



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MICHALA BOBKA,  
predstavljeni 10. novembra 2016<sup>1</sup>

**Zadeva C-564/15**

**Tibor Farkas**

**proti**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Predlog za sprejetje  
predhodne odločbe,**

**ki ga je vložilo Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče  
v Kecskemétu, Madžarska))**

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Mehanizem obrnjene davčne obveznosti — Člen 199(1)(g) — Odločba davčnih organov o ugotovljeni ‚davčni razliki‘ v breme prejemnika blaga — Nezmožnost odbitka vstopnega DDV — Naložitev globe — Sorazmernost globe“

### I – Uvod

1. T. Farkas (v nadaljevanju: tožeča stranka) je na dražbi kupil premični hangar od plačilno nesposobne družbe (v nadaljevanju: odsvojiteljica blaga). Tožeča stranka je plačala prodajno ceno in znesek DDV, ki ga je odsvojiteljica blaga zaračunala za navedeno dobavo. Nato je želela doseči, da se ji ta znesek odbije v obračunu DDV. Vendar pa so davčni organi navedli, da bi bilo treba za transakcijo uporabiti sistem obrnjene davčne obveznosti. V skladu z njim bi morala navedeni DDV davčnim organom plačati tožeča stranka. Zato so davčni organi od nje zahtevali zadevno plačilo in ji poleg tega naložili še globo v višini 50 % dolgovanega DDV.

2. Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali so take odločbe davčnih organov v skladu z Direktivo 2006/112/ES (v nadaljevanju: direktiva o DDV).<sup>2</sup>

3. Preden Sodišče presodi o tem, pa je treba obravnavati predhodno vprašanje. Navedeno predhodno vprašanje, ki se je naključno pojavilo z vprašanjema predložitvenega sodišča, se nanaša na pravilno izvajanje člena 199(1)(g) direktive o DDV in razvrstitev dobave iz te zadeve med premično ali nepremično premoženje.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

## II – Veljavno pravo

### A – Pravo Unije

4. Člen 193 direktive o DDV je v času dejanskega stanja v tej zadevi določal, da 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 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba“.

5. Člen 199(1)(g) direktive o DDV omogoča državam članicam, da določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi „dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi“.

6. Člen 226(11) direktive o DDV določa, da kadar je pridobitelj ali prejemnik storitev dolžan plačati DDV, se za namene DDV na računih zahtevajo samo ti podatki: „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“.

### B – Nacionalno pravo

7. Člen 142(1) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. Törvény (zakon CXXXVII o davku na dodano vrednost iz leta 2007, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da „davek plača prejemnik blaga ali storitev [...] (g) v primeru dobave investicijskega blaga podjetja ali drugih dobav blaga ali storitev s tržno vrednostjo nad 100.000 HUF ob njihovi izvedbi, če je davčni zavezanec, ki mora to izvesti, v postopku likvidacije ali katerem koli postopku, s katerim se dokončno ugotavlja njegova plačilna nesposobnost“.

8. Če se pri transakciji uporablja člen 142(1)(g), potem se v skladu s členom 142(7) zakona o DDV „odsvojitelj blaga ali ponudnik storitev zaveže, da bo izdal račun, na katerem ni naveden [...] znesek izstopnega DDV [...]“.

9. Če je zavezanec za plačilo DDV pridobitelj blaga, mora biti v skladu s členom 169(n) zakona o DDV na računu navedba „fordított adózás“ (sistem obrnjene davčne obveznosti).

## III – Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašnji za predhodno odločanje

10. Tožeča stranka je premični hangar pridobila na elektronski dražbi na obvezni prodaji sredstev odsvojiteljice blaga, ki so jo organizirali davčni organi.

11. Odsvojiteljica blaga je v skladu s predpisi sistema običajne obdavčitve izdala račun, na katerem je kot datum dobave naveden 26. november 2012. V predložitveni odločbi je navedeno, da je tožeča stranka plačala prodajno ceno z vključenim DDV (v nadaljevanju: prvi znesek DDV). Nato je zaprosila, naj se ji ustrezni DDV povrne pri njenem obračunu DDV.

12. Ko pa je Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (območni davčni urad v Bács-Kiskunu, v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) pri tožeči stranki opravil inšpekcijski pregled bilanc, je navedel, da bi bilo treba uporabiti sistem obrnjene davčne obveznosti, določen v členu 142(1)(g) zakona o DDV. Zato bi morala DDV od transakcije plačati tožeča stranka, ker je bila pridobiteljica hangarja. Prvostopenjski davčni organ je odločil, da je tožeča stranka dolžna plačati „razliko v davku“ v višini 744.000 HUF. Menil je, da navedeni znesek ustreza DDV, dolgovanemu za transakcijo, v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti (v nadaljevanju: drugi znesek DDV). Prvostopenjski davčni organ je zahtevo tožeče stranke za vračilo navedenega zneska zavrnil in ji naložil globo v višini 372.000 HUF.

13. Navedeno odločitev je potrdil drugostopenjski davčni organ, tj. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (generalni direktorat za davke v regiji Dél-alföld, v nadaljevanju: tožena stranka).

14. Tožeča stranka izpodbija navedeno odločitev pred Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Kecskemétu, Madžarska). Trdi, da nacionalni davčni organi s takimi odločitvami kršijo pravo EU. Navaja, da ji je tožena stranka odvzela pravico do odbitka DDV zgolj zaradi napake v obliki, saj je odsvojiteljica blaga zadevni račun izdala v skladu s sistemom običajne obdavčitve namesto v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti. Tožeča stranka poudarja, da je odsvojiteljica blaga davčni upravi plačala prvi znesek DDV. Zato za davčno upravo ni nastala nobena škoda in je imela na voljo vse potrebne podatke za določitev pravilnega zneska davka.

15. Predložitveno sodišče se strinja z nekaterimi pomisleki tožeče stranke. Poudarja, da ni indicev za davčno utajo. Predložitveno sodišče je sklenilo, da se mu razlaga davčnih organov ne zdi sorazmerna s ciljem, ki naj bi se dosegal s sistemom obrnjene davčne obveznosti.

16. V navedenih okoliščinah je Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Kecskemétu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo tri vprašanja:

1. Ali je 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), v skladu z določbami direktive o DDV, zlasti z načelom sorazmernosti ter s ciljema davčne nevtralnosti in preprečevanja davčnih goljufij, 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?

17. Pisna stališča so predložile estonska in madžarska vlada ter Komisija. Madžarska vlada in Komisija sta ustna stališča predstavili na obravnavi 7. septembra 2016.

#### IV – Presoja

18. Člen 199(1)(g) direktive o DDV določa, da se uporablja le za „dobavo nepremičnega premoženja, ki ga prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi“. Zato je uporaba navedene določbe jasno omejena na *nepremično* premoženje.

19. Predložitveno sodišče je v predlogu navedlo, da je sredstvo, ki ga je pridobila tožeča stranka, „premični hangar“. Ni pa navedlo, ali je na podlagi dejstev v primeru, o katerem odloča, navedeni hangar štelo za premično ali nepremično premoženje.

20. Razlog, zakaj je predložitveno sodišče navedeno vprašanje štelo za postransko, je mogoče razumljiv glede na besedilo veljavnega nacionalnega zakona (navedeno zgoraj v točki 7 teh sklepnih predlogov), ki ne razlikuje med premičnim in nepremičnim premoženjem. Vendar pa je navedena razvrstitev bistvena za uporabo člena 199(1)(g) direktive o DDV.

21. Čeprav je za navedeno določitev nazadnje pristojno predložitveno sodišče, bom domneval, da je *premični hangar*, kot že samo ime pove, *premično* premoženje (A). Nato bom preučil malo verjetni scenarij, da bi bil *premični hangar* opredeljen kot *nepremično* premoženje (B).

A – *Premični hangar kot premično premoženje*

22. Ni dvoma, da se člen 199(1)(g) direktive o DDV uporablja le za *nepremično* premoženje.

23. Madžarska vlada je na obravnavi potrdila, da je namen člena 142(1)(g) zakona o DDV izvajanje člena 199(1)(g) direktive o DDV.<sup>3</sup> Poleg tega je potrdila, da se člen 142(1)(g) zakona o DDV nanaša na *premično* in *nepremično* premoženje.

24. Iz tega sledi, da če se je člen 142(1)(g) zakona o DDV uporabljal za *premično* premoženje in če je *premični hangar* opredeljen kot tako premoženje, je uporaba sistema obrnjene davčne obveznosti preseгла stvarno področje uporabe člena 199(1)(g) direktive o DDV.

25. S tem povezano vprašanje je, ali je država članica upravičena tako razširiti stvarno področje uporabe člena 199(1)(g). Iz razlogov, navedenih v nadaljevanju, menim, da ni.

26. Prvič, osnovno pravilo glede vprašanja, kdo je dolžan plačati DDV, je določeno v členu 193 direktive o DDV.<sup>4</sup> Ta določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev.

27. Hkrati je bilo v času dejanskega stanja v tej zadevi v navedeni določbi določeno, da lahko davek v skladu s členi od 194 do 199 in členom 202 direktive o DDV plača „druga oseba“.

28. Iz tega sledi, da pravilo o sistemu obrnjene davčne obveznosti, ki je trdno zasidrano v navedenih določbah, pomeni izjemo od glavnega pravila, določenega v členu 193. Zato je treba področje uporabe navedenih določb razlagati ozko.<sup>5</sup> V obravnavanem okviru to pomeni, da so odstopanja od splošnega pravila dovoljena le v primerih, izrecno določenih v direktivi o DDV.

29. Drugič, iz povezane razlage členov 193 in 199(1)(g) direktive o DDV je razvidno, da je bila določitev osebe, ki je dolžna plačati DDV za dobavo *nepremičnega* premoženja v postopku obvezne prodaje, popolnoma usklajena. Kot je Sodišče predhodno pojasnilo, je bil člen 199(1)(g) uveden<sup>6</sup> skupaj z drugimi razlogi za uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti iz člena 199, da bi vsem državam članicam omogočil uporabo ukrepov odstopanja; pred tem so bili ti ukrepi odobreni le nekaterim državam za preprečevanje davčne utaje ali izogibanja obdavčenja na nekaterih področjih ali v zvezi s konkretnimi transakcijami.<sup>7</sup>

30. Posledična uskladitev torej državam članicam ne omogoča, da bi po lastni volji razširile stvarno področje izjeme, določene v členu 199(1)(g) direktive o DDV.

3 — Madžarska vlada je navedla, da je namen člena 142(1)(g) zakona o DDV tudi izvajanje člena 199(1)(f) direktive o DDV. Vendar pa je težko razumeti, kakšen je pomen navedene določbe v obravnavani zadevi, ker se člen 199(1)(f) nanaša na „dobavo blaga po odstopu pridržka lastninske pravice prejemniku odstopljene pravice in po uveljavljanju te pravice s strani prejemnika odstopljene pravice“.

4 — Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, točka 29).

5 — Sodba z dne 26. maja 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, točka 33 in navedena sodna praksa).

6 — Z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL 2006, L 221, str. 9). Sodba z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, točka 24).

7 — V uvodni izjavi 1 v preambuli Direktive 2006/69/ES in uvodni izjavi 42 v preambuli direktive o DDV je določen cilj člena 199(1)(g) direktive o DDV. Sodišče je navedlo, da „določba tako davčnim organom omogoča, da poberejo DDV, obračunan za zadevne transakcije, in sicer 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, točki 25 in 28).

31. Tretjič, edini mogoči način, da se posamezna država oddalji od skupnega pravila iz člena 193 in člena 199(1)(g), je, da pridobi odstopanje na podlagi člena 395 direktive o DDV. Ta določba vsaki državi članici omogoča, da zahteva pravico, „da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb [direktive o DDV] za poenostavitev postopka obračunavanja DDV ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“.

32. Zato bi lahko Madžarska razširila področje uporabe izjeme iz člena 199(1)(g) z odstopanjem, odobrenim s sklepom Sveta na podlagi člena 395 direktive o DDV.<sup>8</sup>

33. Na obravnavi je bilo potrjeno, da tako posamezno odstopanje Madžarski ni bilo odobreno.

34. Ker Madžarski ni bilo odobreno odstopanje na podlagi člena 395 direktive o DDV, navedena država članica za dobavo premičnega hangarja ne more uporabiti sistema obrnjene davčne obveznosti, kot je to v nacionalnih postopkih.

35. Iz tega sledi, da bi bilo treba v nacionalnih postopkih direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje razširitvi uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti za dobavo premičnega premoženja, dobavljenega v postopku obvezne prodaje.

36. Dejstva, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, kažejo na to, da sta tožeča stranka in odsvojiteljica blaga s tem, da sta za dobavo premičnega hangarja uporabili sistem običajne obdavčitve DDV, ravnali v skladu z direktivo o DDV.

37. Če predložitveno sodišče na podlagi dejanskega stanja v obravnavani zadevi meni, da je premični hangar dejansko premično premoženje, mora navedeno sodišče iz navedenega dejanskega stanja izpeljati potrebne ugotovitve v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča.

38. Nacionalno zakonodajo je treba razlagati čim bolj v skladu z ustreznimi določbami prava EU.<sup>9</sup> Vendar pa, kot je priznalo Sodišče, ima razlaga v skladu s pravom EU svoje omejitve. Zlasti ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem*.<sup>10</sup> Če se izkaže, da razlaga, skladna s pravom Unije, ni mogoča, mora nacionalno sodišče še vedno zagotoviti polni učinek prava Unije, po potrebi tako, da ne uporabi nezdružljivih določb nacionalnega prava, čeprav te določbe niso predhodno razveljavljene.<sup>11</sup> Vprašanje, ali lahko nacionalno sodišče po uradni dolžnosti sproži vprašanja prava EU, je pogojeno s spoštovanjem načela enakovrednosti, in sicer ali bi moralo nacionalno sodišče v primerljivem položaju po uradni dolžnosti preizkusiti elemente nacionalnega prava.<sup>12</sup>

## B – Premični hangar kot nepremično premoženje

39. Iz zgoraj navedenih razlogov menim, da se lahko presoja tega primera tukaj konča.

8 — Člen 395(1) direktive o DDV določa: „Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli 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 [...]“.

9 — Sodbe z dne 19. aprila 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, točka 42); z dne 15. januarja 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, točka 38), in z dne 19. decembra 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, točke od 75 do 76).

10 — Glej sodbe z dne 28. julija 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, točka 33); z dne 19. aprila 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, točka 32 in navedena sodna praksa); z dne 11. novembra 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, točki 31 in 32 ter navedena sodna praksa), in z dne 30. aprila 2014, Kásler in Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, točka 65).

11 — Nedavno med drugim sodba z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 49 in navedena sodna praksa).

12 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2008, Willy Kempter KG (C-2/06, EU:C:2008:78, točki 45 in 46). Poleg tega glej sodbi z dne 14. decembra 1995, van Schijndel in van Veen (C-430/93 in C-431/93, EU:C:1995:441, točke 13, 14 in 22), ter z dne 24. oktobra 1996, Kraaijeveld in drugi (C-72/95, EU:C:1996:404, točke 57, 58 in 60).



40. Če bi predložitveno sodišče na podlagi dejstev, ki jih presoja, vseeno ugotovilo, da je mobilni hangar nepremično premoženje, kar pa je, že po imenu sodeč, malo verjetno, mu v naslednjem razdelku v pomoč ponujam jasne alternativne smernice.

41. Prvič, navedel bom številne predhodne pripombe o razlikovanju med plačili prvega in drugega zneska DDV (1). Nato se bom posvetil vprašanju, ali so davčni organi upravičeno zahtevali, naj tožeča stranka izpolni obveznosti plačila DDV na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti, medtem ko so ji zavrnilo zahtevo za odbitek njenega vstopnega DDV (2). Nazadnje bom ocenil sorazmernost globe, naložene tožeči stranki (3).

## 1. Razlika med prvim in drugim zneskom DDV

42. Treba je pojasniti, da se vprašanja, ki jih bom preučil v naslednjem podrazdelku, nanašajo predvsem na davčne obveznosti in pravice, ki nastanejo za tožečo stranko v njenem odnosu z davčnimi organi v zvezi z drugim zneskom DDV. Nasprotno se ta vprašanja ne nanašajo na pravice in obveznosti, ki nastanejo v odnosu med tožečo stranko, odsvojiteljico blaga in davčno upravo v zvezi s prvim zneskom DDV.

43. Z vidika uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti in ob predpostavki, da se je navedeni sistem dejansko uporabil za zadevno transakcijo, je bilo plačilo prvega zneska DDV napaka. Navedeno napako bi bilo treba popraviti med tožečo stranko in odsvojiteljico blaga ter med odsvojiteljico blaga in davčno upravo.<sup>13</sup>

44. Sodišče je predhodno rzsodilo, da morajo vračilo napačno zaračunanega DDV urejati države članic<sup>14</sup> pod pogoji, pri katerih se upošteva dvojna zahteva po enakovrednosti in učinkovitosti.<sup>15</sup> Zlasti v zvezi z zahtevo po učinkovitosti poudarjam posebnost okoliščin prodaje premičnega hangarja, in sicer da je bila ob prodaji odsvojiteljica blaga plačilno nesposobna in da so obvezno prodajo organizirali davčni organi.<sup>16</sup>

45. Ne glede na nacionalni postopek za povračilo prvega zneska DDV je pomembno poudariti, da bi morala davčna uprava odsvojiteljico blaga in/ali tožeči stranki navedeni znesek načeloma povrniti.

46. Zato menim, da prvi znesek DDV, ki je bil plačan davčni upravi, ni neposredno pomemben za presojo obveznosti tožeče stranke v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti. Vendar pa tudi menim, da so ista dejstva upoštevana za presojo pravice tožeče stranke do odbitka DDV in oceno sorazmernosti globe.

## 2. Obveznost tožeče stranke, da plača DDV, in pravica do odbitka DDV

47. Glede na zgornje ugotovitve menim, da bi bilo treba prvo vprašanje za predhodno odločanje razlagati tako, da je njegov namen preveriti, ali načelo nevtralnosti DDV davčnim organom preprečuje, da od davčnega zavezanca, ki je odsvojiteljico blaga neupravičeno plačal DDV, zahtevajo plačilo DDV v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti in mu odrečejo pravico do odbitka vstopnega DDV, če ni nobenih dokazov o davčni goljufiji.

13 — Glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točke od 40 do 43).

14 — Sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

15 — Sodba z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točki 37 in 40 ter navedena sodna praksa).

16 — Glej po analogiji sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41).

48. Ob predvidevanju, da se je sistem obrnjene davčne obveznosti zares uporabil v teh okoliščinah, je tožeča stranka dejansko zavezana plačilu DDV, dolgovanemu za dobavo hangarja. To pomeni, da se DDV pri navedeni dobavi ne bi smel obračunati, na računu pa bi morala biti navedba „sistem obrnjene davčne obveznosti“, kot določa člen 169(n) zakona o DDV.

49. Kot poudarja Komisija, to tudi pomeni, da je bila tožeča stranka zavezana prijaviti DDV davčnim organom. Zato so ti organi ob predpostavki, da je hangar nepremično premoženje, upravičeno zahtevali, naj tožeča stranka izpolni svoje obveznosti v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti.<sup>17</sup>

50. Ali so davčni organi upravičeno zavrnilo zahtevo tožeče stranke za odbitek vstopnega DDV, pa je drugo vprašanje.

51. Sodišče je razsodilo, da je pravica do odbitka bistveni del sistema DDV in se ne sme omejiti, razen načeloma v primerih goljufije ali zlorabe.<sup>18</sup>

52. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da ni znakov, da bi tožeča stranka zagrešila davčno goljufijo. Zanimivo je, da so davčni organi v postopku v glavni stvari priznali, da je tožeča stranka dejansko imela pravico do odbitka zadevnega zneska vstopnega DDV. Madžarska vlada se je s tem stališčem strinjala.

53. Kljub zgornjim ugotovitvam pa dejstva v tej zadevi kažejo, da je bila tožeči stranki navedena pravica v bistvu odvzeta.

54. Še vedno mi ni jasno, kako in zakaj se je to zgodilo. Razumem, da so davčni organi ob ugotovitvi, da tožeča stranka ni izpolnila zahtev sistema obrnjene davčne obveznosti, določili, da je drugi znesek DDV postal „razlika v davku“ in domnevno davčni dolg. Tako se zdi, da je po samem zakonu ali po upravni praksi davčnih organov drugi znesek DDV postal davčni dolg, pri katerem pravica do odbitka ne velja več.

55. To verjetno pomeni, da stroškov tožeče stranke, ki ustrezajo navedenemu vstopnemu DDV, ni več mogoče odtegniti. Menim, da je tak rezultat v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, ki je neločljiv element skupnega sistema DDV,<sup>19</sup> ker je namen sistema odbitkov davčnemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih<sup>20</sup> in zagotoviti, da breme DDV nosi zgolj končni potrošnik.<sup>21</sup>

56. Zato je moj vmesni sklep, da načelo nevtralnosti DDV davčnim organom ne preprečuje, da bi od davčnega zavezanca, ki je odsvojitelju blaga neupravičeno plačal DDV, zahtevali plačilo DDV v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti. Vendar pa jim preprečuje, da zadevnemu davčnemu zavezancu odrečejo pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga ni pravilno prijavil v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti, če ni nobenih dokazov o davčni goljufiji.

17 — Sodišče je navedlo, da pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti „ni plačan noben DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je prejemnik 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“. Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 29).

18 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v združenih zadevah Staatssecretaris van Financiën in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2217, točka 42). Sodba z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 48). Glej tudi sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 84 in navedena sodna praksa). Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točke od 45 do 47).

19 — Sodbi z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40 in navedena sodna praksa), in z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, točka 34 in navedena sodna praksa).

20 — Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 31 in navedena sodna praksa).

21 — Sodba z dne 7. novembra 2013, Tulicá in Plavošín (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, točka 24 na koncu).

### 3. Sorazmernost globe

57. Sklep, da se je tožeči stranki neupravičeno onemogočila izvršitev njene pravice do odbitka, ne pomeni, da davčni organi niso bili upravičeni, da ji izrečejo globo zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti. Pravica do odbitka in obveznost plačila globe zaradi neizpolnitve obveznosti, ki so pogoj za izvršitev navedene pravice, sta dve ločeni vprašanji.

58. Sodišče je razsodilo, da ker direktiva o DDV ne ureja izrecno sankcij za kršitev obveznosti iz te direktive, so države članice pristojne, da lahko izberejo tiste, ki se jim zdijo ustrezne. Navedeno pristojnost pa morajo izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi splošnimi načeli.<sup>22</sup>

59. Kot je Komisija navedla v pisnih stališčih, je načelo sorazmernosti eno od teh splošnih načel.<sup>23</sup>

60. Nacionalno sodišče mora pri preverjanju upoštevanja navedenega načela zagotoviti, da ustrezne sankcije ne presegajo tistega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja davčnih utaj.<sup>24</sup> Pri tem je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, in načine izračuna zneska globe.<sup>25</sup>

61. Madžarska vlada je na obravnavi pojasnila, da je z veljavnim nacionalnim pravilom, in sicer členom 170 zakona XCII o obdavčitvi iz leta 2003 (adózárs rendjéról szóló 2003. évi XCII. Törvény), določeno, da je zamudna obrestna mera 50-odstotna. Tožeči stranki je bila izrečena globa po tej stopnji.

62. Madžarska vlada je tudi pojasnila, da se lahko v skladu s členom 171 zakona o obdavčitvi 50-odstotna zamudna obrestna mera zniža ali da se v izjemnih okoliščinah – ko je davčni zavezanec ravnal z dolžno skrbnostjo – globa sploh ne naloži.

63. Zdi se, da veljavna nacionalna pravila omogočajo prilagajanje in ublažitev sankcij glede na posebnosti konkretnega primera.<sup>26</sup> Zato se teoretično zdi, da so nacionalna pravila v skladu z načelom sorazmernosti.

64. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so bila ista pravila v konkretnem primeru tožeče stranke sorazmerno uporabljena ali ne. Vendar pa je v okviru obravnavane zadeve vredno poudariti več elementov.

65. Prvič, zdi se, da pri tožeči stranki ni bilo ugotovljeno goljufigo ravnanje. Ta je davčni upravi plačala prvi in drugi znesek DDV. Drugič, v predložitveni odločbi razen zamude, ki je nastala zaradi (ne)razumevanja sistema obrnjene davčne obveznosti pri tožeči stranki, ni navedena nobena posebna zamuda pri plačilu drugega zneska DDV. Tretjič, v členu 142(7) zakona o DDV je navedeno, da je za izdajo računa v skladu s sistemom obrnjene davčne obveznosti odgovoren odsvojitelj blaga. Poudariti je treba, da je odsvojiteljica blaga izdala račun, ki ni bil v skladu z veljavnimi pravili sistema obrnjene davčne obveznosti, in da se je to zgodilo v postopku obvezne prodaje, ki so jo organizirali davčni organi.

22 — Sodba z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, točka 31 in navedena sodna praksa).

23 — Sodba z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 34 in navedena sodna praksa).

24 — Sodba z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, točka 34 in navedena sodna praksa).

25 — Sodba z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, točka 38 in navedena sodna praksa).

26 — Sodba z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, točka 40). V nasprotju s sodbo z dne 19. julija 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, točke od 50 do 52).



66. Pri preučitvi teh posebnih elementov se, kot je predlagala Komisija, postavlja vprašanje, ali je bila uporaba 50-odstotne zamudne obrestne mere določena po dejanski presoji konkretnega primera tožeče stranke. Kot je navedeno zgoraj, mora predložitveno sodišče preučiti, ali je bilo v obravnavani zadevi načelo sorazmernosti upoštevano.

## **V – Predlog**

67. Glede na navedene ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Kecskemétu, Madžarska), odgovori:

Če ni posebnega odstopanja, odobrenega na podlagi člena 395 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, pri dobavi premožnega premoženja v okviru postopka obvezne prodaje v skladu s členom 199(1)(g) navedene direktive sistema obrnjene davčne obveznosti ni mogoče uporabiti.