Zbirka odločb sodne prakse

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 vračilu) vsebuje neposredno uporabljivo pravico do obresti za naknadno vrnjene presežke vstopnega davka davčnim 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 če bo odgovor na to nikalen in tudi če iz Direktive o davku na dodano vrednost ni mogoče izpeljati neposredno uporabljive pravice do obresti, lahko Sodišče morda vendarle posreduje nadaljnje koristne napotke, ki bi lahko bili v pomoč pri možnosti rešitve spora, skladne s pravom Unije.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

## II. Pravni okvir

### *A. Pravo Unije*

4. Člen 90 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) zadeva zmanjšanje davčne osnove in določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila."

5. Člen 183 Direktive o DDV določa:

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

Države članice pa lahko zavrnejo vračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten."

6. Direktiva 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES [3] (v nadaljevanju: Direktiva o vračilu), se nanaša na pravila za vračilo vstopnega davka davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in ki tam niso ustvarili nobenega prometa.

7. Člen 27 te Direktive o vračilu se nanaša na obrestovanje navedenega zahtevka za vračilo in določa:

„1. Obresti se obračunajo od dne, ki sledi zadnjemu dnevu za plačilo, določenem v členu 22(1), do dne, ko je bilo vračilo dejansko plačano.

2. Obrestna mera ustreza veljavni obrestni meri, ki se v skladu z zakonodajo države članice vračila uporablja pri vračilih DDV davčnim zavezancem, ki imajo sedež v tej državi članici.

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."

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 UL 2008, L 44, str. 23.

### *B. Avstrijsko pravo*

8. V Avstriji je pravica davčnega 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 določbah in postopku glede davkov, s katerimi upravljajo zvezni, deželni in občinski 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. Tožeča stranka v drugem postopku (technoRent International, v nadaljevanju: druga tožeča stranka) je podjetje s sedežem v Nemčiji. To podjetje je v letih 2003 in 2004 v Avstriji prodajalo stroje in od teh poslov v Avstriji plačalo DDV. Druga tožeča stranka je v letu 2005 v obračunu akontacije DDV za mesec maj 2005 uveljavljala dobropis DDV v višini 367.081,58 EUR. Razlog za to je bilo naknadno zmanjšanje plačila v smislu člena 90 Direktive o DDV, saj nekateri stroji očitno niso bili plačani ali pa niso bili plačani v celoti.

16. To zmanjšanje davčne osnove je bilo predmet uradne davčne revizije (od julija 2006 do junija 2008). Dobropis je bil drugi tožeči stranki 10. marca 2008 sprva „izplačan“. Finančni urad pa je ob koncu revizije menil, da zmanjšanja davčne osnove vendarle ni treba opraviti. Finančni urad je zato z odločbo z dne 13. oktobra 2008 določil naknadno terjatev v višini 367.081,58 EUR. Tožbi, vloženi proti tej odločbi o odmeri DDV, je bilo ugodeno.

17. Druga tožeča stranka je oktobra 2013 za obdobje od julija 2005 do maja 2013 zahtevala obrestovanje zneska v višini 367.081,58 EUR. Finančni urad je o tem predlogu odločil 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 členom 205a BAO. Pritožbi, vloženi proti tej odločbi, je sodišče 29. maja 2017 deloma ugodilo s tem, da je drugi tožeči stranki tudi za obdobje od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008 prisodilo zamudne obresti. Z revizijo, ki jo je proti temu vložil finančni urad, se izpodbija izključna prisoditev zamudnih obresti za obdobje od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.

## IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

18. Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija), ki je pristojno za oba revizijska postopka, meni, da določb o obrestih, ki jih vsebujeta člen 205 oziroma člen 205a BAO, ne more razlagati v skladu s pravom Unije in je zato s sklepom z dne 24. oktobra 2018 Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali iz prava Unije izhaja neposredno uporabljiva določba, ki davčnemu zavezancu, ki mu finančni urad v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ni pravočasno vrnil dobroimetja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), priznava pravico do zamudnih obresti, tako da to pravico lahko uveljavlja pri finančnem uradu oziroma pred upravnimi sodišči, čeprav nacionalna zakonodaja take določbe o obrestih ne določa?

Če je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje pritrdilen:

2. Ali je tudi v primeru, v katerem davčni zavezanec uveljavlja terjatev DDV, ki je nastala zaradi naknadnega zmanjšanja plačila v skladu s členom 90(1) Direktive 2006/112/ES, dopustno, da obresti začnejo teči šele po izteku primernega obdobja, ki ga ima na razpolago finančni urad za presojo pravilnosti terjatve, ki jo uveljavlja davčni zavezanec?

3. Ali okoliščina, da nacionalna zakonodaja države članice ne vsebuje določbe o obrestih za prepozen dobropis dobroimetja DDV, povzroči, da morajo nacionalna sodišča pri obračunu obresti uporabiti pravno posledico, določeno v členu 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9/ES o podrobnih

pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, tudi tedaj, če postopki v glavni stvari ne spadajo na področje uporabe te direktive?“

19. V postopku pred Sodiščem sta pisna stališča 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]

4 Tako sodbi z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 19), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 27).

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 poračun 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 tožeče 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 tožeča 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 – zahtevek za vračilo (tako imenovani dobropis DDV) v razmerju do davčnega upravičenca.

5 Sodbe z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 21); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 43); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 32); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 34), in z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37 in tam navedena sodna praksa).

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

7 Tako izrecno sodbe z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 22); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 45), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 33).

8 Tako izrecno sodbi z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točki 23 in 24), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 51). Na koncu tako tudi sodba z dne 23. aprila 2020, Sole-Mizo in Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 36).

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 „(č)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 določijo 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, izboljšan položaj 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 zahtevke za vračilo davčnih zavezancev, ki nimajo sedeža v državi, torej veljajo določbe za prepozna 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.

9 Sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 25).

10 Tako tudi – sicer glede primera v okviru člena 183 Direktive o DDV – sodba z dne 23. aprila 2020, Sole-Mizo in Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 36).

*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 načelno mora priti do obrestovanja. Podrobnih pravil – na primer obrestne mere ali začetka 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 začetka 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 preprečiti, da bi država imela koristi od kršitve prava Unije.[14]

44. Dalje tudi ni podana nenačrtna praznina, ki je pogoj za uporabo po analogiji. Kakor je bilo že pojasnjeno zgoraj (točki 35 in 36), je pred uvedbo Direktive o vračilu v njeni sedanji obliki obstajal velik deficit pri postopku za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi. Zakonodajalec pa očitno pri davčnih zavezancih, ki imajo sedež v državi, ni izhajal iz takega deficita, sicer ne bi sprejel ureditve le za ta posebni primer.

11 Sodbe z dne 23. aprila 2020, Sole-Mizo in Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 37); z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 20 – avtonomija); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 39); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točki 33 in 64), in z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 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, točki 50 in 61).

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

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 členov 183 in 90 Direktive o DDV državam članicam prepustil izvedbo in tudi obrestovanje presežka DDV in zahtevka za vračilo. Sodišče govori o polju proste presoje držav članic.[15] Z uporabo člena 27 Direktive o vračilu po analogiji bi se to polje proste presoje zaobšlo.

*4. Vmesni predlog*

46. Iz členov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti ne izhaja neposredno uporabljiva določba o obrestih v korist davčnega zavezanca. Za to ni podana zadostna določnost v zvezi z obrestno mero in začetkom teka obresti. To pa ne vpliva na to, da člena 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti zahtevata ureditev obrestovanja. V poštev tudi ne pride uporaba člena 27 Direktive o vračilu po analogiji.

## *C. Omejitve polja proste presoje držav članic pri prenosu: načeli enakovrednosti in učinkovitosti*

47. Ker Direktiva o DDV torej ne vsebuje neposredno uporabljive določbe o obrestovanju, so za podrobno določitev pravice do obresti načeloma pristojne države članice. Kakor je Sodišče že odločilo, imajo v tem pogledu na voljo polje proste presoje[16] in lahko določijo podrobna pravila pravice do obresti.

48. Vendar pa podrobna pravila vračila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), niti ne smejo biti urejena tako, da bi dejansko onemogočila ali pretirano otežila izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti).[17]

49. Ti načeli vplivata na to, kako morajo nacionalna sodišča uporabljati in razlagati nacionalno pravo. Kakor je namreč že odločilo Sodišče, mora nacionalno sodišče zagotoviti polni učinek prava Unije – v obravnavanem primeru Direktive o DDV – tako da po potrebi na podlagi lastne pristojnosti ne uporabi dosedanje razlage, če ta ni v skladu s pravom Unije.[18] Nacionalno sodišče 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]

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

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

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

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

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

50. Pogoj pa je, da sodišče ima tako možnost. Predložitveno sodišče meni, da besedilo, namen in sistematika členov 205 in 205a BAO sicer izključujejo njuno uporabo v primeru „zahtevkov DDV, ki so bili prepozno knjiženi v dobro“. Morda pa pride v poštev razlaga teh določb, skladna s pravom Unije, ali njuna uporaba po analogiji. Če ni določbe glede preplačila DDV, bi lahko šlo za nenačrtno praznino. To bi se lahko v primeru druge tožeče stranke v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti na primer odpravilo z uporabo po analogiji določb o obrestovanju, ki veljajo za druge vrste davkov (na primer člena 205 BAO).

51. Za prvo tožečo stranko velja: to, ali se na podlagi pravnega sredstva davčni dolg zmanjša ali pa se poveča pravica do odbitka vstopnega davka, za iz tega izhajajoči presežek vstopnega davka (to pomeni saldo v skladu s členom 183 Direktive o DDV) ni odločilno. Morda tu v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti vendarle pride v poštev razširjajoča razlaga člena 205a BAO, ki je v skladu s pravom Unije.

52. Ker pa vsakega nacionalnega prava ni možno razlagati v skladu s pravom Unije, kakor med drugim izhaja tudi iz odškodninske obveznosti držav članic za kršitve prava Unije,[20] lahko o tem na koncu odloči le predložitveno sodišče.

53. Ker je bil odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje nikalen, na drugo in tretje vprašanje ni treba posebej odgovoriti.

## VI. Predlog

54. Sodišču zato predlagam, naj na prvo vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija), odgovori tako:

Iz prava Unije – v obravnavanem primeru iz členov 183 in 90 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti – izhaja: presežek vstopnega davka v skladu s členom 183 se mora prav tako kot zahtevek za vračilo, ki izhaja iz popravka davčne osnove v skladu s členom 90 Direktive o DDV, načeloma obrestovati, če se ne vrne v primernem roku. Neposredno uporabljiva določba direktive glede konkretnega obrestovanja teh zahtevkov pa ne obstaja. Zato mora predložitveno sodišče 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 razširjajočo razlago nacionalnega prava, skladno s pravom Unije.

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