



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 13. februarja 2019*

„Predhodno odločanje – Harmonizacija davčne zakonodaje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek DDV – Določitev davčnega zavezanca, ki je dolžan plačati DDV – Retroaktivna uporaba ukrepa odstopanja – Načelo pravne varnosti“

V zadevi C-434/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Zalaegerszegu, Madžarska) z odločbo z dne 29. junija 2017, ki je na Sodišče prispela 18. julija 2017, v postopku

Human Operator Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji predsednika desetega senata, F. Biltgen in E. Levits (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
- za Evropsko komisijo V. Bottka, A. Sipos in L. Lozano Palacios, agenti,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: madžarščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Izvedbenega sklepa Sveta (EU) 2015/2349 z dne 10. decembra 2015 o dovoljenju Madžarski, da uporabi ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2015, L 330, str. 53, v nadaljevanju: Izvedbeni sklep) v povezavi s členom 193 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 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 (UL 2013, L 201, str. 4) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Human Operator Zrt. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (urad za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska, v nadaljevanju: urad za pritožbe) zaradi plačila davka na dodano vrednost (DDV) s strani davčnega zavezanca, ki je prejemnik storitev, ki so predmet DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

- 3 Člen 193 Direktive o DDV določa:

„DDV je 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 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

- 4 Člen 199 te direktive določa:

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

(a) gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga v skladu s členom 14(3);

(b) zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz točke (a);

[...]“

- 5 Člen 395(1) navedene direktive določa:

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

Izvedbeni sklep

- 6 V dopisih, ki so ju službe Evropske komisije evidentirale 23. decembra 2014 in 8. maja 2015, je Madžarska zaprosila za dovoljenje za uvedbo posebnega ukrepa, ki odstopa od člena 193 Direktive o DDV, kar zadeva osebe, ki so dolžne plačati DDV, in sicer z namenom boja zoper nekatere goljufive prakse v sektorju agencij za začasno zaposlovanje. Svet je z Izvedbenim sklepom tej prošnji ugodil.
- 7 Člen 1 Izvedbenega sklepa določa:
- „Z odstopanjem od člena 193 Direktive [o DDV] se Madžarski dovoli, da določi, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, tisti davčni zavezanec, kateremu se zagotovi osebje za opravljanje dejavnosti, ki niso zajete v točki (a) člena 199(1) Direktive [o DDV].“
- 8 Člen 2 Izvedbenega sklepa določa, da ta sklep preneha veljati 31. decembra 2017.

Madžarsko pravo

- 9 Člen 60 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporabi za dejansko stanje spora o glavni stvari in ki je začela veljati 1. januarja 2015 (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:
- „1. Če mora v primeru dobave blaga ali opravljanja storitev davek plačati davčni zavezanec, ki je pridobil blago ali uporabil storitve, se davčna obveznost določi
- a) ob prejemu računa ali drugega dokumenta, ki potrjuje izpolnitev posla, ali
- b) ob plačilu protivrednosti, ali
- c) petnajsti dan meseca, ki sledi izpolnitvi.
2. Uporabiti je treba tistega izmed dogodkov, navedenih v odstavku 1, ki nastopi prvi.“
- 10 Člen 142 tega zakona določa:
- „1. Davek plača pridobitelj blaga ali prejemnik storitve:
- [...]
- c) pri dobavi blaga ali opravljanju storitev – tudi če to ni vezano na gradbeno dovoljenje ali na postopek za seznanitev gradbenega organa – s posredovanjem začasne delovne sile, napotitvijo delavcev, zagotovitvijo osebja ali uporabo storitev študentskih servisov.
- [...]
3. Pogoj za uporabo odstavka 1 je,
- a) da so vse stranke, ki so udeležene pri izpolnitvi posla, davčni zavezanci, registrirani na nacionalnem ozemlju,
- b) da nobena od strank, ki so udeležene pri izpolnitvi posla, nima pravnega statusa, določenega s tem zakonom, na podlagi katerega od nje ne bi bilo mogoče zahtevati plačila davka.
- [...]“

11 Člen 294(1) navedenega zakona določa:

„Člen 142(1)(c) tega zakona [...] je treba – z izjemami iz odstavkov 2 in 3 – prvič uporabiti za posle, katerih datum izpolnitve je 1. januar 2015 ali kasnejši datum.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Družba Human Operator je gospodarska družba s sedežem na Madžarskem ter deluje na področju iskanja zaposlitve, posredovanjačasne delovne sile in druge oskrbe s človeškimi viri.
- 13 Družba Human Operator je za to, da je opravljala te storitve za svoje naročnike, na podlagi pogodb o opravljanju storitev sodelovala z drugimi gospodarskimi družbami, ki so svoje zaposlene dale na voljo naročnikom družbe Human Operator.
- 14 Družba Human Operator je sprejela račune, ki jih je prejela od teh družb in ki so bili izdani v skladu s pravilom običajne obdavčitve ter ki so se glasili na „drugo oskrbo s človeškimi viri“ in so bili izdani z obračunanim DDV, ki ga je družba Human Operator odbila.
- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski direktorat nacionalne davčne in carinske uprave za Železno županijo, Madžarska) (v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je pri družbi Human Operator opravil nadzor, namenjen pregledu njenih obračunov DDV za januar 2015.
- 16 Na podlagi tega nadzora je prvostopenjski davčni organ 22. avgusta 2016 izdal odločbo, v kateri je ugotovil razliko v DDV v znesku 46.065.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 150.000 EUR), in je družbi Human Operator naložil plačilo tega zneska.
- 17 Prvostopenjski davčni organ je menil, da je bila na podlagi člena 60 zakona o DDV družba Human Operator dolžna plačati DDV za vse storitve z zvezi z obračuni za januar 2015, ter je dolgovani znesek DDV določil tako, da je za osnovo za izračun uporabil zneske, navedene na računih, ki jih je družba Human Operator sprejela in ki so zadevali izvajanje storitev, obravnavanih v postopku v glavni stvari.
- 18 Prvostopenjski davčni organ se je glede tega oprl na Izvedbeni sklep, ki madžarski vladi dovoljuje, da z odstopanjem od člena 193 Direktive o DDV uporabi sistem obrnjene davčne obveznosti, določen v členu 142(1)(c) zakona o DDV. Navedeni davčni organ je iz te določbe, kakor je začela veljati 1. januarja 2015, sklepal, da se je ta sistem obrnjene davčne obveznosti lahko uporabljal od tega datuma, še zlasti zato, ker je madžarska vlada v svoji prošnji, navedeni v točki 6 te sodbe, izrecno predlagala, naj se zahtevano odstopanje uporablja od navedenega datuma.
- 19 Urad za pritožbe je v postopku, ki ga je začela družba Human Operator, z odločbo z dne 25. januarja 2017 potrdil odločbo, navedeno v točki 16 te sodbe.
- 20 Prvostopenjski davčni organ je pri družbi Human Operator opravil nadzor tudi glede drugih obdobj in izdal še šest odločb, ki so zajemale obdobje od 1. februarja 2015 do 31. julija 2015. S temi odločbami je družbi Human Operator naložil plačilo skupnega zneska 387.714.000 HUF (približno 1,27 milijona EUR) iz naslova DDV za to obdobje.
- 21 Družba Human Operator se je spet obrnila na urad za pritožbe, ta pa je 13. in 25. januarja 2017 potrdil odločbe prvostopenjskega davčnega organa, navedene v prejšnji točki.
- 22 Ker madžarska vlada Izvedbenega sklepa zaradi neobstoja izrecnih določb o retroaktivni uporabi ni mogla uporabiti, preden ji je bil notificiran, in sicer 11. decembra 2015, je družba Human Operator pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper odločbi, navedeni v točkah 19 in 21 te sodbe.

- 23 Po mnenju navedenega sodišča je za rešitev spora o glavni stvari treba določiti datum začetka veljavnosti Izvedbenega sklepa in posledično datum, od katerega se je lahko začelo uporabljati dovoljenje iz tega sklepa.
- 24 V teh okoliščinah je Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Zalaegerszegu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba [Izvedbeni sklep] razlagati tako, da nasprotuje madžarski praksi, ki za nacionalno zakonsko določbo, ki vsebuje odstopanje od člena 193 Direktive [o DDV], ki ga omogoča navedeni izvedbeni sklep, in ki je začela veljati 1. januarja 2015, šteje, da se uporablja od tega datuma, čeprav navedeni izvedbeni sklep ne vsebuje določbe o retroaktivni veljavi ali uporabi, vendar pa je Madžarska v prošnji za dovoljenje za odstopanje kot začetek uporabe navedla ta datum?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 25 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali pravo Unije nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive o DDV, uporabi, preden je bila o aktu Unije, s katerim je bilo navedeno odstopanje dovoljeno, uradno obveščena država članica, ki je to odstopanje predlagala, pri čemer na eni strani navedeni akt Unije ne določa ničesar glede začetka svoje veljavnosti ali datuma, ko se začne uporabljati, in je na drugi strani navedena država članica izrazila željo, da se navedeno odstopanje uporabi z retroaktivnim učinkom.
- 26 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 1 Izvedbenega sklepa Madžarski dovoljuje odstopanje od splošnega pravila o obdavčitvi iz člena 193 Direktive o DDV, in sicer lahko Madžarska določi, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, tisti davčni zavezanec, ki mu je zagotovljeno osebje v okviru dejavnosti, ki niso zajete v točki (a) člena 199(1) te direktive.
- 27 Tako člen 142(1)(c) zakona o DDV določa, da je oseba dolžna plačati DDV, če se ji – z namenom dobave blaga ali opravljanja storitev – posreduje začasna delovna sila, napotijo delavci oziroma se ji zagotovi osebje ali uporaba storitev študentskih servisov. Ta določba je začela veljati 1. januarja 2015, in kot izhaja iz predložitvene odločbe, jo madžarski davčni organi uporabljajo od tega datuma.
- 28 Vendar je bila madžarska vlada o Izvedbenem sklepu, ki dopušča takšno odstopanje od člena 193 Direktive o DDV, uradno obveščena šele 11. decembra 2015.
- 29 Poleg tega v tem sklepu nikjer ni omenjen datum začetka njegove veljavnosti ali datum začetka uporabe odstopanja, navedenega v tem sklepu. Prav tako ne določa obdobja, v katerem učinkuje, ampak se omeji le na določitev datuma, ko preneha veljati, in sicer 31. decembra 2017.
- 30 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je glede člena 199 Direktive o DDV – ki državam članicam omogoča, da v primerih, navedenih v njegovem odstavku 1, od (a) do (g), uporabijo mehanizem postopka obrnjene davčne obveznosti, na podlagi katerega je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, za katerega se opravi transakcija, obdavčljiva z DDV – Sodišče že razsodilo, da ta določba pomeni izjemo od načela iz člena 193 te direktive in jo je torej treba razlagati ozko, pri čemer ji s tem ne smejo biti odvzeti njeni učinki (glej v tem smislu sodbi z dne 13. junija 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, točki 23 in 31 ter navedena sodna praksa, in z dne 26. aprila 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 25).

- 31 Dalje, ker v Izvedbenem sklepu ni določb o določitvi datuma začetka njegove veljave ali datuma začetka uporabe v njem določenega odstopanja, je za določitev njegovega časovnega učinka treba uporabiti splošno priznana načela razlage, pri čemer je treba upoštevati tako njegovo besedilo kot njegov namen in njegovo sistematiko (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 1981, *Meridionale Industria Salumi* in drugi, od 212/80 do 217/80, EU:C:1981:270, točka 8).
- 32 Tako je treba ugotoviti, da – v skladu s členom 297(2), tretji pododstavek, PDEU, ki je splošno pravilo glede začetka veljavnosti sklepov, v katerih je določeno, na koga so naslovljeni – takšni sklepi začnejo učinkovati, ko se o njih uradno obveščeni njihovi naslovljenci. V obravnavani zadevi je treba šteti, da ker je bila madžarska vlada o Izvedbenem sklepu uradno obveščena 11. decembra 2015, je Izvedbeni sklep začel veljati na ta datum.
- 33 Te ugotovitve ne more omajati stališče madžarske vlade. V nasprotju s trditvami te vlade za določitev datuma, od katerega je Izvedbeni sklep začel veljati, niso pomembni, prvič, dejstvo, da je Komisija v svojem predlogu za Izvedbeni sklep Sveta o dovoljenju Madžarski, da uporabi ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112 (COM(2015) 557 final) izrecno navedla, da je bila obveščena, da je Madžarska predlagano odstopanje začela uporabljati, ne da bi počakala na sprejetje Izvedbenega sklepa, drugič, dejstvo, da je bil v členu 2 tega sklepa za datum prenehanja veljavnosti tega sklepa določen 31. december 2017, ter tretjič, dejstvo, da je Komisija v dopisu, ki ga je naslovila na Madžarsko, izrazila namero, da se ugotovi, ali države članice glede obdobja uporabe predlaganega odstopanja, in je priporočila, da to obdobje traja tri leta.
- 34 Opozoriti je namreč treba, da načelo pravne varnosti, ki spada med splošna načela prava Unije, zahteva zlasti, da so pravna pravila jasna in natančna ter da so njihovi učinki predvidljivi (sodba z dne 18. novembra 2008, *Förster*, C-158/07, EU:C:2008:630, točka 67).
- 35 Zahteva po pravni varnosti je še posebej stroga, kadar gre za ureditev, ki lahko vključuje finančno breme, da bi se zadevnim subjektom omogočilo, da se natančno seznanijo z obsegom obveznosti, ki jim jih ta ureditev nalaga (sodba z dne 29. aprila 2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 36 Prav tako je bilo razsojeno, da je za to, da bi se spoštovala načela pravne varnosti in varstva legitimnega pričakovanja, materialnopravna pravila prava Unije treba načeloma razlagati tako, da urejajo le položaje, do katerih pride po njihovem začetku veljavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 24. septembra 2002, *Falck in Acciaierie di Bolzano/Komisija*, C-74/00 P in C-75/00 P, EU:C:2002:524, točka 119). Načelo pravne varnosti tako praviloma nasprotuje temu, da bi akt Unije začel veljati pred svojo objavo oziroma, odvisno od primera, uradno obvestitvijo, saj je Sodišče razsodilo, da je izjemoma lahko drugače, če to zahteva cilj v splošnem interesu in če se ustrezno upoštevajo legitimna pričakovanja zainteresiranih oseb (glej v tem smislu sodbe z dne 30. septembra 1982, *Amylum/Svet*, 108/81, EU:C:1982:322, točka 4; z dne 26. aprila 2005, „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, točka 33 in navedena sodna praksa, in z dne 28. novembra 2006, *Parlament/Svet*, C-413/04, EU:C:2006:741, točka 75 in navedena sodna praksa).
- 37 Zato – ob upoštevanju pravila, določenega v členu 297(2), tretji pododstavek, PDEU, in ob dejstvu, da v Izvedbenem sklepu ni nobene navedbe glede njegove retroaktivne uporabe – ni mogoče skleniti, da bi se ta sklep lahko uporabljal retroaktivno. Iz tega sledi, da madžarska vlada za storitve, ki niso zajete v členu 199(1)(a) Direktive o DDV, sistema obrnjene davčne obveznosti ni mogla uvesti, preden je bila Madžarska uradno obveščena o Izvedbenem sklepu, v katerem je bila ta obrnjena davčna obveznost dovoljena.
- 38 Poleg tega je za to, da se predložitvenemu sodišču v okoliščinah, obravnavanih v postopku v glavni stvari, poda koristen odgovor glede določitve osebe, ki je dolžna plačati DDV, treba spomniti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v vseh primerih, v katerih so določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, lahko pred nacionalnimi sodišči sklicuje nanje proti državi, če ta

direktive ni prenesla v nacionalno pravo v roku ali če je ni prenesla pravilno (glej v tem smislu sodbi z dne 6. februarja 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, točka 56 in navedena sodna praksa, in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 31 in navedena sodna praksa). Sodišče je tudi razsodilo, da je določba prava Unije brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 32 in navedena sodna praksa).

- 39 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da člen 193 Direktive o DDV določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je DDV v skladu s členi od 194 do 199b in členom 202 te direktive dolžna plačati druga oseba.
- 40 Zato država članica nima nobenega polja proste presoje glede pogojev za časovno uporabo splošnega pravila iz člena 193 Direktive o DDV.
- 41 Ker pogoji za uporabo odstopanja, določenega v členu 199(1)(a) Direktive o DDV, niso izpolnjeni, davčni zavezanci torej lahko pred nacionalnimi sodišči proti zadevni državi članici uveljavljajo člen 193 te direktive. Tako se v obravnavani zadevi uporablja splošno pravilo iz člena 193 navedene direktive, zato so DDV za obdobje pred začetkom veljavnosti Izvedbenega sklepa dolžni plačati davčni zavezanci, ki so opravili storitve, obravnavane v postopku v glavni stvari.
- 42 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da pravo Unije nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive o DDV, uporabi, preden je bila o aktu Unije, s katerim je bilo navedeno odstopanje dovoljeno, uradno obveščena država članica, ki je to odstopanje predlagala, pri čemer navedeni akt Unije ne določa ničesar glede začetka svoje veljavnosti ali datuma, ko se začne uporabljati, in to tudi če je navedena država članica izrazila željo, da se navedeno odstopanje uporabi z retroaktivnim učinkom.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Pravo Unije nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013, uporabi, preden je bila o aktu Unije, s katerim je bilo navedeno odstopanje dovoljeno, uradno obveščena država članica, ki je to odstopanje predlagala, pri čemer navedeni akt Unije ne določa ničesar glede začetka svoje veljavnosti ali datuma, ko se začne uporabljati, in to tudi če je navedena država članica izrazila željo, da se navedeno odstopanje uporabi z retroaktivnim učinkom.

Podpisi