Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 26. aprila 2017 *

„Predhodno odločanje — Preizkus razloga, ki se nanaša na kršitev prava Unije, po uradni dolžnosti — Načeli enakovrednosti in učinkovitosti — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Pravica do odbitka vstopnega davka — Sistem obrnjene davčne obveznosti — Člen 199(1)(g) — Uporaba samo v primeru nepremičnin — Davek, ki ga pridobitelj blaga neupravičeno plača prodajalcu na podlagi napačno izdanega računa — Odločba davčnega organa o ugotovitvi davčnega dolga v breme pridobitelja blaga, o zavrnitvi plačila odbitka, ki ga je ta zahteval, in o naložitvi davčne globe temu pridobitelju“

V zadevi C-564/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (upravno in delovno sodišče v Kecskemétu, Madžarska) z odločbo z dne 7. oktobra 2015, ki je na Sodišče prispela 4. novembra 2015, v postopku

Tibor Farkas

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda, sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. septembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za madžarsko vlado M. Tátrai, Z. Fehér in G. Koós, agenti,

— za estonsko vlado K. Kraavi-Käerdi, agentka,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Havas, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. novembra 2016

* Jezik postopka: madžarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), ter načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med T. Farkasom in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (generalni direktorat nacionalne davčne in carinske uprave za davke za regijo Dél-alföld, Madžarska; v nadaljevanju: madžarska davčna uprava) glede njegove odločbe o ugotovitvi davčnega dolga v breme T. Farkasa in o naložitvi davčne globe zaradi neuporabe nacionalnih določb o sistemu obrnjene davčne obveznosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu z uvodno izjavo 42 Direktive 2006/112 „[bi] [d]ržave članice […] v posebnih primerih morale imeti možnost določiti, da mora DDV plačati prejemnik dobavljenega blaga ali opravljenih storitev. To bi državam članicam omogočilo poenostavitev pravil ter preprečevanje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v določenih sektorjih in pri določenih vrstah transakcij.“

4 Člen 167 te direktive določa:

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

5 Člen 168(a) navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) [davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)], ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

6 Člen 178(a) in (f) Direktive 2006/112 določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[…]

(f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“

7 V skladu s členom 193 Direktive 2006/112 je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi od 194 do 199 in členom 202 te direktive dolžna plačati druga oseba.

8 Člen 199(1)(g) navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[…]

(g) dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi.

[…]“

9 Člen 226, točka 11a, Direktive 2006/112 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221[,] zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

(11a) kadar je prejemnik dolžan plačati DDV, navedba ‚Reverse Charge‘“.

10 Člen 395 te direktive določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

[…]

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, pošlje vlogo Komisiji in ji da vse potrebne informacije. […]

Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o tem uradno obvesti državo članico, ki je zahtevo vložila[,] in zahtevo v izvornem jeziku posreduje drugim državam članicam.

3. Komisija v treh mesecih od uradnega obvestila iz drugega pododstavka odstavka 2 Svetu predloži ustrezen predlog, če pa zahtevanemu odstopanju nasprotuje, obvestilo o zavrnitvi z obrazložitvijo.

4. Postopek iz odstavkov 2 in 3 se v vsakem primeru zaključi v osmih mesecih po tem, ko Komisija prejme vlogo.“

Madžarsko pravo

11 Člen 142 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporabi v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Davek plača pridobitelj blaga ali prejemnik storitve:

[…]

(g) v primeru dobave investicijskega blaga podjetja ali drugih dobav blaga ali storitev s tržno vrednostjo nad 100.000 madžarskih forintov [(HUF) (približno 324 EUR)] ob njihovi izvedbi, če je davčni zavezanec, ki mora to izvesti, v postopku zaradi insolventnosti ali katerem koli postopku, s katerim se dokončno ugotavlja njegova plačilna nesposobnost;

[…]

7. Če se uporabi odstavek 1, se odsvojitelj blaga ali ponudnik storitev zaveže, da bo izdal račun, na katerem ni naveden niti znesek izstopnega DDV niti odstotek, določen v členu 83.

[…]“

12 Člen 169(n) zakona o DDV določa:

„Račun mora obvezno vsebovati te podatke:

[…]

(n) navedbo ‚ureditev obrnjene davčne obveznosti‘, če je zavezanec za plačilo davka pridobitelj blaga ali prejemnik storitev;

[…]“

13 Člen 170(1) in (2) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o strukturi obdavčenja) v različici, ki se uporabi za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o zakoniku o davčnem postopku), določa:

„1. V primeru nezadostnega plačila davka nastopi plačilo davčne globe. Višina globe znaša 50 % neplačanega zneska, razen če določbe tega zakona ne določajo drugače. Višina globe znaša 200 % neplačanega zneska, če je razlika v primerjavi z zneskom, ki ga je treba plačati, povezana s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazov, knjigovodskih knjig ali registrov. Davčni organi prav tako naložijo davčno globo, če davčni zavezanec – ne da bi imel pravico do tega – predloži vlogo za pomoč ali zahtevo za vračilo davka ali izjavo glede imetja, pomoči ali vračila in je uprava pred dodelitvijo ugotovila neobstoj tovrstne pravice davčnega zavezanca. V tem primeru je osnova za odmero globe neupravičeno zahtevani znesek.

2. Davčna razlika, ugotovljena v breme davčnega zavezanca, se v primeru obrnjenega davčnega bremena sme šteti za nezadostno plačilo davka, samo če navedena razlika ni bila plačana pred zapadlostjo ali če je bil ta davčni zavezanec prejemnik proračunske podpore. […]“

14 Člen 171 zakona o zakoniku o davčnem postopku določa:

„1. Stopnja globe se lahko po uradni dolžnosti ali na predlog zniža ali celo odpusti, če obstajajo okoliščine, ki jih je mogoče šteti za izjemne in ki omogočajo ugotovitev, da je davčni zavezanec ali njegov zastopnik, njegov zaposleni, njegov član ali njegov pooblaščenec, pri katerem je prišlo do davčnega dolga, ravnal s preudarnostjo, ki jo je od njega mogoče pričakovati v danem položaju. Znižanje globe je treba določiti ob tehtanju vseh okoliščin posameznega primera, zlasti obsega davčnega dolga, okoliščin njegovega nastanka ter teže in pogostnosti nezakonitega ravnanja davčnega zavezanca (ravnanje ali opustitev).

2. Globe niti po uradni dolžnosti niti na predlog ni treba znižati, kadar je davčni dolg povezan s prikrivanjem prihodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazil, računovodskih izkazov ali registrov.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15 T. Farkas je v okviru postopka prodaje na elektronski dražbi, ki so jo organizirali davčni organi, od družbe z omejeno odgovornostjo, ki je dolžnica za plačilo davčne terjatve, kupil premični hangar. Zadevna prodajalka je račun, ki je zajemal DDV v zvezi s to transakcijo, izdala v skladu s pravili, ki se uporabljajo za običajno obdavčitev. Ko je T. Farkas plačal prodajno ceno, določeno na dražbi, je plačal DDV, ki ga je navedla ta prodajalka, ta davek pa je zadnjenavedena plačala madžarski davčni upravi.

16 T. Farkas je vstopni DDV, napisan na tem računu, odbil. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (območni davčni urad v Bács-Kiskunu, ki spada pod nacionalno davčno in carinsko upravo, Madžarska) je nato opravil preverjanja vračil, ki jih je T. Farkas zahteval na obračunih DDV v zvezi s četrtim trimesečjem leta 2012. Ta davčni organ je ugotovil, da pravila, ki urejajo sistem obrnjene davčne obveznosti v smislu člena 142(1)(g) zakona o DDV, v skladu s katerimi bi moral T. Farkas kot pridobitelj blaga DDV plačati neposredno v državno blagajno, niso bila spoštovana. Zato je madžarska davčna uprava z odločbo z dne 11. julija 2014, potrjeno z odločbo z dne 7. novembra 2014, ugotovila davčno razliko v breme T. Farkasa v višini 744.000 HUF (približno 2400 EUR), zavrnila njegovo zahtevo za vračilo DDV, plačanega zadevni prodajalki, in mu naložila plačilo davčne globe v višini 372.000 HUF (približno 1200 EUR).

17 T. Farkas navaja, da je madžarska davčna uprava zavrnila njegovo pravico do odbitka DDV zaradi procesne napake, in sicer ker je bil zadevni račun izdan na podlagi običajne obdavčitve namesto na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti, in je tako kršila pravo Unije. Meni, da je odločba, s katero je bila v njegovo breme naložena razlika v plačilu davka, neutemeljena, ker je zadevna prodajalka zadevni DDV plačala v državno blagajno. T. Farkas se je obrnil na predložitveno sodišče, naj Sodišče vpraša, ali je zavrnitev njegove pravice do odbitka v skladu s pravom Unije.

18 Predložitveno sodišče meni, da madžarska davčna uprava ni zavrnila pravice T. Farkasa do odbitka DDV, ampak mu je naložila plačilo davka, ki ga dolguje na podlagi pravil o obdavčitvi po sistemu obrnjene davčne obveznosti v skladu s členom 142(1)(g) zakona o DDV. Razlika v njegovo breme naj bi ustrezala DDV, navedenemu na računu v zvezi z zadevno transakcijo. Po mnenju predložitvenega sodišča se T. Farkas na podlagi odločb madžarske davčne uprave – čeprav je DDV že plačal zadevni prodajalki – obravnava kot zavezanec za plačilo tega davka v državno blagajno. Čeprav madžarska davčna uprava ne izpodbija njegove pravice do odbitka plačanega DDV, tako od zneska, katerega vračilo je zahteval, odbije razliko v plačilu davka, ki ga šteje v njegovo breme. Oba zneska sta enaka, zato se izničita. Predložitveno sodišče poleg tega ugotavlja, da je navedena prodajalka v državno blagajno plačala DDV, tako da za navedeno blagajno ni bilo škode, ker je bil zadevni račun napačno

izdan na podlagi običajne obdavčitve namesto obdavčitve po sistemu obrnjene davčne obveznosti. Poleg tega meni, da ni navedb o tem, da bi šlo za davčno goljufijo ali namero pridobiti davčno ugodnost.

19 Predložitveno sodišče meni, da odločba madžarske davčne uprave T. Farkasu v praksi preprečuje uresničevanje njegove pravice do odbitka. Ob upoštevanju tega, da je pravico do odbitka DDV v skladu z Direktivo 2006/112 in sodno prakso Sodišča mogoče zavrniti samo v primerih, v katerih je dokazana davčna goljufija, naj ta odločba glede na cilj, ki se želi doseči z obdavčitvijo po sistemu obrnjene davčne obveznosti, ne bi bila sorazmerna.

20 V teh okoliščinah je Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (upravno in delovno sodišče v Kecskemétu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je v skladu z določbami Direktive 2006/112, zlasti z načelom sorazmernosti ter s ciljema davčne nevtralnosti in preprečevanja davčnih goljufij, praksa davčnega organa, ki temelji na določbah zakona o DDV, v skladu s katerim je navedeni organ ugotovil razliko v davku v breme pridobitelja blaga (ali prejemnika storitve), če odsvojitelj blaga (ali ponudnik storitve) izda račun v zvezi s transakcijo, ki je predmet ureditve obrnjene davčne obveznosti, v skladu s sistemom običajne obdavčitve, pri čemer davčni upravi prijavi in plača DDV, ki ustreza znesku, navedenemu na računu, ter pridobitelj blaga (ali prejemnik storitve) odbije DDV, ki ga je plačal izdajatelju računa, čeprav ne more uresničevati svoje pravice do odbitka v zvezi z DDV, ki ga je obračunal kot razliko v davku?

2. Ali je sankcija za izbiro napačnega načina obdavčitve v primeru obračuna razlike v davku, ki zajema tudi naložitev davčne globe v višini 50 %, sorazmerna, kadar za davčno upravo ni niti nastala izguba prihodkov niti ni indicev za zlorabo?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

21 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je za zadevno transakcijo v postopku v glavni stvari značilno, da je T. Farkas na elektronski dražbi, ki so jo organizirali madžarski davčni organi, kupil premični hangar. Ob uporabi člena 142(1)(g) zakona o DDV, s katerim je po mnenju predložitvenega sodišča opravljen prenos člena 199(1)(g) Direktive 2006/112, so ti organi menili, da mora za to transakcijo veljati sistem obrnjene davčne obveznosti, in so od T. Farkasa zahtevali plačilo DDV, ki se nanaša na to prodajo, pri tem pa mu naložili davčno globo.

22 Na podlagi vprašanja, ki ga je Sodišče postavilo na obravnavi, je madžarska vlada navedla, da se zadevna transakcija v postopku v glavni stvari nanaša na dobavo premičnine in da se člen 142(1)(g) zakona o DDV uporablja enako za premičnine in nepremičnine.

23 V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu s členom 193 Direktive 2006/112 DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi od 194 do 199 in členom 202 te direktive dolžna plačati druga oseba. V skladu s členom 199(1)(g) Direktive 2006/112 lahko države članice določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravijo transakcije glede dobav nepremičnine, ki jo prodaja dolžnik po sodbi v postopku prisilne prodaje.

24 Iz uvodne izjave 42 Direktive 2006/112 izhaja, da je cilj tega člena 199(1)(g) omogočiti državam članicam, da za poenostavitev pravil ter preprečevanje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v nekaterih sektorjih in pri nekaterih vrstah transakcij uporabijo sistem obrnjene davčne obveznosti. Ta določba tako davčnim organom omogoča, da poberejo DDV, obračunan za zadevne transakcije, če je okrnjena dolžnikova sposobnost plačati ta davek (sodba z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, točka 28).

25 Sodišče je že razsodilo, da člen 199(1)(g) Direktive 2006/112 pomeni izjemo od načela, ki izhaja iz člena 193 te direktive, v skladu s katerim je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, in ga je torej treba razlagati ozko. Navedeni člen 199 namreč omogoča državam članicam, da v primerih, navedenih v njegovem odstavku 1, od (a) do (g), uporabijo mehanizem postopka obrnjene davčne obveznosti, na podlagi katerega je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, za katerega se opravi z DDV obdavčljiva transakcija (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, točki 23 in 31).

26 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 28 sklepnih predlogov, dejstvo, da je sistem obrnjene davčne obveznosti izjema od načela, določenega v členu 193 Direktive 2006/112, pomeni, da so odstopanja od tega načela dovoljena le v primerih, izrecno določenih v tej direktivi.

27 Vendar se člen 199(1)(g) Direktive 2006/112 nanaša samo na nepremičnine, ne pa na premičnine. Zato prodaja premičnine v okviru dražbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne spada na njegovo področje uporabe.

28 Člen 395 Direktive 2006/112 sicer določa, da ima vsaka država članica možnost, da zahteva pravico, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja DDV in za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Vendar je madžarska vlada na obravnavi potrdila, da Madžarska ni izkoristila takega odstopanja v okviru člena 199(1)(g) Direktive 2006/112.

29 V teh okoliščinah je treba navesti, da člen 142(1)(g) zakona o DDV razširja uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti na dobave premičnin, kar presega to, kar dovoljuje besedilo člena 199(1)(g) Direktive 2006/112, ki se nanaša samo na nepremičnine. Zato uporaba sistema obrnjene davčne obveznosti in naložitev zadevne davčne globe v postopku v glavni stvari ne bi bili v skladu s to direktivo, če bi se zadevna dražba v postopku v glavni stvari nanašala na premičnino.

30 Vendar je – ob upoštevanju potrebnih preverjanj s strani predložitvenega sodišča – iz elementov iz spisa, ki ga je predložilo navedeno sodišče, in iz razprav na obravnavi pred Sodiščem razvidno, da vprašanje skladnosti navedenega člena 142(1)(g) s členom 199(1)(g) Direktive 2006/112 v okviru spora o glavni stvari ni bilo izpostavljeno.

31 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ta pravila, kadar neko področje ni urejeno s predpisi Unije glede postopkovnega vprašanja, določena v notranjem pravnem redu posamezne države članice na podlagi načela procesne avtonomije, vendar le, če niso manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobne položaje, za katere velja nacionalno pravo (načelo enakovrednosti), in da z njimi ni v praksi onemogočeno ali preveč oteženo uresničevanje pravic, ki jih priznava pravo Unije (načelo učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbi z dne 7. junija 2007, van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, točka 28 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. marca 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, točka 24 in navedena sodna praksa).

32 Prvič, opozoriti je treba, da pravo Unije, zlasti načelo učinkovitosti, načeloma ne zahteva, da nacionalna sodišča po uradni dolžnosti preizkusijo razlog glede kršitve določb tega prava, kadar bi jih preizkus tega razloga obvezoval, da prekoračijo meje spora, kot so ga razmejile stranke, in se oprejo na druga dejstva in okoliščine od tistih, ki jih je v utemeljitev predloga navedla stranka, ki ima interes, da se uporabijo navedene določbe (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 14. decembra 1995, Van Schijndel in van Veen, C-430/93 in C-431/93, EU:C:1995:441, točka 22, in z dne 7. junija 2007, Van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, točka 36).

33 Ta omejitev pristojnosti nacionalnega sodišča je utemeljena z načelom, v skladu s katerim dajo pobudo za začetek postopka stranke, in zato nacionalno sodišče, kadar nacionalno postopkovno pravo zadevni stranki daje dejansko možnost navajati razlog, ki temelji na pravu Unije, lahko deluje po uradni dolžnosti le v izjemnih primerih, v katerih interes javnosti zahteva njegovo delovanje (glej v tem smislu sodbo z dne 7. junija 2007, van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, točki 35 in 41 ter navedena sodna praksa).

34 V obravnavanem primeru je treba navesti, da iz elementov iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, ni razvidno, da je bilo tožeči stranki v postopku v glavni stvari z nacionalnim postopkovnim pravom preprečeno navajati razlog, ki se nanaša na morebitno neskladnost člena 142(1)(g) zakona o DDV s členom 199(1)(g) Direktive 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 7. junija 2007, van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, točka 41).

35 Drugič, navesti je treba, da spoštovanje načela enakovrednosti zahteva, da če določbe nacionalnega prava v zvezi s procesnimi pravili sodišču nalagajo obveznost, da razlog, ki temelji na kršitvi nacionalnega prava, obravnava po uradni dolžnosti, mora ta obveznost enako prevladati za razlog iste vrste, ki se nanaša na kršitev prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 1995, van Schijndel in van Veen, C-430/93 in C-431/93, EU:C:1995:441, točka 13, in z dne 17. marca 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, točka 30). Enako velja, če nacionalno pravo sodišču podeljuje možnost, da tak razlog obravnava po uradni dolžnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 1995, van Schijndel in van Veen, C-430/93 in C-431/93, EU:C:1995:441, točka 14).

36 V zvezi s tem je madžarska vlada v odgovor na vprašanje, ki ga je Sodišče postavilo na obravnavi, navedla, da je nacionalno sodišče na podlagi nacionalnega prava imelo možnost enako po uradni dolžnosti obravnavati razlog, ki se nanaša na kršitev pravila nacionalnega prava, in razlog, ki se nanaša na kršitev pravila prava Unije.

37 Vendar je treba opozoriti, da je v okviru postopka, določenega v členu 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, zgolj nacionalno sodišče pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari ter za razlago in uporabo nacionalnega prava (glej zlasti sodbi z dne 18. julija 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, točka 43, in z dne 26. maja 2011, Stichting Natuur en Milieu in drugi, od C-165/09 do C-167/09, EU:C:2011:348, točka 47).

38 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da mora Sodišče nacionalnemu sodišču podati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča (sodba z dne 11. septembra 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, točka 21 in navedena sodna praksa).

39 Ker mora v obravnavanem primeru predložitveno sodišče ugotoviti, prvič, ali je premični hangar, kot je ta, katerega dobava pomeni zadevno transakcijo v postopku v glavni stvari, premičnina ali nepremičnina, in drugič, ali lahko po uradni dolžnosti obravnava neskladnost člena 142(1)(g) zakona o DDV s členom 199(1)(g) Direktive 2006/112, se ne sme izključiti, da odgovor na postavljeni vprašanji ostaja upošteven za rešitev spora o glavni stvari. Zato je treba na ti vprašanji odgovoriti.

Prvo vprašanje

40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive 2006/112 ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, pridobitelju blaga odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neupravičeno plačal prodajalcu na podlagi računa, izdanega v skladu s pravili o običajnem sistemu DDV, čeprav je upoštevna transakcija spadala pod sistem obrnjene davčne obveznosti, če je prodajalec navedeni davek plačal v državno blagajno.

41 Opozoriti je treba, da pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti ni plačan noben DDV med dobaviteljem in pridobiteljem blaga, saj je pridobitelj v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko načeloma odbije, tako da davčni upravi ni treba plačati nobenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 29 in navedena sodna praksa).

42 Poudariti je tudi treba, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (sodbe z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37; z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 30, in z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 30).

43 Namen sistema odbitkov je, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga pri vseh ekonomskih dejavnostih dolguje ali plača. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (glej sodbe z dne 22. februarja 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, točka 24; z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 31, in z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 29).

44 Poleg tega je treba opozoriti, da glede podrobnih pravil za uresničevanje pravice do odbitka DDV v postopku obrnjene davčne obveznosti iz člena 199(1) Direktive 2006/112 davčni zavezanec, ki je kot pridobitelj blaga zavezan za plačilo DDV od tega blaga, za uresničevanje svoje pravice do odbitka ni dolžan imeti računa, izdanega v skladu s formalnimi pogoji iz te direktive, pač pa mora, če se odloči za možnost iz člena 178(f) navedene direktive, zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točki 32 in 33).

45 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da na zadevnem računu iz postopka v glavni stvari v nasprotju z zahtevami iz člena 169(n) zakona o DDV ni navedbe „ureditev obrnjene davčne obveznosti“ in da je T. Farkas zadevni prodajalki v postopku v glavni stvari neupravičeno plačal DDV, ki je bil na tem računu napačno naveden, čeprav bi moral kot prejemnik blaga DDV plačati davčnim organom v skladu s členom 199(1)(g) Direktive 2006/112. Tako poleg tega, da navedeni račun ne ustreza formalnim zahtevam, določenim v nacionalni zakonodaji, ni bila spoštovana vsebinska zahteva tega sistema.

46 Kot je Sodišče razsodilo v sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 38), je treba ugotoviti, da je tak položaj madžarski davčni upravi preprečil nadzor nad uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti in za zadevno državo članico povzročil nevarnost izgub davčnih prihodkov.

47 Poleg tega je treba navesti, da je uresničevanje pravice do odbitka omejeno samo na dolgovane davke, torej davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV, oziroma plačane davke, če so bili dolgovani (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 39). Vendar DDV, ki ga je T. Farkas plačal prodajalki premičnega hangarja v postopku v glavni stvari, ni bil dolgovan.

48 Ker ta DDV ni bil dolgovan in ker pri tem plačilu ni bila spoštovana vsebinska zahteva sistema obrnjene davčne obveznosti, se tako T. Farkas ne more sklicevati na pravico do odbitka navedenega DDV.

49 Vendar lahko T. Farkas v skladu z nacionalnim pravom zahteva vračilo davka, ki ga je neupravičeno plačal navedeni prodajalki premičnega hangarja (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 42).

50 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da ker področje zahtev za vračilo davkov ni urejeno s predpisi Unije, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice določiti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 37).

51 Ker morajo načeloma države članice določiti pogoje, pod katerimi je mogoče neupravičeno zaračunani DDV uskladiti s predpisi, je Sodišče priznalo, da sistem, v katerem po eni strani prodajalec blaga, ki je pomotoma plačal DDV davčnim organom, lahko zahteva njegovo vračilo in po drugi strani pridobitelj tega blaga lahko vloži civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi proti temu prodajalcu, spoštuje načeli nevtralnosti in učinkovitosti. Tak sistem namreč navedenemu pridobitelju, ki je nosil breme pomotoma zaračunanega davka, omogoča, da doseže vračilo zneska, ki ga je neupravičeno plačal (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

52 Poleg tega so v skladu z ustaljeno sodno prakso in ob odsotnosti pravil Unije s tega področja natančna postopkovna pravila za varstvo pravic, ki jih imajo osebe na podlagi prava Unije, določena v notranjem pravnem redu vsake države članice v skladu z načelom postopkovne avtonomije držav članic (glej zlasti sodbi z dne 16. maja 2000, Preston in drugi, C-78/98, EU:C:2000:247, točka 31, in z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 40).

53 Če pa vračilo DDV postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti prodajalca, lahko načelo učinkovitosti zahteva, naj zadevni pridobitelj blaga zahteva vračilo neposredno od davčnih organov. Tako morajo države članice zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebna, da se pridobitelju omogoči, da se mu davek, ki je bil pomotoma zaračunan, povrne (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41).

54 V okviru postopka v glavni stvari je treba navesti, prvič, da je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je prodajalka, ki je dobavila zadevni premični hangar v postopku v glavni stvari, v postopku zaradi insolventnosti, kar bi lahko pomenilo, da bi T. Farkas pretirano težko ali praktično nemogoče dosegel vračilo DDV, ki mu ga je ta prodajalka zaračunala. Drugič, T. Farkas je bil na podlagi odločb madžarske davčne uprave obravnavan kot zavezanec za plačilo tega DDV v državno blagajno, čeprav ga je že plačal navedeni prodajalki. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali ima T. Farkas možnost, da doseže vračilo nedolgovanega davka od te prodajalke.

55 Poleg tega je treba dodati, da v skladu z navedbami predložitvenega sodišča v obravnavanem primeru ni nobenega indica za goljufijo in je prodajalka, izdajalka zadevnega računa v postopku v glavni stvari, DDV plačala v državno blagajno, tako da ta blagajna ni utrpela škode, ker je bil ta račun napačno izdan na podlagi običajne obdavčitve namesto obdavčitve po sistemu obrnjene davčne obveznosti.

56 V teh okoliščinah mora biti T. Farkasu kot pridobitelju zadevnega blaga – če vračilo neupravičeno zaračunanega DDV s strani prodajalke iz postopka v glavni stvari T. Farkasu postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti te prodajalke – omogočeno, da zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.

57 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, pridobitelju blaga odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neupravičeno plačal prodajalcu na podlagi računa, izdanega v skladu s pravili o običajnem sistemu DDV, čeprav je upoštevna transakcija spadala pod sistem obrnjene davčne obveznosti, kadar je prodajalec navedeni davek plačal v državno blagajno. Vendar ta načela zahtevajo – če vračilo neupravičeno zaračunanega DDV prodajalca pridobitelju postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti prodajalca – da pridobitelj lahko zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.

Drugo vprašanje

58 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu, ki je pridobil blago, katerega dobava spada pod sistem obrnjene davčne obveznosti, naložijo davčno sankcijo, ki znaša 50 % zneska DDV, ki ga mora plačati davčni upravi, če zanjo ni nastala izguba davčnih prihodkov in ni indicev za davčno goljufijo.

59 Spomniti je treba, da države članice, če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli ter torej v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 7. decembra 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, točka 20, in z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 50).

60 Tako te sankcije ne smejo presegati tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj. Pri presoji, ali je neka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, ter metode izračuna zneska globe (glej v tem smislu sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 65 do 67, ter z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, točka 38).

61 Čeprav je presoja, ali znesek sankcije ne presega tega, kar je nujno za uresničitev ciljev, navedenih v prejšnji točki, v pristojnosti predložitvenega sodišča (sodba z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, točka 39), je treba navedenemu sodišču podati nekatere elemente postopka v glavni stvari, ki bi mu omogočili ugotoviti, ali je sankcija, ki je bila T. Farkasu naložena na podlagi določb zakona o zakoniku o davčnem postopku, v skladu z načelom sorazmernosti.

62 V zvezi s tem je očitno, da taka sankcija davčne zavezance spodbuja k temu, da primere nezadostnega plačila davka čim prej uskladijo s predpisi in torej dosežejo cilj zagotavljanja pravilnega pobiranja tega davka.

63 V skladu s členom 170(1) tega zakona je znesek sankcije praviloma določen na 50 % zneska DDV, ki ga mora davčni zavezanec plačati davčni upravi. Člen 171(1) tega zakona določa, da se stopnja globe lahko po uradni dolžnosti ali na predlog zniža ali celo odpusti, če obstajajo okoliščine, ki jih je mogoče šteti za izjemne in ki omogočajo zlasti ugotovitev, da je davčni zavezanec, pri katerem je prišlo do davčnega dolga, ravnal s preudarnostjo, ki jo je od njega mogoče pričakovati v danem položaju. Ta določba tudi

določa, da je treba znižanje globe določiti ob tehtanju vseh okoliščin posameznega primera, zlasti obsega davčnega dolga, okoliščin njegovega nastanka ter teže in pogostnosti nezakonitega ravnanja davčnega zavezanca.

64 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 63 sklepnih predlogov, ta podrobna pravila za določitev navedene sankcije načeloma omogočajo, da se zagotovi, da sankcija ne presega tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj.

65 Kar zadeva sorazmernost sankcije, ki je bila T. Farkasu naložena v okviru spora o glavni stvari, je treba glede narave in teže zadevne kršitve v postopku v glavni stvari ugotoviti – kot je Komisija storila v pisnem stališču, predloženem Sodišču – da ta kršitev zajema napako, ki se nanaša na uporabo mehanizma DDV, ki ustreza upravni kršitvi in zaradi katere – ob upoštevanju dejanskih elementov, ki so razvidni iz spisa, predloženega Sodišču – prvič, za davčno upravo ni nastala nobena izguba prihodkov in, drugič, je zanjo značilen neobstoj indicev za davčno goljufijo.

66 V teh okoliščinah je naložitev sankcije v višini 50 % zneska DDV, ki velja za zadevno transakcijo, T. Farkasu očitno nesorazmerna, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

67 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu, ki je pridobil blago, katerega dobava spada pod sistem obrnjene davčne obveznosti, naložijo davčno sankcijo, ki znaša 50 % zneska DDV, ki ga mora plačati davčni upravi, če zanjo ni nastala izguba davčnih prihodkov in ni indicev za davčno goljufijo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

68 Ker je ta postopek za stranki v postopku 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 (četrti senat) razsodilo:

1. **Člen 199(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da se uporablja za dobave nepremičnine, ki jo prodaja dolžnik po sodbi v postopku prisilne prodaje.**

2. **Določbe Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, pridobitelju blaga odvzeta pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je neupravičeno plačal prodajalcu na podlagi računa, izdanega v skladu s pravili o običajnem sistemu davka na dodano vrednost, čeprav je upoštevna transakcija spadala pod sistem obrnjene davčne obveznosti, kadar je prodajalec navedeni davek plačal v državno blagajno. Vendar ta načela zahtevajo – če vračilo neupravičeno zaračunanega davka na dodano vrednost prodajalca pridobitelju postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti prodajalca – da pridobitelj lahko zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.**

3. **Načelo sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu, ki je pridobil blago, katerega dobava spada pod sistem obrnjene davčne obveznosti, naložijo davčno sankcijo, ki znaša 50 % zneska davka na dodano vrednost, ki ga mora plačati davčni upravi, če zanjo ni nastala izguba davčnih prihodkov in ni indicev za davčno goljufijo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi