

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 11. aprila 2019(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) – Člen 199(1)(a) – Obrnjena davčna obveznost – Davek, ki ga prejemnik storitev neupravičeno plača izvajalcem na podlagi računa, ki je bil napačno izdan na podlagi pravil običajne obdavčitve – Odločba davčnega organa o ugotovitvi davčnega dolga v breme prejemnika storitev in zavrnitvi zahtevka za odbitek – Nepreučitev davčnega organa o možnosti vračila davka“

V zadevi C-691/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v glavnem mestu, Madžarska) z odločbo z dne 29. novembra 2017, ki je na Sodišču prispela 11. decembra 2017, v postopku

PORR Építési Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi C. Lycourgos (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász in M. Ilešić, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. januarja 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za PORR Építési Kft. É. Radnai in G. Hajdu, ügyvédek,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
- za Evropsko komisijo K. Talabér-Ritz in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

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

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo PORR Építési Kft. (v nadaljevanju: PORR) in Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni dav?ni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: dav?na uprava) glede naknadne odmere davka tej družbi zaradi neuporabe nacionalnih dolo?b glede sistema obrnjene dav?ne obveznosti za davek na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 167 Direktive 2006/112 dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

4 ?len 168 te direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

5 ?len 178 navedene direktive dolo?a:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora dav?ni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

[...]

(f) ?e je dolžan pla?ati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi ?lenov 194 do 197 ali ?lenom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih dolo?i vsaka država ?lanica.“

6 ?len 199(1) te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo, da je oseba, ki je dolžna pla?ati DDV, dav?ni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

(a) gradbena dela, vklju?no s popravili, ?iš?enjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremi?ninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga v skladu s ?lenom 14(3);

[...]“

7 ?len 226 Direktive 2006/112 dolo?a:

„Brez poseganja v posebne dolo?be te direktive, se za namene DDV na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s ?lenom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

11a. kadar je prejemnik dolžan plačati DDV, navedba ‚Reverse Charge‘;

[...]“

8 Člen 226 Direktive 2006/112 je v razlici pred začetkom veljavnosti Direktive 2010/45 določal:

„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:

[...]

11. v primeru oprostitve ali kjer je pridobitelj ali prejemnika storitev dolžan plačati DDV, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno ali da zanjo velja postopek obrnjene davčne obveznosti;

[...]“

Madžarsko pravo

9 Člen 70(1) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v razlici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova zajema:

[...]

(b) postranske stroške, ki jih je dobavitelj blaga ali ponudnik storitve prevajal na pridobitelja blaga ali prejemnika storitve, med drugim provizije ali kakršne koli druge stroške za posredovanje, stroške embalaranja, prevoza in zavarovanja;

[...]“

10 Člen 119(1) tega zakona določa:

„Če ta zakon ne določa drugače, nastane pravica do odbitka davka v trenutku ugotovitve dolgovanega davka, ki ustreza vstopnemu davku (člen 120) [...]“

11 Člen 120 navedenega zakona določa:

„Če davčni zavezanec – ki deluje kot tak – uporablja ali drugače izkorišča proizvode ali storitve za obdavčljive dobave blaga ali obdavčljivo opravljanje storitev, ima pravico odbiti od davka, ki ga dolguje, davek, ki:

(a) ga je obračunal drug davčni zavezanec – vključno z osebami ali organizacijami, ki so zavezane za poenostavljen davek od dohodka pravnih oseb – v zvezi z nakupom blaga ali uporabo storitev;

(b) ga je treba plažati v zvezi z nakupom blaga ali uporabo storitev, vključno s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti.

[...]

12 Člen 127 zakona o DDV določa:

„1. Uveljavljanje pravice do odbitka je pogojeno z objektivno zahtevo, da mora davžni zavezanec imeti:

(a) v primerih iz člena 120(a), račun, izdan na njegovo ime, ki dokazuje, da je bil posel izvršen;

(b) v primerih iz člena 120(b):

(ba) v primeru dobave blaga znotraj Skupnosti račun, izdan na njegovo ime, ki dokazuje, da je bil posel izvršen;

(bb) v vseh drugih primerih, ki ne spadajo v točko (ba), pa prav tako račun, izdan na njegovo ime, ki dokazuje, da je bil posel izvršen; oziroma če ob določitvi davka, ki ga je treba plažati, davžni zavezanec nima računa, vse dokumente, ki so potrebni za določitev zneska davka, ki ga je treba plažati.

[...]

4. Znesek plažanega DDV, ki se lahko odbije, ne sme presegati zneska celotnega DDV iz dokumenta, na katerega se nanaša odstavek 1, ali zneska, ki ga je mogoče izračunati na podlagi tega dokumenta.

[...]

13 Člen 169 zakona o DDV določa:

„Račun mora obvezno vsebovati te podatke:

[...]

(j) obračunani davek, razen če ta zakon izključuje to navedbo;

(k) v primeru oprostitve ali če je davek dolžan plažati prejemnik blaga ali storitve, navedbo pravnega pravila ali drugačno jasno navedbo dejstva, da je prodano blago ali opravljena storitev

(ka) oproščena davka, ali

(kb) je zavezanec za plažilo davka prejemnik blaga ali storitve;

[...]

14 Člen 142(1) tega zakona določa:

Davek plaža prejemnik blaga ali storitve:

[...]

(b) v primeru gradbenih in montažnih del ter preostalih montažnih del, ki štejejo za opravljanje storitev za namen gradnje, razširitve, preoblikovanja in drugih sprememb nepremičnin – vključno s

popolnim rušenjem stavbe – če se za gradnjo, razširitev, preoblikovanje in ostale spremembe zahteva gradbeno dovoljenje, o čemer mora prejemnik storitve izvajalca storitve predhodno pisno obvestiti;

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (direktorat za velike davčne zavezance pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) je *a posteriori* preveril napovedi družbe PORR glede davkov in proračunskih subvencij za leti 2010 in 2011.

16 Ta davčni organ je z odločbo z dne 13. marca 2015 družbi PORR naložil plačilo zneska 88.644.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 275.000 EUR) iz naslova neplačanega DDV, 26.593.000 HUF (približno 82.200 EUR) iz naslova davčne globe, 13.908.000 HUF (približno 43.000 EUR) iz naslova zamudnih obresti in 500.000 HUF (približno 1550 EUR) iz naslova denarne kazni zaradi neizpolnitve obveznosti.

17 Davčna uprava je na podlagi upravne pritožbe, ki jo je družba PORR vložila zoper odločbo z dne 13. marca 2015, 31. julija 2015 navedeno odločbo potrdila glede naknadne odmere DDV.

18 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe namreč izhaja, da je družba PORR v okviru gradnje avtoceste od vsaj treh dobaviteljev sprejela račune, ki so bili izstavljeni v skladu z ureditvijo običajne obdavčitve in na katerih je bil naveden DDV. Družba PORR je te račune plačala, odbila navedene zneske DDV, nato pa zahtevala njihovo vračilo. Vendar je navedena davčna uprava menila, da so se zadevni računi nanašali na glavno dejavnost gradnje in da bi morali biti v skladu z veljavnimi nacionalnimi pravili obdavčeni po sistemu obrnjene davčne obveznosti za DDV. Izdajatelji računov bi torej morali račune izdati brez DDV ali pa bi morali na njih navesti, da se zanje uporablja sistem obrnjene davčne obveznosti.

19 Davčna uprava je zato ugotovila, da ima družba PORR pravico do odbitka zneskov DDV, navedenih na teh računih, samo v skladu s členom 120(b) zakona o DDV, ne pa v skladu s členom 120(a) tega zakona. Navedla je, da ni prišlo do dvojnega obdavčenja in da napačno zaračunavanje družbe PORR ne izvzema od izrečenih sankcij. Poudarila je tudi, da je od izdajateljev računov iz postopka v glavni stvari mogoče zahtevati, naj te račune popravijo.

20 Družba PORR je zoper odločbo davčne uprave vložila tožbo v upravnem sporu pri Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v glavnem mestu, Madžarska). V tožbi primarno navaja, da je davčna uprava napačno opredelila dejansko stanje, ker je štela, da za račune iz postopka v glavni stvari velja ureditev obrnjene davčne obveznosti.

21 Družba PORR podredno trdi, da tudi če bi ti računi dejansko spadali v ureditev obrnjene davčne obveznosti, bi ji davčna uprava vseeno odvzela pravico do odbitka DDV. Ta družba poudarja, da davčna uprava ni izpodbijala obstoja transakcij z družbami, ki so račune izdale, in dodaja, da so te družbe verjetno izpolnile svojo obveznost plačila prejetega DDV, to pomeni, da so DDV vplačale v proračun.

22 Družba PORR zato opozarja, da davčna uprava ni izpolnila obveznosti, da preveri, ali so izdajatelji računov iz postopka v glavni stvari plačali DDV in ali bi lahko še popravili te račune. Ta uprava naj *a fortiori* ne bi upoštevala okoliščin, da je bil tak popravek verjetno izključen, ker je namreč samoprijava v primeru nadzora, ki se nanaša na pretekle napovedi, prepovedana. Zato naj bi ta družba dokončno izgubila možnost uveljavljanja pravice do odbitka.

23 Davčna uprava je v zagovoru trdila, da je družbi PORR priznala pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z računi, ki so bili izdani na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti, kar naj bi izključilo tveganje dvojnega obdavčenja.

24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v glavnem mestu) se sklicuje na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero, če vračilo DDV, ki je bil pomotoma plačan davčnim organom, postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti dobavitelja, načelo učinkovitosti zahteva, da lahko zadevni pridobitelj blaga zahteva vračilo neposredno od davčnih organov. Tako bi morale države članice zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebna, da se navedenemu pridobitelju omogoči, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan.

25 Po mnenju predložitvenega sodišča bi morala davčna uprava preveriti, ali bi lahko izdajatelj računov toženi stranki iz postopka v glavni stvari vrnil pomotoma plačane zneske DDV in ali bi od te uprave lahko dosegli vračilo teh zneskov. Davčna uprava bi namreč morala ob upoštevanju, da je bil začet postopek davčnega nadzora, kar je preprečilo vsako samoprijavo, sama popraviti položaj. Predložitveno sodišče se tudi sprašuje, v katerem postopku, to je v postopku z upravnim sporom ali v novem postopku pred davčno upravo, je treba toženi stranki iz postopka v glavni stvari omogočiti, da dobi znesek neupravičeno plačane DDV.

26 V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba določbe Direktive [2006/112], natančneje načela sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti, razlagati tako, da nasprotujejo praksi nacionalnega davčnega organa, ki – ne da bi obstajala davčna utaja – ob odmeri davka zavrne pravico do odbitka, ki jo je mogoče uveljavljati na podlagi računa z obračunanim DDV, izdanega v skladu s sistemom običajne obdavčitve, ker meni, da bi bilo pravilno račun za transakcijo izdati v skladu z ureditvijo obrnjene davčne obveznosti, ne da bi se pred zavrnitvijo pravice do odbitka

– preverilo, ali lahko izdajatelj računa prejemniku računa vrne napačno plačani znesek DDV, in

– preverilo, ali lahko izdajatelj računa ta račun zakonito (v okviru nacionalnega pravnega okvira) popravi ter tako od davčnega organa pridobi vračilo napačno plačane davka?

2. Ali je treba določbe Direktive [2006/112], natančneje načela sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti, razlagati tako, da nasprotujejo praksi nacionalnega davčnega organa, ki ob odmeri davka zavrne pravico do odbitka, ki jo je mogoče uveljavljati na podlagi računa z obračunanim DDV, izdanega v skladu s sistemom običajne obdavčitve, ker meni, da bi bilo pravilno račun za transakcijo izdati v skladu z ureditvijo obrnjene davčne obveznosti, in v skladu s katero ob plačilu davka ni določeno, da se prejemniku računa vrne napačno plačani davek, čeprav je izdajatelj računa znesek DDV iz računov že plačal davčnemu organu?“

Vprašanja za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 ter načela sorazmernosti, davčne nevtralnosti in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujejo praksi davčnega organa, v skladu s katero ta organ, če ne sumi goljufije, podjetju zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je to podjetje kot prejemnik storitev neupravičeno plačalo ponudniku teh storitev na podlagi računa, ki ga je ta ponudnik izdal v skladu s pravili o

običajnem sistemu DDV, čeprav je upoštevna transakcija spadala pod sistem obrnjene davčne obveznosti, ne da bi davčni organ

– preden zavrne pravico do odbitka, preuči, ali lahko izdajatelj napačna računa prejemniku računa vrne znesek neupravičeno plačanega DDV in navedeni račun v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo popravi v okviru postopka samoprijave, da bi pridobil vračilo davka, ki ga je neupravičeno vplačal v državno blagajno, ali

– sklenil, da prejemniku tega računa sam povrne davek, ki ga je ta neupravičeno plačal izdajatelju navedenega računa in zadnjenavedeni nato neupravičeno vplačal v državno blagajno.

28 Najprej je treba navesti, da predložitvena odločba ne vsebuje nobenega elementa, ki bi Sodišču omogočilo presojo koristnosti razlage načela sorazmernosti za odgovor, ki ga je treba dati na zastavljeni vprašanji. Zato bo odgovor na ti vprašanji omejen na razlago upoštevni določbi Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti in učinkovitosti.

29 Na prvem mestu je treba preveriti, ali je s temi določbami in s tem načeloma v skladu to, da se pravica do odbitka DDV zavrne prejemniku storitev, ki je v takem položaju kot družba PORR.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti ni plačan noben DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je zadnjenavedeni v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko načeloma odbije, tako da davčni upravičeni ni treba plačati nobenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 41 in navedena sodna praksa).

31 Poudariti je tudi treba, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (sodbi z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 42).

32 Namen sistema odbitkov je, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga pri vseh gospodarskih 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 (sodbi z dne 22. februarja 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, točka 24, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 43).

33 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 prejemnik storitve zavezan za plačilo DDV od te storitve, 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 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 44 in navedena sodna praksa).

34 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da v računih iz postopka v glavni stvari niso bili vsebovani obvezni podatki, ki se zahtevajo v členu 169(1)(k) zakona o DDV, in da je družba PORR znesek DDV, ki je bil pomotoma naveden na teh računih, neupravičeno plačala njihovim izdajateljem, čeprav bi kot prejemnica storitev ob uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti v skladu s členom 142(1)(b) tega zakona, s katerim je Madžarska uvedla možnost iz člena 199(1)(a) Direktive 2006/112, DDV morala neposredno plačati davčnim organom.

35 Zato poleg tega, da navedeni računi niso ustrezali formalnim zahtevam, določenim z nacionalno zakonodajo, s katero je bila prenesena ta direktiva, ni bila izpolnjena niti vsebinska zahteva tega sistema, in sicer ta, da davčni zavezanec, ki zahteva odbitek, DDV plača davčnim

organom. Tak položaj je pristojni davčni upravi preprečil nadzor nad uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti in za zadevno državo tlanico povzročil tveganje izgub davčnih prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točki 45 in 46).

36 Poleg tega DDV, ki ga je ponudnikom storitev, izdajateljem računov, plačala družba PORR, ni bil dolgovan, uresničevanje pravice do odbitka pa je 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 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 47).

37 Ker družba PORR ni spoštovala vsebinske zahteve sistema obrnjene davčne obveznosti in ker DDV, ki ga je plačala ponudnikom storitev, ni bil dolgovan, ta družba ni mogla uveljavljati pravice do odbitka navedenega DDV.

38 Na drugem mestu je treba preučiti, ali mora davčni organ v skladu s sodno prakso Sodišča in kot v bistvu trdi družba PORR, preden zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je davčni zavezanec napačno plačal izdajateljem računov, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, preveriti, ali lahko ti popravijo te račune in temu davčnemu zavezancu vrnejo znesek DDV, ki je naveden na njih. Po mnenju družbe PORR naj bi bil prejemnik teh računov, če bi se dovolilo, da mu lahko davčni organ zavrne pravico do odbitka DDV, ne da bi obenem od izdajateljev teh računov zahteval, da uporabijo sistem obrnjene davčne obveznosti in zadnjenavedene račune popravijo, dvojno obdavčen. V obravnavanem primeru družba PORR meni, da naj nacionalna pravila, ki se uporabljajo za davčni nadzor, izdajateljem računov ne bi dovoljevala, da jih popravi.

39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so ob neobstoju pravil Unije s področja zahtev za vračilo davkov 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 nje celom postopkovne avtonomije držav članic, pogoji, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb nacionalnega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo ali pretirano otežujejo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točki 50 in 52 ter navedena sodna praksa).

40 V teh okoliščinah je Sodišče priznalo, da sistem, v katerem na eni strani ponudnik storitev, ki je pomotoma plačal DDV davčnim organom, lahko zahteva njegovo vračilo in na drugi strani prejemnik teh storitev lahko vloži civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi proti temu ponudniku, spoštuje načeli nevtralnosti in učinkovitosti. Tak sistem namreč navedenemu prejemniku, ki je plačal pomotoma zaračunan davek, omogoča, da pridobi vračilo zneska, ki ga je neupravičeno plačal (sodbi z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točki 38 in 39, ter z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 51).

41 V obravnavanem primeru je – s pridržkom preveritve, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče – madžarska vlada tako v svojem stališču kot na obravnavi pred Sodiščem potrdila, da je v madžarskem pravnem sistemu, zlasti v postopkovnih pravilih, za zahteve za vračilo neupravičeno zaračunanih davkov na eni strani dovoljeno, da prejemnik storitev, ki je prejemnik računov, s katerimi je bil DDV napačno zaračunan, da bi dosegel vračilo neupravičeno plačanih zneskov, proti ponudnikom storitev, ki so te račune izdali, vloži civilnopravno tožbo zaradi neupravičene obogatitve, in na drugi, da ti ponudniki storitev od davčnega organa zahtevajo vračilo DDV, ki so ga neupravičeno plačali.

42 Vendar je treba poudariti, da če v položaju, v katerem je ponudnik storitev DDV dejansko

vplačal v državno blagajno, vračilo DDV s strani tega ponudnika prejemniku storitev – zlasti v primeru plačilne nesposobnosti navedenega ponudnika – postane nemogoče ali pretirano oteženo, načelo učinkovitosti lahko zahteva, da lahko prejemnik storitev zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnim organom. V takem primeru morajo države članice zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebna, da se navedenemu prejemniku storitev omogoči, da pridobi vračilo davka, ki je bil neupravičeno zaračunan (glej, v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 53).

43 Na obravnavi pred Sodiščem je družba PORR navedla, da eden od ponudnikov storitev, ki so izdali račune iz postopka v glavni stvari, je ali pa je bil v stečajnem postopku. S pridržkom preveritve, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, taka ugotovitev pomeni indic, da bi bilo lahko za družbo PORR nemogoče ali pretirano težko doseči vračilo DDV, ki ji ga je ta ponudnik neupravičeno zaračunal.

44 Dodati je treba, da v skladu z navedbami predložitvenega sodišča v obravnavanem primeru ne obstaja noben indic za goljufijo, saj so ponudniki storitev, ki so izdali račune iz postopka v glavni stvari, DDV plačali v državno blagajno, tako da ta blagajna zaradi tega, ker so bili ti računi napačno izdani na podlagi običajne obdavčitve namesto obdavčitve po sistemu obrnjene davčne obveznosti, ni utrpela škode.

45 V teh okoliščinah bi družba PORR, če bi vračilo neupravičeno zaračunanega DDV s strani ponudnikov storitev iz postopka v glavni stvari družbi PORR postalo nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti teh ponudnikov, morala imeti možnost, da zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu. Vendar bi bila taka zahteva ločena od zahtevka za odbitek DDV, ki je predmet spora o glavni stvari.

46 Poleg tega je treba v zvezi z vprašanjem predložitvenega sodišča glede morebitnega obstoja obveznosti davčnega organa, da preveri, ali sta popravek zadevnih računov in vračilo davka, ki je bil neupravičeno plačan v državno blagajno, izdajateljem teh računov pravno mogoča, opozoriti, da se spor o glavni stvari nanaša na zavrnitev zahtevka za odbitek DDV, ki ga je vložil prejemnik navedenih računov, s strani davčnega organa. Možnost izdajateljev takih računov, da jih popravijo ali da pridobijo vračilo DDV, ki je bil neupravičeno vplačan v državno blagajno, je sicer, kot je bilo navedeno v točkah od 42 do 45 te sodbe, vidik, ki bi ga bilo treba preveriti za ugotovitev, ali mora prejemnik zadevnih računov imeti možnost, da zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu. Nasprotno pa ta vidik v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni upošteven za preverjanje skladnosti zavrnitve zahtevka za odbitek DDV, ki ga je vložil prejemnik zadevnih računov, s strani davčnega organa s pravom Unije.

47 Iz tega sledi, da če madžarski sistem družbi PORR omogoča, da dobi vrnjen DDV, ki ga je neupravičeno plačala izdajateljem zadevnih računov, davčnemu organu pred zavrnitvijo zahtevka za odbitek DDV ni treba niti preveriti, ali lahko ti izdajatelji na podlagi nacionalnih predpisov navedene račune popravijo, niti mu ni treba odrediti takega popravka.

48 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da je treba Direktivo 2006/112 ter načeli davčne nevtralnosti in učinkovitosti razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi davčnega organa, v skladu s katero ta organ, če ne sumi goljufije, podjetju zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je to podjetje kot prejemnik storitev neupravičeno plačalo ponudniku teh storitev na podlagi računa, ki ga je ta ponudnik izdal v skladu s pravili o običajnem sistemu DDV, čeprav je upoštevana transakcija spadala v sistem obrnjene davčne obveznosti, ne da bi davčni organ

– preden zavrne pravico do odbitka, preučil, ali lahko izdajatelj tega napačnega računa prejemniku računa vrne znesek neupravičeno plačanega DDV in navedeni račun v skladu z

veljavno nacionalno zakonodajo popravi v okviru postopka samoprijave, da bi pridobil vračilo davka, ki ga je neupravičeno vplačal v državno blagajno, ali

– sklenil, da prejemniku tega računa sam povrne davek, ki ga je ta neupravičeno plačal izdajatelju navedenega računa in zadnjenavedeni nato neupravičeno vplačal v državno blagajno.

Vendar ti načeli zahtevata, da lahko prejemnik storitev – če bi vračilo neupravičeno zaračunanega DDV s strani ponudnika storitev prejemniku teh storitev postalo nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti ponudnika – zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deseti senat) razsodilo:

Direktivo 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, ter načeli davčne nevtralnosti in učinkovitosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi davčnega organa, v skladu s katero ta organ, če ne sumi goljufije, podjetju zavrne pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je to podjetje kot prejemnik storitev neupravičeno plačalo ponudniku teh storitev na podlagi računa, ki ga je ta ponudnik izdal v skladu s pravili o običajnem sistemu davka na dodano vrednost (DDV), čeprav je upoštevna transakcija spadala v sistem obrnjene davčne obveznosti, ne da bi davčni organ

– preden zavrne pravico do odbitka, preuči, ali lahko izdajatelj tega napačnega računa prejemniku računa vrne znesek neupravičeno plačanega DDV in navedeni račun v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo popravi v okviru postopka samoprijave, da bi pridobil vračilo davka, ki ga je neupravičeno vplačal v državno blagajno, ali

– sklenil, da prejemniku tega računa sam povrne davek, ki ga je ta neupravičeno plačal izdajatelju navedenega računa in zadnjenavedeni nato neupravičeno vplačal v državno blagajno.

Vendar ti načeli zahtevata, da lahko prejemnik storitev – če bi vračilo neupravičeno zaračunanega DDV s strani ponudnika storitev prejemniku teh storitev postalo nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti ponudnika – zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.