

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 13. oktobra 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Harmonizacija dav?nih zakonodaj – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Prodaje, ki niso obdav?ene z DDV – Neupravi?eno zara?unan in pla?an DDV – Likvidacijski postopek izvajalca storitve – Zavrnitev dav?nega organa, da prejemniku vrne neupravi?eno pla?ani DDV– Na?ela u?inkovitosti, dav?ne nevtralnosti in prepovedi diskriminacije“

V zadevi C?397/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo F?városi Törvényszék (sodiš?e v Budimpešti – glavno mesto, Madžarska) z odlo?bo z dne 25. maja 2021, ki je na Sodiš?e prispela 29. junija 2021, v postopku

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi L. Arastey Sahún, predsednica senata, F. Biltgen (poro?evalec) in J. Passer, sodnik,

generalna pravobranilka: T. ?apeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. Gy. Hajdu, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in B. R. Kissné Berta, agenta,
- za ?eško vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo K. Talabér-Ritz in V. Uher, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be 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, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (v nadaljevanju: Humda) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska) (v nadaljevanju: direktorat za pritožbe), ker je ta zavrnil zahtevek družbe Humda za vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki ji je bil pomotoma zaračunan za transakcijo, ki na Madžarskem ni obdavčena z DDV in ki se nanaša na blago, ki se nahaja v drugi državi članici.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 167 direktive o DDV določa:

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

4 Člen 168(a) te direktive določa:

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

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

5 Člen 183 navedene direktive določa:

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

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

Madžarsko pravo

6 Člen 2(a) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)), v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, določa:

„Davek, ki se doloži s tem zakonom, velja za:

(a) dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec – kot tak – opravi na nacionalnem ozemlju v zameno za plačilo.“

7 Člen 39 tega zakona določa:

„(1) V primeru opravljanja storitev, ki so neposredno povezane z nepremičnino, je kraj opravljanja storitve kraj, kjer je nepremičnina.“

(2) Storitve, ki so neposredno povezane z nepremičninami iz odstavka (1), so zlasti: storitve nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, storitve hotelske nastanitve, prenos pravic do uporabe nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo izvedbe gradbenih del.“

8 ?len 64(3) adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o zakoniku o splošnem davnem postopku) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o splošnem davnem postopku), določa:

„Ne glede na odstavke (1) se zahtevano vračilo DDV, če davni zavezanec zahtevka za vračilo ni vključen v davno napoved, s katero se zaključi likvidacija (likvidacija po skrajšanem postopku) ali prostovoljna likvidacija (prostovoljna likvidacija po skrajšanem postopku), izvrši v roku 30 dni, ki začne teči od datuma prejema davne napovedi, nikakor pa ne pred datumom zapadlosti; navedeni rok se podaljša na 45 dni, če je vračilo davka večje od enega milijona [madžarskih forintov (HUF) (približno 2500 EUR)], če je davni zavezanec na dan vložitve napovedi v celoti plačal protidajatev, vključno z davkom, navedenem na račun za vsako od transakcij, ki dajejo pravico do prevailitve DDV, s čimer uveljavlja svojo pravico do odbitka davka za zadevno davno obdobje na podlagi računa ali računov, ki potrjujejo izvedbo teh transakcij, oziroma če je njegov dolg kako drugače v celoti poravnán, in davni zavezanec tudi označi v svoji napovedi, da izpolnjuje navedeni pogoj. Če se v tem roku začne ali še teče davni nadzor davnega zavezanca v zvezi z zaproseno proračunsko subvencijo, začne rok za dodelitev proračunske subvencije teči od datuma, ko postane odločba o ugotovitvah nadzora pravnomožna. Za namene te določbe se šteje, da je protidajatev plačana, če se odbitek zgodi izključno na podlagi jamstva za izpolnitev, predhodno določena v pogodbi.“

9 ?len 65(1) zakonika o splošnem davnem postopku določa:

„Če davni organ zamuja s plačilom, za vsak dan zamude plača obresti v znesku, ki je enak znesku zamudnih obresti. Ne glede na zamudo pri plačilu obresti ni treba plačati, če zahtevek (napoved) nima pravne podlage za več kot 30 % (v napovedi) zahtevanega zneska ali če plačilo preprečuje opustitev davnega zavezanca ali osebe, ki je dolžna zagotoviti podatke.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Družba, katere pravna naslednica je družba Humda, je družbo „BHA“ Bíró H?téstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (v nadaljevanju: BHA) povabila, da bi ta zanjo opravila storitve v okviru projekta izgradnje madžarskega paviljona za svetovno razstavo, ki je potekala v Milanu (Italija) leta 2015 (v nadaljevanju: zadevno opravljanje storitev). Za te storitve je družba BHA izdala devet računov z vključenim DDV v skupnem znesku 486.620.000 HUF (približno 1.230.500 EUR). Te račune je plačala družba, pravna predhodnica družbe Humda, družba BHA pa je zaračunan DDV plačala madžarski davni upravi. Ta je pri nadzoru ugotovila, da v skladu z madžarsko zakonodajo zadevni DDV ni dolgovan na Madžarskem, ker se je zadevno opravljanje storitev nanašalo na blago, ki je bilo v Italiji. Zato je bil zadevni DDV napačno zaračunan.

11 Družba Humda je, da bi izterjala znesek neupravičeno plačanega DDV, pri Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (regionalni direktorat za davne in carinske zadeve za severno Budimpešto, ki spada pod nacionalno davno in carinsko upravo, Madžarska) vložila zahtevek za vračilo zneska 126.248.760 HUF (približno 320.000 EUR), kar je znesek tega DDV, in za plačilo pripadajočih obresti. Družba Humda meni, da čeprav mora od izdajatelja računa vračilo tega zneska zahtevati v okviru civilnega postopka, v katerem bi se moral nato urediti njen položaj pri pristojnem davnem organu, se v obravnavanem primeru sooča z dejstvom, da je bil zoper družbo BHA uveden likvidacijski postopek in da je po mnenju njenega likvidacijskega upravitelja terjatev družbe Humda neizterljiva.

12 Ker sta bila ta zahtevek in poznejša pritožba pri direktoratu za pritožbe zavrnjena, je družba Humda pri predložitvenem sodišču, F?városi Törvényszék (sodišče v Budimpešti – glavno mesto, Madžarska), vložila tožbo, v kateri je v bistvu predlagala spremembo ali odpravo odločbe, ki jo je

sprejel direktorat za pritožbe. Navedeni tožbeni predlog glede na informacije iz predloga za sprejetje predhodne odločbe v bistvu temelji na sodbah Sodišča z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), in z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Direktorat za pritožbe trdi, da ti sodbi nista upoštevni, ker v obravnavanem primeru zadevne storitve niso bile opravljene na madžarskem ozemlju in družba Humda zanje ni imela pravice do odbitka. Poleg tega naj ta družba ne bi želela uveljavljati svoje pravice do odbitka. Sodišče pa naj bi v sodbah, ki ju navaja ta družba, odločilo o tem, da je prejemnik storitev neupravičeno plačal DDV ponudniku storitev na podlagi računa, ki je bil nepravilno izdan na podlagi pravil o splošni obdavčitvi, čeprav je transakcija, na katero se je račun nanašal, spadala v sistem obrnjene davčne obveznosti. Direktorat za pritožbe trdi, da ker zadevno opravljanje storitev ne spada na področje uporabe madžarske zakonodaje o DDV, računa, ki ga zahteva družba Humda, ni mogoče izvesti.

14 Predložitveno sodišče se ob upoštevanju navedenih sodb sprašuje, ali so nacionalne določbe, ki se uporabijo, in nacionalna upravna praksa združljive z Direktivo o DDV ter, natančneje, z načeli učinkovitosti, nevtralnosti DDV in prepovedi diskriminacije. V zvezi s tem pojasnjuje, da je v obravnavanem primeru izterjava neupravičeno plačane DDV v okviru civilnega postopka nemogoča ali preizredno otežena, ker je bila, prvič, družba BHA medtem v postopku likvidacije, drugič, ker naj bi njen likvidacijski upravitelj navedel, da ne more spremeniti računa, ki ga je takrat izdala družba BHA, tretjič, ker ta družba ni zahtevala računa neupravičeno plačane davka, četrtič, ker je družba Humda vendarle začela civilni postopek zoper madžarsko davčno upravo, petič, ker ni sporno, da je bil DDV plačan v državno blagajno, in šestič, ker je izključno vsak sum goljufije.

15 Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje, ali mora madžarska davčna uprava, če lahko družba Humda zahtevke za račun vložiti neposredno pri njej, plačati zamudne obresti od zneska, ki je predmet tega računa, in če je odgovor pritrdilen, katere roke je treba upoštevati v ta namen.

16 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti – glavno mesto) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe Direktive o DDV ob upoštevanju njenih splošnih načel, zlasti načel učinkovitosti in davčne nevtralnosti, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi in nacionalni praksi, ki temelji na njej, in v skladu s katerima, če davčni zavezanec za DDV pomotoma izda račun z DDV v zvezi z dobavo, oproščeno DDV, in ta davek nesporno plača v državno blagajno, prejemnik računa pa DDV plača izdajatelju, ki ga je zaračunal, nacionalni davčni organ tega DDV ne vrne niti izdajatelju niti prejemniku tega računa?

2. Če je odgovor Sodišča [...] na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba določbe Direktive o DDV ob upoštevanju njenih splošnih načel, zlasti načel učinkovitosti, davčne nevtralnosti in prepovedi diskriminacije, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v primeru, opisanem v prejšnjem vprašanju, prejemniku računa nikakor ne omogoča, da se obrne neposredno na nacionalni davčni organ, da bi zahteval račun DDV, ali to omogoča le, če je nemogoče ali preizredno oteženo zahtevati račun zadevnega DDV po drugi civilnopravni poti, zlasti če je v vmesnem času prišlo do likvidacije izdajatelja računa?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali mora nacionalni davčni organ v tem primeru plačati obresti na DDV, ki ga je treba vrniti? Če obstaja ta obveznost, kako dolgo obdobje zajema? Ali za to obveznost veljajo splošna pravila glede računa DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

17 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV v povezavi z načeloma učinkovitosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, ne more neposredno od davčne uprave zahtevati vračila zneska, ki ustreza DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je ta izvajalec plačal v državno blagajno, če je izterjava tega zneska od tega izvajalca nemogoča ali pretirano otežena, ker je bil zadnji v postopku likvidacije.

18 Najprej je treba opozoriti, da je načelo nevtralnosti DDV, ki je osrednje načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije, zagotovljeno z mehanizmom pravice do odbitka, katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, in zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same po sebi predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, točka 28 in navedena sodna praksa). Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe sicer ni izrecno razvidno, da je imela družba Humda pravico do odbitka DDV, ki je bil pomotoma zaračunan in plačan. Ker pa se predložitveno sodišče v prvem in drugem vprašanju sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, je treba ugotoviti – kar mora preveriti navedeno sodišče – da je imela družba Humda ali družba, ki jo je nasledila, pravico do odbitka tega DDV.

19 Izhajajo iz te predpostavke je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso, ker v Direktivi o DDV ni določbe o tem, da izdajatelj račun popravi neupravičeno zaračunan DDV, načeloma naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi se lahko ta DDV popravi (glej v tem smislu sodbi z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 38, in z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 26 in navedena sodna praksa).

20 Države članice morajo, da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka vsakega neutemeljeno zaračunanega davka, če izdajatelj račun dokaže svojo dobrovernost (sodba z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27 in navedena sodna praksa).

21 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da nacionalna ureditev, na podlagi katere lahko, prvi, izvajalec storitve, ki je pomotoma plačal DDV davčnim organom, zahteva njegovo vračilo, in drugi, prejemnik storitev lahko vložijo civilno tožbo za vračilo neupravičeno plačanih zneskov proti temu izvajalcu, spoštuje načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti. Tak sistem namreč prejemniku, ki je nosil breme pomotoma zaračunanega DDV, omogoča, da doseže vračilo neupravičeno plačanega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 39).

22 Če bi bilo vračilo DDV nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti izvajalca, načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti zahtevata, da države članice določijo potrebne instrumente, da se prejemniku vrne neupravičeno zaračunan in plačan DDV, med drugim tako, da vračilo zahteva neposredno od davčnega organa (glej v tem smislu sodbi z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41, in z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točka 48).

23 Sodišče je iz tega sklepalo, da morajo države članice zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebni, da se temu prejemniku omogoči vračilo neupravičeno zaračunanega davka (sodba z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41).

24 Ob upoštevanju uvodnih ugotovitev, navedenih v točki 18 te sodbe, je to sodno prakso mogoče uporabiti za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je namreč razvidno, prvič, da se je zadevno opravljanje storitev nanašalo na nepremičnino v državi članici, ki ni država članica, v kateri je bil DDV pomotoma plačan. Prav tako v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), storitve tudi niso bile predmet DDV v zadevni državi članici, ker so bile opravljene v drugi državi članici. Drugič, iz tega predloga izhaja, da v obravnavanem primeru ni šlo niti za zlorabo niti goljufijo, saj sta bila tako izvajalec kot prejemnik storitev dobroverna. Iz tega izhaja, da v postopku v glavni stvari in v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov in da je za prejemnika nemogoče ali preizredno oteženo, da od izvajalca storitev doseže vračilo neupravičeno plačanega DDV, ker je bil ta medtem v postopku likvidacije.

25 V nasprotju s tem, kar je madžarska vlada navedla v pisnih stališjih, temu, da je sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), mogoče uporabiti v obravnavani zadevi, ni mogoče oporekati s tem, da se naj spor o glavni stvari ne bi nanašal na pravico prejemnika do odbitka. Sodišče namreč v tej sodbi takega razlikovanja ni upoštevalo, ampak se je izreklo na splošno. Poleg tega so se okoliščine zadeve, v kateri je bila izdana navedena sodba, tako kot v obravnavanem primeru nanašale na storitev, ki ni predmet DDV v državi članici, v kateri je bil ta davek zaračunan in v blagajno katere je bil plačan.

26 Vendar je treba dodati, da imajo države članice pravico, da za zagotovitev dobrega delovanja sistema DDV za formalne obveznosti davčnih zavezancev določijo sankcije, ki jih spodbujajo k spoštovanju navedenih obveznosti, in da se tako lahko za davčnega zavezanca, katerega zahtevek za vračilo neupravičeno plačanega DDV izhaja iz njegove malomarnosti, uporabi upravna globa (sodba z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 36 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da če se dokaže malomarnost davčnega zavezanca, kar morajo ugotoviti nacionalna sodišča, mora zadevna država članica uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se učinkovito doseže cilj, ki mu sledi nacionalna ureditev, čim manj posegajo v načela, določena z zakonodajo Unije, kot je načelo nevtralnosti DDV. Zato je ob upoštevanju pomena tega načela v skupnem sistemu DDV sankcija, ki pomeni absolutno zavrnitev pravice do vračila napačno zaračunanega in neupravičeno plačanega DDV, nesorazmerna (sodba z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 37 in navedena sodna praksa).

28 Opozoriti je treba tudi, da je boj proti davčni utaji, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam sicer cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Prav tako je Sodišče že večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Zato morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča zavrniti pravico do vračila neutemeljeno zaračunanega in plačanega DDV, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50 in navedena sodna praksa).

29 Vendar je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da ureditev iz postopka v glavni stvari, kot jo je uporabila madžarska davčna uprava, v okoliščinah, opisanih v prvem vprašanju, in ob neobstoju nevarnosti goljufije ali zlorabe s strani zadevnih davčnih zavezancev dejansko privede

do tega, da se prejemniku zavrne vračilo neupravičeno zaračunanega in plačanega DDV. Iz tega izhaja, da je ta ureditev nesorazmerna, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

30 Glede na navedene preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV v povezavi z načeloma učinkovitosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, ne more neposredno od davčne uprave zahtevati vračila zneska, ki ustreza DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je zadnji plačal v državno blagajno, če je izterjava tega zneska od navedenega izvajalca nemogoča ali pretirano otežena, ker je bil zadnji v likvidacijskem postopku, in če tema dvema davčnima zavezancema ni mogoče očitati nobene goljufije in zlorabe, tako da ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov za to državo članico.

Tretje vprašanje

31 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da v primeru, ko lahko davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, neposredno od davčne uprave zahteva vračilo zneska, ki ustreza DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je ta izvajalec plačal v državno blagajno, mora ta uprava plačati obresti na ta znesek in če je odgovor pritrdilen, za katero obdobje in v skladu s katerimi pogoji.

32 V zvezi z obveznostjo plačila obresti je treba spomniti, da je Sodišče večkrat razsodilo, da če je država članica pobrala davke v nasprotju s pravili prava Unije, imajo pravni subjekti pravico do vračila ne le neupravičeno pobranega davka, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je obdržala v neposredni povezavi s tem davkom. To vključuje tudi izgube zaradi tega, ker denarni zneski niso na voljo zaradi predčasne zapadlosti davka. Načelo obveznosti držav članic, da vrnejo zneske davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi, izhaja tako iz tega prava (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

33 Sodišče je dodalo, da je treba ob neobstoju zakonodaje Unije v notranjem pravnem redu vsake države članice določiti pogoje, pod katerimi se plačajo te obresti, zlasti obrestno mero in način izračuna teh obresti (navadne ali obrestne obresti). Ti pogoji morajo spoštovati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki veljajo za podobne zahteve na podlagi določb nacionalnega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da praktično onemogočajo uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (sodba z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 27 in navedena sodna praksa).

34 Vendar je treba ugotoviti, da v postopku v glavni stvari madžarska davčna uprava plačila zadevnega DDV ni zahtevala v nasprotju z zakonodajo Unije, temveč na podlagi člena 203 Direktive o DDV, ki določa, da „[je] vsaka oseba, ki izkaže DDV na račun, [...] zavezana za plačilo davka, navedenega na tem račun“, tako da je DDV, ki je bil napačno zaračunan, dolgovan. Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da DDV, izkazan na račun, dolguje izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 26).

35 Zato ni mogoče šteti, da je bil v obravnavanem primeru DDV pobran „v nasprotju s pravom Unije“ v smislu sodbe z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478), tako da iz navedene sodbe ni mogoče izpeljati nobene smernice glede morebitnih obrestih, ki jih mora davčna uprava plačati v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

36 Ker tako obstaja, kot je razvidno iz odgovora na prvi dve vprašanji, obveznost držav članic,

da določijo možnost popravka ali vračila DDV, ki je bil zaračunan in napačno plačan, davnemu zavezancu, ki ima pravico do odbitka tako plačanega DDV, zlasti če ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov za zadevno državo članico in je tako vračilo terjatve iz naslova DDV glede na njeno naravo mogoče primerjati s položajem „presežka DDV“ v smislu člena 183 Direktive DDV, se je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, sklicevati na to zadnjo določbo.

37 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da čeprav člen 183 Direktive o DDV ne določa obveznosti plačila obresti na presežek DDV, ki ga je treba vrniti, niti ne določa, od kdaj so take obresti dolgovane, načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva, da se finančne izgube, nastale z vračilom presežnega DDV, izvedenega po razumnem roku, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti (sodba z dne 12. maja 2021, *technoRent International* in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 40).

38 V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, za katerega je znano, da je vračilo DDV s strani izvajalca storitve, ki ga je pomotoma zaračunal, nemogoče ali izjemno oteženo zaradi dejstva, da je bil ta v postopku likvidacije, pa davni zavezanec, ki je prejemnik storitve in ki je plačal nedolgovan DDV, v prižakovanju vračila navedenega DDV trpi finančno škodo zaradi nerazpoložljivosti zneska v višini tega davka. V teh okoliščinah, če davna uprava tega neupravičeno plačanega DDV ne povrne v razumnem roku, potem ko je ta davni zavezanec od nje zahteval njegovo vračilo na podlagi dejstva, da je izterjava neupravičeno plačanega zneska od izvajalca storitve onemogočena ali izjemno otežena, je s tem kršeno načelo davne nevtralnosti.

39 Glede pravil o obračunu obresti za neutemeljeno zaračunan in plačan DDV je iz točke 33 te sodbe razvidno, da ker v Direktivi o DDV ni določb v zvezi s tem, ta pravila spadajo v procesno avtonomijo držav članic, ki jo urejata načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

40 Glede načela učinkovitosti, ki je edino načelo, ki se obravnava v tej zadevi, to načelo zahteva, da nacionalna pravila, ki se zlasti nanašajo na izračun morebitno dolgovanih obresti, ne pripeljejo do tega, da je davnemu zavezancu onemogočeno, da bi prejel primerno odškodnino za izgubo, nastalo zaradi vračila DDV, do katerega naj ne bi prišlo v razumnem roku. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali je tako v tem primeru glede na vse okoliščine zadeve iz postopka v glavni stvari.

41 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tako upravni organi kot nacionalna sodišča, ki v okviru svojih pristojnosti uporabljajo določbe prava Unije, zagotoviti polni učinek teh določb (sodba z dne 12. maja 2021, *technoRent International* in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 52 in navedena sodna praksa), po potrebi z razlago nacionalnega prava v skladu s pravom Unije.

42 Obveznost skladne razlage nacionalnega prava zahteva, da nacionalno sodišče upošteva celotno nacionalno pravo pri presoji, v kakšnem obsegu se to lahko uporablja tako, da ne pripelje do rezultata, ki bi bil v nasprotju s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2021, *technoRent International* in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 53 in navedena sodna praksa).

43 Vendar ima načelo skladne razlage nacionalnega prava nekatere omejitve. Tako je obveznost nacionalnega sodišča, da se pri razlagi in uporabi upoštevanih pravil nacionalnega prava sklicuje na vsebino prava Unije, omejena s splošnimi pravnimi načeli, vključno z načelom pravne varnosti, in ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem* (sodba z dne 12. maja 2021, *technoRent International* in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 54 in navedena sodna praksa).

44 V obravnavani zadevi bo moralo predložitveno sodišče preučiti, ali je mogoče polni učinek prava Unije zagotoviti tako, da se upošteva celotno nacionalno pravo in če je to potrebno, s

smiselno uporabo določb tega prava.

45 Glede na navedene preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti DDV razlagati tako, da v primeru, ko lahko davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, neposredno od davčne uprave zahteva vračilo zneska, ki ustreza DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je zadnji plačal v državno blagajno, mora ta uprava plačati obresti na ta znesek, če tega vračila ni izvedla v razumnem roku, potem ko je bila k temu pozvana. Pravila o obračunu obresti na ta znesek spadajo v procesno avtonomijo držav članic, pri kateri se upoštevata načeli enakovrednosti in učinkovitosti, pri čemer nacionalna pravila, ki se zlasti nanašajo na izračun morebitno dolgovanj obresti, ne smejo pripeljati do tega, da je davčnemu zavezancu onemogočeno, da bi prejel primerno odškodnino za izgubo, nastalo zaradi prepoznega vračila tega zneska. Predložitveno sodišče mora storiti vse, kar je v njegovi pristojnosti, da zagotovi polni učinek tega člena 183, tako da nacionalno pravo razlaga v skladu s pravom Unije.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli učinkovitosti in nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV)

je treba razlagati tako, da

nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, ne more neposredno od davčne uprave zahtevati vračila zneska v višini DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je zadnji plačal v državno blagajno, če je izterjava tega zneska od navedenega izvajalca nemogoča ali pretirano otežena, ker je bil zadnji v likvidacijskem postopku, in če tema dvema davčnima zavezancema ni mogoče očitati nobene goljufije in zlorabe, tako da ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov za to državo članico.

2. Člen 183 Direktive 2006/112 v povezavi z načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV)

je treba razlagati tako, da

v primeru, ko lahko davčni zavezanec, za katerega je drug davčni zavezanec opravil storitev, neposredno od davčne uprave zahteva vračilo zneska v višini DDV, ki mu ga je ta izvajalec neupravičeno zaračunal in ga je zadnji plačal v državno blagajno, mora ta uprava plačati obresti na ta znesek, če tega vračila ni izvedla v razumnem roku, potem ko je bila k temu pozvana. Pravila o obračunu obresti na ta znesek spadajo v procesno avtonomijo držav članic, pri kateri se upoštevata načeli enakovrednosti in učinkovitosti, pri čemer nacionalna pravila, ki se zlasti nanašajo na izračun morebitno dolgovanih obresti, ne smejo pripeljati do tega, da je davčnemu zavezancu onemogočeno, da bi prejel primerno odškodnino za škodo, nastalo zaradi prepoznega vračila tega zneska. Predložitveno sodišče mora storiti vse, kar je v njegovi pristojnosti, da zagotovi polni učinek tega člena 183, tako da nacionalno pravo razlaga v skladu s pravom Unije.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.