

C. Omejitve polja proste presoje držav ?lanic pri prenosu: na?eli enakovrednosti in u?inkovitosti

47. Ker Direktiva o DDV torej ne vsebuje neposredno uporabljive dolo?be o obrestovanju, so za podrobno dolo?itev pravice do obresti na?eloma pristojne države ?lanice. Kakor je Sodiš?e že odlo?ilo, imajo v tem pogledu na voljo polje proste presoje(16) in lahko dolo?ijo podrobna pravila pravice do obresti.

48. Vendar pa podrobna pravila vra?ila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (na?elo enakovrednosti), niti ne smejo biti urejena tako, da bi dejansko onemogo?ila ali pretirano otežila izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (na?elo u?inkovitosti).(17)

49. Ti na?eli vplivata na to, kako morajo nacionalna sodiš?a uporabljati in razlagati nacionalno pravo. Kakor je namre? že odlo?ilo Sodiš?e, mora nacionalno sodiš?e zagotoviti polni u?inek prava Unije – v obravnavanem primeru Direktive o DDV – tako da po potrebi na podlagi lastne pristojnosti ne uporabi dosedanje razlage, ?e ta ni v skladu s pravom Unije.(18) Nacionalno sodiš?e mora upoštevati celotno nacionalno pravo, da bi lahko presodilo, v kolikšni meri se lahko uporablja tako, da ne pride do rezultata, ki bi bil v nasprotju s pravom Unije.(19)

50. Pogoj pa je, da sodiš?e ima tako možnost. Predložitveno sodiš?e meni, da besedilo, namen in sistematika ?lenov 205 in 205a BAO sicer izklju?ujejo njuno uporabo v primeru „zahtevkov DDV, ki so bili prepozno knjiženi v dobro“. Morda pa pride v poštev razlaga teh dolo?b, skladna s pravom Unije, ali njuna uporaba po analogiji. ?e ni dolo?be glede prepla?ila DDV, bi lahko šlo za nena?rtno praznino. To bi se lahko v primeru druge tože?e stranke v skladu z na?eloma enakovrednosti in u?inkovitosti na primer odpravilo z uporabo po analogiji dolo?b o obrestovanju, ki veljajo za druge vrste davkov (na primer ?lena 205 BAO).

51. Za prvo tože?o stranko velja: to, ali se na podlagi pravnega sredstva dav?ni dolg zmanjša ali pa se pove?a pravica do odbitka vstopnega davka, za iz tega izhajajo?i presežek vstopnega davka (to pomeni saldo v skladu s ?lenom 183 Direktive o DDV) ni odlo?ilno. Morda tu v skladu z

na?eloma enakovrednosti in u?inkovitosti vendarle pride v po?tev raz?irjajo?a razlaga ?lena 205a BAO, ki je v skladu s pravom Unije.

52. Ker pa vsakega nacionalnega prava ni mo?no razlagati v skladu s pravom Unije, kakor med drugim izhaja tudi iz od?kodninske obveznosti dr?av ?lanic za kr?itve prava Unije,(20) lahko o tem na koncu odlo?i le predložitveno sodi?e.

53. Ker je bil odgovor na prvo vpra?anje za predhodno odlo?anje nikalen, na drugo in tretje vpra?anje ni treba posebej odgovoriti.

VI. Predlog

54. Sodi?u zato predlagam, naj na prvo vpra?anje, ki ga je v predhodno odlo?anje predlo?ilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodi?e, Avstrija), odgovori tako:

Iz prava Unije – v obravnavanem primeru iz ?lenov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z na?elom nevtralnosti – izhaja: prese?ek vstopnega davka v skladu s ?lenom 183 se mora prav tako kot zahtevek za vra?ilo, ki izhaja iz popravka dav?ne osnove v skladu s ?lenom 90 Direktive o DDV, na?eloma obrestovati, ?e se ne vrne v primernem roku. Neposredno uporabljiva dolo?ba direktive glede konkretnega obrestovanja teh zahtevkov pa ne obstaja. Zato mora predložitveno sodi?e storiti vse, kar je v njegovi pristojnosti, da bi doseglo izid, ki je v skladu s pravom Unije, na primer z uporabo nacionalnega prava po analogiji ali z raz?irjajo?o razlago nacionalnega prava, skladno s pravom Unije.

1 Jezik izvirnika: nem??ina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 UL 2008, L 44, str. 23.

4 Tako sodbi z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 19), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 27).

5 Sodbe z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 21); z dne 28. julija 2011, Komisija/Mad?arska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 43); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 32); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, to?ka 34), in z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, to?ka 37 in tam navedena sodna praksa).

6 Sodba z dne 28. julija 2011, Komisija/Mad?arska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 44); glej v tem smislu ?e sodbi z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, to?ka 30), in z dne 8. novembra 2001, Komisija/Nizozemska (C?338/98, EU:C:2001:596, to?ka 71).

7 Tako izrecno sodbe z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 22); z dne 28. julija 2011, Komisija/Mad?arska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 45), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 33).

8 Tako izrecno sodbi z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ki 23 in 24), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 51). Na koncu tako tudi sodba z dne 23. aprila 2020, Sole?Mizo in Dalmandi Mez?gazdasági (C?13/18 in C?126/18, EU:C:2020:292, to?ka 36).

9 Sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C?591/10, EU:C:2012:478, to?ka

25).

10 Tako tudi – sicer glede primera v okviru ?lena 183 Direktive o DDV – sodba z dne 23. aprila 2020, Sole?Mizo in Dalmandi Mez?gazdasági (C?13/18 in C?126/18, EU:C:2020:292, to?ka 36).

11 Sodbe z dne 23. aprila 2020, Sole?Mizo in Dalmandi Mez?gazdasági (C?13/18 in C?126/18, EU:C:2020:292, to?ka 37); z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 20 – avtonomija); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 39); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ki 33 in 64), in z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, to?ka 17).

12 Glej sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C?591/10, EU:C:2012:478).

13 Sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ki 50 in 61).

14 V tem smislu izrecno sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, to?ka 38); z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, to?ki 22 in 23), in z dne 26. februarja 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, to?ka 49).

15 Sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 39); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ki 33 in 64); z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, to?ka 17), in z dne 25. oktobra 2001, Komisija/Italija (C?78/00, EU:C:2001:579, to?ka 32).

16 Sodbe z dne 23. aprila 2020, Sole?Mizo in Dalmandi Mez?gazdasági (C?13/18 in C?126/18, EU:C:2020:292, to?ka 37); z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 20 – avtonomija); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 39), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 29).

17 Sodbe z dne 16. julija 2020, UR (Dav?na obveznost odvetnikov) (C?424/19, EU:C:2020:581, to?ka 25); z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C?34/19, EU:C:2020:148, to?ka 58); z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti (C?213/13, EU:C:2014:2067, to?ka 54); z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 20); z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, to?ka 17), in z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C?2/08, EU:C:2009:506, to?ka 24).

18 Tako izrecno sodba z dne 16. julija 2020, UR (Dav?na obveznost odvetnikov) (C?424/19, EU:C:2020:581, to?ka 30); glej ustrezno sodbi z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C?34/19, EU:C:2020:148, to?ka 61), in z dne 5. marca 2020, OPR?Finance (C?679/18, EU:C:2020:167, to?ka 44). V tem smislu tudi že sodbe z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti (C?213/13, EU:C:2014:2067, to?ka 54); z dne 24. oktobra 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, to?ka 20), in z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, to?ka 17).

19 Podobno sodbi z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C?34/19, EU:C:2020:148, to?ka 59), in z dne 8. novembra 2016, Ognyanov (C?554/14, EU:C:2016:835, to?ki 59 in 66).

20 Glej v tem smislu sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, to?ki 42 in 43); z dne 4. julija 2006, Adeneler in drugi (C?212/04, EU:C:2006:443, to?ka 112), in z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, to?ka 27).