Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 12. maja 2021 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90 – Zmanjšanje davčne osnove – Člen 183 – Vračilo presežka DDV – Zamudne obresti – Neobstoj nacionalne ureditve – Načelo davčne nevtralnosti – Neposredna uporabljivost določb prava Unije – Načelo skladne razlage“

V zadevi C-844/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 24. oktobra 2019, ki je na Sodišče prispela 15. novembra 2019, v postopku

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, prej Finanzamt Graz-Stadt,

proti

Finanzamt Österreich, **Dienstelle Judenburg Liezen**, prej Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (poročevalec), sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za avstrijsko vlado A. Posch in F. Koppensteiner, agenta,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in L. Mantl, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 21. januarja 2021

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90(1) in člena 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) ter člena 27(2), drugi pododstavek, Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 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 (UL 2008, L 44, str. 23).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru dveh sporov, od katerih je prvi med CS, fizično osebo, in Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (finančna uprava Avstrije, urad v Judenburgu Lieznu, Avstrija), prej Finanzamt Judenburg Liezen (finančni urad v Judenburgu Lieznu), drugi pa med Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (finančna uprava Avstrije, izpostava v Gradcu, Avstrija), prej Finanzamt Graz-Stadt (finančni urad v Gradcu), in technoRent International GmbH, družbo s sedežem v Nemčiji.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 90(1) Direktive o DDV določa:

„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.“

4 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

5 Člen 183 navedene direktive določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega [davka na dodano vrednost (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.“

Direktiva 2008/9

6 V uvodnih izjavah 1, 2 in 3 Direktive 2008/9 je navedeno:

„(1) Izvedbena pravila, ki jih določa Direktiva Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države [UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79], povzročajo upravnim organom držav članic in podjetjem precejšnje težave.

(2) Pri postopkih, ki so določeni v navedeni direktivi, bi bilo treba spremeniti roke, v katerih je treba obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahtevke za vračilo. Hkrati bi bilo treba predpisati, da morajo tudi podjetja v določenem roku zagotoviti odgovor. Poleg tega bi bilo treba postopek poenostaviti in posodobiti z omogočanjem uporabe modernih tehnologij.

(3) Novi postopek bi moral izboljšati položaj podjetij, saj bodo države članice dolžne plačati obresti, če prepozno vrnejo davek; poleg tega bo okrepljena pravica podjetij do pritožbe."

7 Direktiva 2008/9, kot je razvidno iz njenega člena 1, določa podrobna pravila za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in ki izpolnjujejo pogoje iz člena 3 te direktive.

8 Člen 19(2) navedene direktive določa, da država članica vračila vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo v štirih mesecih od njegovega prejema s strani države članice vračila.

9 V skladu s členom 21 Direktive 2008/9 je rok za odločitev o odobritvi takega vračila najmanj šest mesecev, če država članica vračila zahteva dodatne informacije, in osem mesecev, če ta država članica zahteva še druge dodatne informacije.

10 Člen 22(1) te direktive določa:

„V primeru odobritve zahtevka za vračilo država članica vračila izplača odobreni znesek najpozneje v 10 delovnih dneh od izteka roka iz člena 19(2) ali, če so bile zahtevane še druge dodatne informacije, od izteka ustreznih rokov iz člena 21."

11 Člen 26 navedene direktive določa:

„Država članica vračila vlagatelju dolguje obresti na znesek vračila, če se vračilo plača po zadnjem dnevu plačila, določenem v členu 22(1).

[…]"

12 Člen 27 iste direktive določa:

„1. Obresti se obračunajo od dne, ki sledi zadnjemu dnevu za plačilo [vračilo], 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."

Avstrijsko pravo

13 Bundesabgabenordnung (zvezni davčni zakonik, BGBl. 194/1961) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v glavni stvari (v nadaljevanju: BAO), v členu 205, naslovljenem „Obresti na zahtevek", določa:

„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. […]

[…]“

14 Člen 205a BAO z naslovom „Pritožbene obresti“, ki se uporablja od 1. januarja 2012, določa:

„1. Če se zmanjša že plačana davčna obveznost, katere višina je neposredno ali posredno odvisna od odločitve o pritožbi zoper upravno odločbo, se na predlog davčnega zavezanca določijo obresti za obdobje od plačila do vročitve odločbe o odmeri 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.“

15 Za davčne zavezance, ki nimajo sedeža v Avstriji in v tej državi tudi ne opravljajo več transakcij, člen 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (uredba zveznega ministra za finance o določitvi posebnega postopka za vračilo vstopnega davka, ki ga je mogoče odbiti, tujim podjetnikom) z dne 21. aprila 1995 (BGBl. 279/1995) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (BGBl. II, 158/2014), določa, da morajo davčni zavezanci s sedežem v drugih državah članicah, kadar davčni organ v roku 4 mesecev in 10 delovnih dni po tem, ko je prejel zahtevo za vračilo, ni plačal zneska, ki se vrne, prejeti odškodnino za zamudo v višini 2 % zneska davka, ki ni bil pravočasno vrnjen. Kadar davčni organ zahteva dodatne podatke, je ta rok 6 mesecev in 10 delovnih dni, kadar jih zahteva dvakrat, pa je rok 8 mesecev in 10 delovnih dni. Druga odškodnina zaradi zamude v višini 1 % nevrnjenega zneska se določi, če znesek davka ni vrnjen najpozneje tri mesece po izteku navedenega roka. Nazadnje, tretja odškodnina zaradi zamude, ki prav tako znaša 1 % nevrnjenega zneska, se določi, če znesek davka ni vrnjen najpozneje tri mesece po izteku roka, po katerem zapade druga odškodnina zaradi zamude.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Oseba CS ima hotel v Avstriji. V obračunu akontacije DDV za avgust 2007 je uveljavljala presežek DDV v znesku 60.689,28 EUR.

17 Vendar je finančni urad v Judenburgu Lieznu, potem ko je opravil davčni nadzor, z odločbo z dne 18. oktobra 2007 presežek DDV v korist osebe CS določil zgolj na 14.689,28 EUR.

18 Oseba CS je zoper to odločbo vložila pritožbo. Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni davčni senat, Avstrija) je 15. maja 2013 tej pritožbi ugodil. Skupni znesek presežka, ki ga je uveljavljala oseba CS, je bil nato knjižen kot dobropis na njenem davčnem računu.

19 Oseba CS je 30. maja 2013 na podlagi člena 205a BAO vložila zahtevo za plačilo obresti na zadevni presežek DDV od 1. januarja 2012, ko je ta določba začela veljati. Finančni urad v Judenburgu Lieznu je to zahtevo zavrnil z odločbo z dne 10. junija 2013.

20 Oseba CS je to odločbo neuspešno izpodbijala pred Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija). Po mnenju tega sodišča se člen 205a BAO ne uporablja za položaje, kot je ta v obravnavani zadevi, v katerem se davčnemu zavezancu na podlagi pritožbe, ki jo je vložil zoper prvotno odločbo davčnega urada, odobri vračilo presežka DDV.

21 Oseba CS je pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) vložila revizijo zoper sodbo navedenega sodišča.

22 Družba technoRent International je v letih od 2003 do 2004 v Avstriji prodajala stroje, ki so bili v tej državi članici obdavčeni z DDV. V obračunu akontacije DDV za maj 2005 je ta družba uveljavljala dobropis DDV v višini 367.081,58 EUR zaradi znižanja prodajne cene teh strojev, do katere je prišlo po njihovi prodaji.

23 Prodaja strojev je bila predmet revizije, ki se je začela julija 2006. Znesek, ki ga je navedla družba technoRent International, je bil 10. marca 2008 knjižen kot dobropis na njenem davčnem računu. Finančni urad v Gradcu pa je po tej reviziji ugotovil, da prilagoditve prodajne cene ne bi bilo treba izvesti in da torej ni bilo presežka DDV, ki bi ga bilo treba vrniti. Finančni urad je nato izterjal znesek, ki je bil nakazan na davčni račun družbe technoRent International.

24 Ta družba je zoper to odločbo vložila pritožbo, ki ji je Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni davčni senat) 8. aprila 2013 ugodil. Znesek 367.081,58 EUR je bil 10. maja 2013 ponovno knjižen kot dobropis na davčnem računu družbe technoRent International.

25 Družba technoRent International je 21. oktobra 2013 ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča s področja DDV zahtevala plačilo obresti na znesek 367.081,58 EUR za obdobje od julija 2005 do maja 2013. Finančni urad v Gradcu je z odločbo z dne 4. februarja 2014 tej zahtevi delno ugodil in odobril obresti za obdobje od 1. januarja 2012, ko je člen 205a BAO začel veljati, do 8. aprila 2013, ko je Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni davčni senat) izdal odločbo.

26 Zoper odločbo finančnega urada v Gradcu je družba technoRent International v delu, v katerem je bil z njo njena zahteva delno zavrnjena, vložila tožbo pri Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče). To sodišče je v sodbi z dne 29. maja 2017 razsodilo, da je bila glede na sodno prakso Sodišča s področja DDV družba technoRent International upravičena do zamudnih obresti tudi za obdobje od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.

27 Finančni urad v Gradcu je zoper to sodbo vložil revizijo pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče).

28 Predložitveno sodišče ugotavlja, da avstrijsko davčno pravo nima nobene splošne ureditve glede določitve obresti na davčne dobropise, saj se člen 205 BAO nanaša le na področje dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb, člen 205a tega zakona pa določa le pritožbene obresti.

29 Predložitveno sodišče meni, da je, kar zadeva prepozno vračilo presežka DDV, na katero se nanaša prva revizija, o kateri odloča, Sodišče že večkrat razsodilo, da je treba, če to vračilo ni bilo izvedeno v razumnem roku, davčnemu zavezancu izplačati zamudne obresti. Ta sodna praksa Sodišča pa naj bi se nanašala na položaje, v katerih imajo pravni redi zadevnih držav članic – drugače kot avstrijsko pravo – splošno ureditev, v skladu s katero mora zadevna država članica davčnemu zavezancu v primeru nezakonite zamude vračila presežka DDV izplačati obresti.

30 Postavljalo naj bi se torej vprašanje, ali je, kadar take ureditve ni, pravo Unije, zlasti člen 183 Direktive o DDV, mogoče razlagati tako, da pomeni ureditev, ki se uporablja neposredno in na katero se davčni zavezanec lahko sklicuje, da bi se mu priznale zamudne obresti zaradi prepoznega vračila presežkov DDV. Navedeno sodišče v zvezi s tem poudarja, da člen 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9 ne

izhaja iz načela, da je treba davčnemu zavezancu na podlagi prava Unije nujno priznati pravico do takih zamudnih obresti. Če bi bilo treba pravo Unije vseeno razlagati tako, da taka pravica obstaja, naj bi bilo tej določbi odvzeto njeno področje uporabe.

31 Predložitveno sodišče ugotavlja, da se druga revizija, o kateri odloča, ne nanaša na presežek DDV v smislu člena 183 Direktive o DDV, temveč na zmanjšanje davčne osnove za DDV v smislu člena 90(1) te direktive. Zato bi bilo treba pojasniti, ali pravo Unije – če bi bilo za tak primer treba uporabiti sodno prakso Sodišča v zvezi z davki, pobranimi v nasprotju s pravom Unije – vsebuje ureditev, ki se neposredno uporablja in ki davčnemu zavezancu, ki mu davčna uprava v položaju, kakršen je ta v obravnavani zadevi, dobropisa DDV ne prizna pravočasno, daje pravico do zamudnih obresti, tako da davčni zavezanec to pravico lahko uveljavlja pri tej upravi in upravnih sodiščih, čeprav v nacionalnem pravu niso predvidene zamudne obresti na primerljive davčne dobropise.

32 Če bi taka pravica obstajala tako v zvezi s položaji iz člena 183 Direktive o DDV kot v zvezi s položaji iz člena 90(1) te direktive, naj bi se poleg tega postavljalo vprašanje, od katerega trenutka je treba izračunati obresti, in vprašanje, ali je treba, ker v avstrijskem pravu ni ureditve v zvezi s tem, uporabiti pravno posledico, ki je za davčne zavezance, ki nimajo sedeža v Avstriji, določena v členu 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9, čeprav postopka, ki potekata pred predložitvenim sodiščem, ne spadata na področje uporabe te direktive.

33 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravo sodišče) prekinilo odločanje in 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 [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 […] 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 [o DDV], 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], tudi tedaj, če postopki v glavni stvari ne spadajo na področje uporabe te direktive?“

Vprašanja za predhodno odločanje

34 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da je treba za vračilo, ki je posledica popravka davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV, in za vračilo presežka DDV na podlagi člena 183 te direktive plačati obresti, kadar to vračilo ni bilo opravljeno v razumnem roku, ter, če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, kakšni so pogoji za to plačilo.

Plačilo zamudnih obresti

35 Glede vračila presežka DDV na podlagi člena 183 Direktive o DDV je treba opozoriti, da je, kot je Sodišče večkrat poudarilo, pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 38, in z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 33).

36 Namen sistema odbitkov in posledično vračil je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 38).

37 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da čeprav imajo države članice nekaj svobode pri določanju pogojev iz člena 183 Direktive o DDV, ti pogoji ne morejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka (sodbi z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 33, in z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, točka 35).

38 Navedeni pogoji morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da ustrezno dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz tega presežka DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi 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).

39 Če pa, kadar se presežek DDV ni vrnil v razumnem roku, davčni zavezanec ne bi imel pravice do zamudnih obresti, bi to negativno vplivalo na njegov položaj, kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

40 Iz tega sledi, da čeprav člen 183 Direktive o DDV ne določa obveznosti plačila obresti na presežek DDV, ki ga je treba vrniti, niti ne določa trenutka, od katerega so te obresti dolgovane, načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva, da se finančne izgube, nastale zaradi vračila presežka DDV, opravljenega po razumnem roku, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti (sodbi z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25, in z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, točka 40).

41 Enako velja, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 31 sklepnih predlogov, za vračila DDV, ki izhajajo iz zmanjšanja davčne osnove za DDV na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV.

42 V takem položaju ima namreč davčni zavezanec prav tako negativne posledice zaradi presežka DDV, ki mu ga je treba povrniti, kar mu zaradi nerazpoložljivosti zadevnih denarnih zneskov povzroča finančno izgubo. Če pa, kadar davčna uprava tega presežka ne vrne v razumnem roku, davčni zavezanec ne bi imel pravice do zamudnih obresti, bi to negativno vplivalo na njegov položaj, kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

43 Te ugotovitve ne more omajati člen 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9.

44 V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da čeprav se ta določba izrecno nanaša na položaj, v katerem pravo države članice ne določa obresti za primer, da vračilo presežka DDV ne bi bilo izvedeno v razumnem roku, pa iz besedila navedene določbe nikakor ni mogoče sklepati, da bi bilo to, da se v nacionalnem pravu ne določi plačilo obresti v takih položajih, v skladu s pravom Unije.

45 Drugič, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 35 sklepnih predlogov, je iz uvodnih izjav od 1 do 3 Direktive 2008/9 razvidno, da so določbe v zvezi s pogoji za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ki so veljale pred sprejetjem te direktive, tako upravnim organom držav članic kot podjetjem povzročale precejšnje težave, in da je zato treba izboljšati položaj teh podjetij, saj morajo države članice plačati obresti, če davek vrnejo prepozno.

46 Iz tega sledi, da je člen 27(2), drugi pododstavek, Direktive 2008/9 podredna določba, katere namen je zaščititi davčne zavezance, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, v primerih, v katerih ob sprejetju te direktive pravo te države članice v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti ni določalo obveznosti določitve zamudnih obresti na vračila DDV.

Obveznosti nacionalnega sodišča

47 Glede vprašanja, pod katerimi pogoji je treba plačati obresti, kadar vračilo, ki je posledica popravka davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV, ali vračilo presežka DDV na podlagi člena 183 te direktive ni opravljeno v razumnem roku, je treba navesti, da ta člena ne vsebujeta podrobnih določb v zvezi s tem, zlasti glede obrestne mere, ki jo je treba uporabiti, in dneva, od katerega se šteje, da so te obresti dolgovane.

48 Spomniti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da izvajanje pravice do vračila presežka DDV, določene v členu 183 Direktive o DDV, načeloma spada v procesno avtonomijo držav članic, ki je omejena z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti. Čeprav imajo države članice določeno polje proste presoje pri določanju pogojev za vračilo presežnega DDV, ti pogoji ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti (sodba z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točki 22 in 24 ter navedena sodna praksa).

49 Enako velja za pogoje za določitev obresti na vračila DDV, ki izhajajo iz zmanjšanja davčne osnove za DDV na podlagi člena 90(1) te direktive, saj ti pogoji z navedeno direktivo niso urejeni.

50 V zvezi s položajem iz postopka v glavni stvari je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da avstrijsko pravo ne vsebuje ureditve, ki bi določala pravico davčnih zavezancev, kot so ti, na katere se nanaša ta predlog, do plačila obresti, kadar vračilo, ki izhaja iz popravka davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV, ali vračilo presežka DDV na podlagi člena 183 te direktive ni izvedeno v razumnem roku. Poleg tega, kar zadeva člen 27 Direktive 2008/9, dejansko stanje v postopku v glavni stvari ne spada na področje uporabe te direktive, saj je njen namen, kot je razvidno iz njenega člena 1, urediti zgolj podrobna pravila za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in ki izpolnjujejo določene pogoje.

51 Zato in ob upoštevanju svobode, ki jo imajo države članice, kot je navedeno v točki 48 te sodbe, pri določitvi pogojev za vračilo DDV, člena 27 Direktive 2008/9 ni mogoče uporabiti niti po analogiji, vključno kar zadeva obdobje, za katero bi bile na podlagi te določbe dolgovane zamudne obresti. Poleg tega, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 44 sklepnih predlogov, na ravni prava Unije ni pravne praznine, ki bi jo bilo treba zapolniti s tako analogno uporabo ureditve iz navedene določbe.

52 Vendar je treba opozoriti, da imajo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča upravni organi in nacionalna sodišča, ki v okviru svojih pristojnosti uporabljajo določbe prava Unije, dolžnost zagotoviti polni učinek teh določb (sodba z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 91 in navedena sodna praksa).

53 Predvsem je načelo skladne razlage nacionalnega prava, po katerem mora nacionalno sodišče nacionalno pravo razlagati, kolikor je mogoče, v skladu z zahtevami prava Unije, neločljivo povezano s sistemom Pogodb, saj nacionalnemu sodišču omogoča, da v okviru svojih pristojnosti zagotavlja polni učinek prava Unije, kadar odloča o sporu, ki mu je predložen (sodba z dne 19. novembra 2019,

A. K. in drugi (Neodvisnost disciplinskega senata vrhovnega sodišča), C-585/18, C-624/18 in C-625/18, EU:C:2019:982, točka 159). Ta obveznost skladne razlage nacionalnega prava zahteva, da nacionalno sodišče po potrebi upošteva celotno nacionalno pravo pri presoji, če se to lahko uporablja tako, da ne pripelje do rezultata, ki bi bil v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, točka 59 in navedena sodna praksa).

54 Vendar ima načelo skladne razlage nacionalnega prava nekatere omejitve. Tako je obveznost nacionalnega sodišča, da se pri razlagi in uporabi upoštevnih pravil nacionalnega prava sklicuje na vsebino prava Unije, omejena s splošnimi pravnimi načeli in ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem* (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, točka 44 in navedena sodna praksa).

55 V obravnavani zadevi bo moralo predložitveno sodišče zlasti preučiti, ali je mogoče polni učinek prava Unije zagotoviti tako, da se upošteva celotno nacionalno pravo in se po analogiji uporabijo določbe tega prava.

56 Glede na navedeno je treba na tri vprašanja odgovoriti, da je treba člen 90(1) in člen 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da je treba za vračilo, ki izhaja iz popravka davčne osnove na podlagi člena 90(1) te direktive, in za vračilo presežka DDV na podlagi člena 183 navedene direktive plačati obresti, kadar ti vračili nista opravljeni v razumnem roku. Predložitveno sodišče mora storiti vse, kar je v njegovi pristojnosti, da zagotovi polni učinek teh določb, tako da nacionalno pravo razlaga v skladu s pravom Unije.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 90(1) in člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da je treba za vračilo, ki izhaja iz popravka davčne osnove na podlagi člena 90(1) te direktive, in za vračilo presežka davka na dodano vrednost na podlagi člena 183 navedene direktive plačati obresti, kadar ti vračili nista opravljeni v razumnem roku. Predložitveno sodišče mora storiti vse, kar je v njegovi pristojnosti, da zagotovi polni učinek teh določb, tako da nacionalno pravo razlaga v skladu s pravom Unije.

Podpisi