

Zadeva C-392/09

Uszodaépítő kft

proti

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Baranya Megyei Bíróság)

„Šesta direktiva o DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega davka – Nova nacionalna ureditev – Zahteve glede vsebine računa – Uporaba z retroaktivnim učinkom – Izguba pravice do odbitka“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Postopek obrnjene davčne obveznosti – Davčni zavezanec, zavezan za plačilo davka na dodano vrednost kot prejemnik blaga in storitev – Pravica do odbitka

(Direktiva Sveta 2006/112, členi 167, 168 in 178)

Členi 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da če ima zadevna davčna uprava na voljo vse podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo davka na dodano vrednost, in za preverjanje zneska odbitnega davka, ti členi nasprotujejo retroaktivni uporabi nacionalne zakonodaje, ki v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti za odbitek davka na dodano vrednost, ki se nanaša na gradbena dela, določa pogoja, da morajo biti računi, ki se nanašajo na navedene storitve, popravljeni in da se predloži dodatni popravni obračun.

Dejstvo, da se je davčni zavezanec odločil za uporabo novega zakona o davku na dodano vrednost, in ne za uporabo starega, namreč ne sme vplivati na njegovo pravico do odbitka plačanega vstopnega davka, ki neposredno izhaja iz členov 167 in 168 Direktive 2006/112. Načelo davčne nevtralnosti med drugim zahteva, da se odbitek vstopnega davka odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo davka na dodano vrednost, členi 167, 168 in 178(f) Direktive 2006/112 nasprotujejo zakonodaji, ki v zvezi z njegovo pravico do odbitka tega davka določa dodatne pogoje, zaradi katerih bi lahko bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče. Do tega lahko pride, kadar so izpolnjeni vsebinski pogoji iz člena 168(a) Direktive 2006/112 za pridobitev pravice do odbitka in če davčna uprava takrat, ko davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka davka na dodano vrednost, ta davčna uprava razpolaga z vsemi podatki, potrebnimi za ugotovitev, da je davčni zavezanec zavezan za plačilo davka.

(Glej točke 36, 39, 40, 42, 43 in 46 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 30. septembra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega davka – Nova nacionalna ureditev – Zahteve glede vsebine računa – Uporaba z retroaktivnim učinkom – Izguba pravice do odbitka“

V zadevi C-392/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Baranya Megyei Bíróság (Madžarska) z odločbo z dne 2. aprila 2009, ki je prispela na Sodišče 5. oktobra 2009, v postopku

Uszodaépítő kft

proti

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, J. Malenovský in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, so jih predložili:

- za madžarsko vlado J. Fazekas, M. Fehér in Z. Tóth, zastopniki,
- za Evropsko komisijo B. D. Simon, zastopnik,

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 členov 17 in 20 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145,

str.1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL 2002, L 15, str. 24, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in na razlago splošnih načel prava Unije.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo *Uszodaépítő kft* in *APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály* (glavni urad osrednje uprave za davke in finančni nadzor, v nadaljevanju: APEH) glede tega, da APEH tožeči stranki v glavni stvari od zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je bila dolžna plažati, ni odbil DDV, ki se nanaša na gradbena dela, opravljena zanjo.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije na področju DDV, zlasti Šesto direktivo. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive 2006/112 je navedeno, da je preoblikovanje Šeste direktive nujno, da bi bile določbe na področju harmonizacije zakonodaj držav članic o DDV predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar nameloma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive 2006/112 so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

4 V skladu s členom 167 Direktive 2006/112, ki povzema besedilo člena 17(1) Šeste direktive, nastane „pravica do odbitka [...] v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

5 Člen 168(a) Direktive 2006/112, ki v bistvu vsebuje enako besedilo kot člen 17(2)(a) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28f(1) Šeste 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 plažati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plažal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

6 Člen 178 Direktive 2006/112, ki v bistvu povzema besedilo člena 18(1) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28f, točka 2, Šeste direktive, vsebuje te določbe:

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

[...]

(f) če je dolžan plažati 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 členu 199(1)(a) Direktive 2006/112 je navedeno:

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

(a) gradbena dela [...]“.

8 Sistem, kot izhaja iz člena 199(1)(a) Direktive 2006/112, je splošno znan pod imenom „obrnjena davčna obveznost“ in je bil pred tem določen s členom 21(1) Šeste direktive.

9 9. člen 127(1)(a) zakona št. CXXVII o davku na dodano vrednost iz leta 2007 (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, v nadaljevanju: novi zakon o DDV), ki je začel veljati 1. januarja 2008, določa, da je „[p]ogoji za izvrševanje pravice do odbitka [...] to, da ima davčni zavezanec [...] račun, izdan na njegovo ime, ki dokazuje, da je bil posel izvršen“.

10 9. člen 142(1)(b) novega zakona o DDV določa:

„1. Davek plača prejemnik blaga ali storitve:

[...]

(b) za gradbena dela [...]“.

11 V skladu s 9. členom 142(7) novega zakona o DDV mora „[v] primeru uporabe odstavka 1 [...] dobavitelj blaga ali ponudnik storitve izdati račun, na katerem nista navedena ne znesek vstopnega davka ne stopnja [...]“.

12 9. člen 169(k) novega zakona o DDV določa:

„Račun mora obvezno vsebovati te sestavine:

k) [...] če je davek dolžan plačati prejemnik blaga ali storitve, navedbo pravnega pravila ali drugače jasno navedbo dejstva, da je za prodano blago ali opravljeno storitev

[...]

kb) zavezanec za plačilo davka prejemnik blaga ali storitve“.

13 9. člen 269(1) novega zakona o DDV dalje določa:

„Če za isto osebo ali krog oseb glede pravic in obveznosti, ki se izvajajo z obrnjeno davčno obveznostjo in ki nastanejo na podlagi obdavčljive transakcije, ki temelji na istih dejanskih okoliščinah, veljata ta zakon in zakon št. LXXIV o davku na dodano vrednost iz leta 1992 [v nadaljevanju: stari zakon o DDV], se določitev in uporaba teh pravic in obveznosti – potem ko je začel veljati ta zakon – še naprej urejata izključno po določbah [starega] zakona o DDV, razen kadar so s tem zakonom, drugače kot s [starem] zakonom o DDV, za vse zadevne osebe odpravljene obveznosti, naložene manj zahtevne obveznosti ali ustanovljene nove ali dodatne pravice. V tem primeru so lahko na podlagi skupne odločitve vseh zadevnih oseb pravice in obveznosti določene in uporabljene v skladu z določbami tega zakona, tudi če so te pravice in obveznosti nastale pred začetkom veljavnosti tega zakona in še niso zastarale, če vse zadevne osebe o svoji skupni odločitvi predložijo skupno pisno vlogo državnemu davčnemu uradu, ki jo mora pristojni organ tega urada prejeti najpozneje do 15. februarja 2008. Ta rok je zavezujoč in nepodaljljiv. V primeru zamude se lahko predloži dodatni obračun, ki ne more imeti za posledico naložitve kazni za zamudo.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Tožena stranka v glavni stvari je 9. junija 2006 s podjetjem NÁS MPS⁴ kft, glavnim izvajalcem, sklenila podjemno pogodbo o izvedbi gradbenih del. Tožena stranka v glavni stvari je navedena dela izvedla v sodelovanju z več podizvajalci.

15 Gradnja se je začela spomladi leta 2007, vendar je bila poleti istega leta zaradi finančnih

težav prekinjena. Računi za do tedaj opravljeno delo so bili izdani. Tožeča stranka v glavni stvari in njeni podizvajalci so izpolnili svoje obveznosti glede obračuna in plačila DDV po starem zakonu o DDV.

16 Tožeča stranka v glavni stvari, glavni izvajalec in podizvajalci so 14. februarja 2008, po začetku veljavnosti novega zakona o DDV, s skupno odločitvijo v skladu s členom 269(1) navedenega zakona zaprosili, naj se za dela, opravljena po pogodbi med tožečo stranko v glavni stvari in glavnim izvajalcem ter po pogodbah med tožečo stranko in njenimi podizvajalci, uporabi novi zakon (v nadaljevanju: vloga z dne 14. februarja 2008).

17 Ob preverjanju obračuna DDV, ki ga je tožeča stranka v glavni stvari predložila za davčno leto 2007, je davčna uprava z odločbo z dne 23. maja 2008 določila, da mora tožeča stranka plačati davčni dolg v skupnem znesku 52.822.000 HUF, ki se nanaša na obdobje od aprila do septembra leta 2007. Davčna uprava je v zvezi s tem pojasnila, da tožeča stranka v glavni stvari ne more izvrševati pravice do odbitka na podlagi računov, ki so jih izdali podizvajalci, ker niso skladni z določbami novega zakona o DDV. Na podlagi vloge z dne 14. februarja 2008 so se namreč določbe o obrnjeni davčni obveznosti iz novega zakona o DDV retroaktivno uporabljale za račune, izdane v davnem letu 2007. Po navedbah davčne uprave bi na računih, ki so jih izdali podizvajalci, morale biti upoštevane določbe členov 142(7) in 169(k) tega novega zakona. Da bi lahko tožeča stranka v glavni stvari izvrševala svojo pravico do odbitka v skladu z določbami novega zakona o DDV, bi morali po eni strani podizvajalci spremeniti izdane račune, po drugi strani pa bi morala tožeča stranka spremeniti svoj obračun DDV za davčno leto 2007 s predložitvijo dodatnega obračuna.

18 Z odločbo z dne 5. septembra 2008 je APEH potrdil odločbo z dne 23. maja 2008.

19 Tožeča stranka v glavni stvari je pred predložitvenim sodiščem vložila tožbo za razveljavitev odločbe APEH z dne 5. septembra 2008. Navedeno sodišče ocenjuje, da se s členom 269(1) novega zakona o DDV zaradi retroaktivne ukinitve pravice do odbitka, ki jo je tožeča stranka v glavni stvari redno izvrševala na podlagi starega zakona o DDV, kršijo člena 17 in 20 Šeste direktive ter več splošnih načel prava Unije.

20 V teh okoliščinah je Baranya Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je predpis države članice, ki je začel veljati 1. januarja 2008 – potem ko je pravica do odbitka davka že nastala – in ki zaradi odbitka DDV, ki je bil plačan in obračunan za storitve, opravljene v davnem letu 2007, ali blago, dobavljeno v davnem letu 2007, zahteva spremembo vsebine računov in predložitve dodatnega obračuna, skladen s členoma 17 in 20 Šeste direktive?

2. Ali je ukrep iz člena 269(1) novega zakona o DDV, v skladu s katerim se pravice in obveznosti ob izpolnitvi pogojev iz navedenega člena določijo in uporabijo na podlagi navedenega zakona, tudi če so nastale – razen v primeru zastaranja – pred začetkom njegove veljavnosti, v skladu s splošnimi načeli prava [Unije], in zlasti, ali je objektivno opravičljiv, smiseln in sorazmeren ter v skladu z načelom pravne varnosti?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

21 Madžarska vlada trdi, da za spor o glavni stvari razlaga določb in pravnih načel iz predložitvene odločbe ni potrebna. Po njenem mnenju je treba v zvezi s tem po eni strani ugotoviti, da retroaktivna uporaba določb novega zakona o DDV temelji izključno na izrecno in spontano

izraženi volji tože?e stranke v glavni stvari in drugih zadevnih dav?nih zavezancev. Ker naj bi tože?a stranka v glavni stvari izrecno predlagala takšno uporabo tega zakona, bi morala upoštevati iz tega izhajajo?e pravne posledice. Po drugi strani naj bi bil spor v glavni stvari posledica dejstva, da je tože?a stranka v glavni stvari napa?no razlagala prehodne dolo?be novega zakona o DDV. Navedeni spor naj bi se nanašal na vprašanje razlage nacionalnega prava, ne pa prava Unije.

22 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi ustaljene sodne prakse v okviru sodelovanja med Sodiš?em Evropske unije in nacionalnimi sodiš?i, kot je dolo?eno v ?lenu 267 PDEU, samo nacionalna sodiš?a, ki odlo?ajo o sporu in morajo prevzeti odgovornost za sodno odlo?bo, ki jo bodo izdala, glede na posebnosti vsake zadeve presoja, ali je za izdajo njihove sodbe potrebno sprejetje predhodne odlo?be in ali so vprašanja, ki jih postavljajo Sodiš?u, upoštevna. ?e se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, Sodiš?e na?eloma mora odlo?ati (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C?379/98, Recueil, str. I?2099, to?ka 38; z dne 1. oktobra 2009 v zadevi Gottwald, C?103/08, ZOdl., str. I?9117, to?ka 16, in z dne 22. aprila 2010 v zadevi Dimos Agiou Nikolaou, C?82/09, ZOdl., str. I-3649, to?ka 14).

23 Torej je mogo?e domnevo upoštevnosti, povezano z vprašanji za predhodno odlo?anje, ki jih postavijo nacionalna sodiš?a, zavrniti samo v izjemnih primerih, kadar je popolnoma o?itno, da razlaga dolo?b prava Unije, za katero je s temi vprašanji zaproseno, nima nobene zveze z resni?nostjo oziroma predmetom spora o glavni stvari (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Gottwald, to?ka 17 in navedena sodna praksa).

24 Ne glede na dejstvo, da se je tože?a stranka v glavni stvari odlo?ila za uporabo novega zakona o DDV, in tudi ?e njena izbira temelji na napa?ni razlagi tega zakona, se v obravnavanem primeru dolo?be tega novega zakona uporabljajo za spor o glavni stvari, predložitveno sodiš?e pa dvomi o skladnosti prehodnih dolo?b tega zakona z ve? dolo?bami prava Unije, ker te dolo?be tože?i stranki v glavni stvari prepre?ujejo izvrševanje njene pravice do odbitka DDV.

25 Ugotoviti je torej treba, da ni o?itno, da predlagana razlaga prava Unije ni pomembna za odlo?itev, ki naj jo sprejme predložitveno sodiš?e.

26 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be je zato treba šteti za dopusten.

Prvo vprašanje

27 Na prvem mestu, glede predmeta prvega vprašanja je treba ugotoviti, da se predlog predložitvenega sodiš?a nanaša na razlago ?lenov 17 in 20 Šeste direktive.

28 Vendar je bila v skladu s ?lenoma 411 in 413 Direktive 2006/112 Šesta direktiva s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeš?ena.

29 Torej, ker je upoštevno dejansko stanje iz spora o glavni stvari nastalo po 1. januarju 2007, je za ta spor upoštevna le razlaga dolo?b Direktive 2006/112.

30 Okoliš?ina, da je nacionalno sodiš?e vprašanja za predhodno odlo?anje oblikovalo formalno tako, da se je sklicevalo le na dolo?be Šeste direktive, ni ovira za to, da Sodiš?e nacionalnemu sodiš?u predloži vse elemente razlage, ki so lahko koristni pri sojenju v zadevi, o kateri odlo?a, ne glede na to, ali jih to v vprašanjih navaja ali ne (glej v tem smislu sodbi z dne 27. oktobra 2009 v zadevi ?EZ, C?115/08, ZOdl., str. I?10265, to?ka 81, in z dne 12. januarja 2010 v zadevi Petersen, C?341/08, ZOdl., str. I-47, to?ka 48).

31 V zvezi s tem je treba navesti, da se z Direktivo 2006/112, kakor je razvidno iz njene uvodne

izjave 3, preoblikuje obstoječa zakonodaja na področju usklajevanja zakonodaj držav članic o DDV in zlasti Šesta direktiva, s čimer pa na celoma niso povzročene vsebinske spremembe.

32 V teh okoliščinah je treba šteti, da se prvo postavljeno vprašanje nanaša na razlago členov 167 in 168 Direktive 2006/112, ki ustrezata določbam Šeste direktive, navedenim v predložitveni odločbi. Ker se prvo vprašanje v bistvu nanaša na podrobna pravila o izvrševanju pravice do odbitka DDV, je treba poleg tega šteti, da se nanaša tudi na razlago člena 178 Direktive 2006/112.

33 Na drugem mestu, glede vsebine predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki v okviru retroaktivne uporabe novih določb o obrnjeni davčni obveznosti kot pogoja za odbitek DDV določa popravilo računov za storitve, opravljene pred začetkom veljavnosti novega zakona, in predložitev dodatnega obračuna davka.

34 V zvezi s tem je treba po eni strani opozoriti, da je pravica do odbitka, določena v členih 167 in 168 Direktive 2006/112, bistven del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum, C-368/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 37 in navedena sodna praksa).

35 Namen sistema odbitkov je davčnemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so te na celoma same predmet DDV (glej sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24; z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 70, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 48).

36 Dejstvo, da se je davčni zavezanec odločil za uporabo novega zakona o DDV, in ne starega, ne sme vplivati na njegovo pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV, ki neposredno izhaja iz členov 167 in 168 Direktive 2006/112.

37 Po drugi strani je treba glede podrobnih pravil izvrševanja pravice do odbitka DDV, kakor so določena v členu 178 Direktive 2006/112, ugotoviti, da če gre za postopek obrnjene davčne obveznosti iz člena 199(1)(a) Direktive 2006/112, je mogoče uporabiti le podrobna pravila iz člena 178(f). Zato ni treba, da ima davčni zavezanec, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo pripadajočega DDV, za izvrševanje pravice do odbitka račun, izdan v skladu s formalnimi pogoji Direktive 2006/112, pač pa mora, ko se odloči za možnost iz člena 178(f) iste direktive, zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica (glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl, C-90/02, Recueil, str. I-3303, točka 47).

38 Iz sodne praksa izhaja, da formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica in ki jih morajo spoštovati davčni zavezanci, da bi lahko izvrševali pravico do odbitka DDV, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor pravilne uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 50).

39 V zvezi s tem je že bilo razsojeno, da na celoto davčne nevtralnosti zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 63).

40 Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, člena 167, 168 in 178(f) Direktive 2006/112 nasprotujejo zakonodaji, ki v zvezi z njegovo pravico do odbitka tega davka določa dodatne

pogoje, zaradi katerih bi lahko bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Bockemühl, točka 51, in Ecotrade, točka 64).

41 V okviru spora o glavni stvari davčna uprava tožeči stranki v glavni stvari ni priznala pravice do odbitka DDV, ki se nanaša na gradbena dela, ki so jih leta 2007 opravili njeni podizvajalci, ker po eni strani tožeča stranka za navedene storitve ni imela računov, popravljenih v skladu z določbami členov 142(7) in 169(k) novega zakona o DDV, ki sta se z retroaktivnim učinkom uporabljala od 1. januarja 2008, in ker po drugi strani ni spremenila svoje davčne napovedi za leto 2007 na podlagi tako popravljenih računov.

42 Prvič, iz spisa je razvidno, da so izpolnjeni vsebinski pogoji iz člena 168(a) Direktive 2006/112 za pridobitev pravice do odbitka DDV, da bi lahko tožeča stranka v glavni stvari izkoristila to pravico v zvezi z DDV za gradbena dela, ki so jih opravili njeni podizvajalci. Treba je opozoriti, da so bila namreč ta dela uporabljena za potrebe obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca v zadevni državi članici. Poleg tega je bila na podlagi davčne napovedi za davčno leto 2007 zadevna davčna uprava obveščena o izpolnitvi navedenih vsebinskih pogojev.

43 Drugič, ni sporno, da je davčna uprava takrat, ko tožeči stranki v glavni stvari ni priznala pravice do odbitka DDV, na podlagi davčne napovedi za davčno leto 2007 in vloge z dne 14. februarja 2008 razpolagala z vsemi podatki, potrebnimi za ugotovitev, da je bila tožeča stranka v glavni stvari kot družba, za katero so njeni podizvajalci opravili gradbena dela, zavezana za plačilo DDV.

44 Kot opozarja Evropska komisija, lahko uvedba formalnosti, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari, povzroči popolno onemogočenje tožeče stranke v glavni stvari pri izvrševanju njene pravice do odbitka.

45 Ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točkah 39 in 40 te sodbe, je treba tako ugotoviti, da členi 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 nasprotujejo uvedbi formalnosti, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari.

46 V takih okoliščinah je treba člene 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 razlagati tako, da če ima zadevna davčna uprava na voljo vse podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, in za preverjanje zneska odbitnega davka, ti členi nasprotujejo retroaktivni uporabi nacionalne zakonodaje, ki v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti za odbitje DDV, ki se nanaša na gradbena dela, določa pogoja, da morajo biti računi, ki se nanašajo na navedene storitve, popravljeni in da se predloži dodatni popravni obračun.

Drugo vprašanje

47 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člene 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da če ima zadevna davčna uprava na voljo vse podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo davka na dodano vrednost, in za preverjanje zneska odbitnega davka, ti členi nasprotujejo retroaktivni uporabi nacionalne zakonodaje, ki v okviru sistema obrnjene davčne

obveznosti za odbitje davka na dodano vrednost, ki se nanaša na gradbena dela, določa pogoja, da morajo biti računi, ki se nanašajo na navedene storitve, popravljeni in da se predloži dodatni popravni račun.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.