

Vec C-397/21

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

29. jún 2021

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

25. máj 2021

Žalobkyňa:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Žalovaný:

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko)

[*omissis*]

V konaní vo veci správneho súdnictva v daňovej oblasti [*omissis*], ktoré sa začalo na základe žaloby podanej HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (pred zmenou obchodného mena, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), žalobkyňou, [*omissis*], proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riaditeľstvo Národného daňového a colného úradu pre opravné prostriedky, Maďarsko), ([*omissis*] Budapešť [*omissis*]), žalovanému, Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) prijal nasledovné

rozhodnutie:

Tento súd [*omissis*] podáva Súdnemu dvoru Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania a kladie mu nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Majú sa ustanovenia smernice o DPH z hľadiska jej všeobecných zásad, najmä zásady efektivity a daňovej neutrality, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a vnútroštátnej praxi, ktorá je na nej založená, podľa ktorých v prípade, ak zdaniteľná osoba na účely DPH omylom vystaví faktúru s DPH týkajúcu sa dodania oslobodeného od DPH a zaplatí túto daň do štátnej pokladnice preukázateľným spôsobom, a príjemca faktúry zaplatí túto DPH osobe, ktorá vystavila faktúru, vnútroštátny daňový orgán nevráti túto DPH vystaviteľovi faktúry a ani príjemcovi faktúry?
2. V prípade, že Súdny dvor Európskej únie odpovie na prvú prejudiciálnu otázku kladne, majú sa ustanovenia smernice o DPH z hľadiska jej všeobecných zásad, najmä zásady efektivity, daňovej neutrality a zákazu diskriminácie, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade opísanom v predchádzajúcej otázke vôbec neumožňuje príjemcovi faktúry obrátiť sa priamo na vnútroštátny daňový orgán so žiadosťou o vrátenie DPH, alebo to umožňuje len v prípade, ak je nemožné alebo nadmerne ťažké požadovať vrátenie predmetnej sumy DPH iným spôsobom na základe občianskeho práva, najmä ak sa medzičasom vystaviteľ faktúry dostal do likvidácie?
3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku, je vnútroštátny daňový orgán v takom prípade povinný zaplatiť úroky z DPH, ktorá sa má vrátiť? Ak táto povinnosť existuje, na aké časové obdobie sa vzťahuje? Podlieha táto povinnosť všeobecným pravidlám týkajúcim sa vrátenia DPH?

[*omissis*] [procesné úvahy týkajúce sa vnútroštátneho práva]

ODÔVODNENIE

I. Skutkový stav

- 1 Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., právna predchodkyňa žalobkyne, si ako objednávateľka objednala služby od spoločnosti Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (ďalej len „BHA Kft.“) v rámci realizácie stavebných prác na projekte s názvom „Realizácia maďarského pavilónu na svetovej výstave v Miláne 2015“. Za vykonanú činnosť BHA Kft. vystavila deväť faktúr v celkovej výške 486 620 000 HUF, vrátane dane z pridanej hodnoty, na meno právnej predchodkyne žalobkyne, ktorá ich uhradila. BHA Kft. následne zaplatila do štátnej pokladnice DPH podľa faktúr. Na základe daňovej kontroly vykonanej u BHA Kft. v súvislosti s transakciou daňový orgán konštatoval, že táto transakcia nespadá do územnej pôsobnosti zákona o DPH, a preto je oslobodená od DPH, napriek tomu, že ju BHA Kft. fakturovala.
- 2 Dňa 19. júla 2019 žalobkyňa podala na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósághoz (riaditeľstvo Národného daňového a colného úradu pre Severnú Budapešť, Maďarsko), ako daňový orgán prvého stupňa, žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty vo výške 126 248, 760 HUF podľa faktúr, ktoré jej vystavila BHA Kft., ako aj o vyrovnanie a zaplatenie úrokov z tejto sumy. Na podporu svojej žiadosti uviedla, že zaplatila celkovú hodnotu deviatich faktúr vystavených spoločnosťou BHA Kft., a že BHA Kft. zaplatila do štátnej pokladnice [DPH] podľa uvedených faktúr. Žalobkyňa tvrdila, že sumu DPH uvedenú v jej žiadosti o vrátenie dane možno v prvom rade požadovať od vystaviteľa faktúry v občianskoprávnom konaní, keďže daň z vystavených faktúr sa nesprávne uplatnila. Po občianskoprávnom spore mal príslušný daňový orgán vykonať vyúčtovanie so spoločnosťou BHA Kft., ktorá medzičasom vstúpila do likvidácie, v ktorej právna predchodkyňa žalobkyne požiadala likvidátora o zahrnutie tejto pohľadávky do zoznamu majetku. Podľa likvidátora sú šance na vymáhanie zapísanej pohľadávky malé.
- 3 V konaní začatom na návrh žalobkyne daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím [omissis] zamietol jej žiadosť o vrátenie dane a o vyrovnanie a zaplatenie úrokov. Žalobkyňa podala proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie, v dôsledku čoho žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané na prvom stupni [omissis]. Daňový orgán okrem toho nespochybnil, že žalobkyňa zaplatila spoločnosti BHA Kft. protihodnotu, ktorá bola predmetom faktúr vystavených v rámci všeobecného režimu zdanenia spolu s príslušnou DPH, ktorá bola uvedená v daňovom priznaní k DPH spoločnosti BHA Kft., nachádzajúcou sa v štátnej pokladnici, ale rozhodol, že podľa § 39 az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. Törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“) bolo miestom poskytovania služieb miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádzala, teda Miláno, takže sa služby neposkytovali na vnútroštátnom území, a preto zákon o DPH nie je uplatniteľný, a v tomto prípade mal vystaviteľ faktúry vystaviť faktúru bez DPH za ekonomickú transakciu uskutočnenú mimo pôsobnosti zákona o DPH.

II. Spor medzi účastníkmi konania

- 4 Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu žalovaného žalobu, ktorou sa v prvom rade domáha zmeny uvedeného rozhodnutia v súlade s § 90 ods. 1 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017 o správnom súdnom poriadku; ďalej len „zákon o správnom súdnom poriadku“), a aby sa konštatovalo, že žalobkyňa oprávnene požadovala vrátenie sumy 126 248 760 HUF uvedenej v žiadosti o vrátenie dane, a aby sa daňovému orgánu prvého stupňa uložila povinnosť zaplatiť z tejto sumy úroky vo výške 5 % aktuálnej základnej ročnej sadzby centrálnej banky v súlade s § 64 ods. 3 a § 65 ods. 1 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, ktorým sa stanovuje daňový poriadok; ďalej len „daňový poriadok“). Subsidiárne žalobkyňa navrhuje, aby sa rozhodnutie zrušilo alebo ponechalo bez účinku, aby sa nariadilo nové konanie, a aby sa žalovanému uložila povinnosť prijať rozhodnutie v súlade so žiadosťou o vrátenie dane. Ďalej subsidiárne navrhuje, aby sa prvostupňové rozhodnutie zrušilo alebo ponechalo bez účinku, a aby sa daňovému orgánu prvého stupňa uložila povinnosť vydať nové rozhodnutie. Žalobkyňa podrobne napáda rozhodnutie daňového orgánu týkajúce sa jej žiadosti o vrátenie dane. Uvádza, že daňový orgán vo svojich rozhodnutiach konštatoval, že je nepochybné, že žalobkyňa mala nárok na sumu DPH, ktorú omylom zaplatila, a ktorá bola neoprávnene zaplatená do štátnej pokladnice, teda bez platného právneho základu. Žalobkyňa však nemôže získať uvedenú sumu späť, pretože jej žiadosť o vrátenie dane bola zamietnutá, čo nie je v súlade so zákonom. Podľa jej názoru, vzhľadom na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v oblasti vrátenia daní, zamietnutie jej žiadosti o vrátenie dane nie je v súlade so zásadami smernice o DPH.
- 5 Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe navrhuje žalobu zamietnuť, keďže podľa jeho názoru nie je dôvodná, pretože ekonomická transakcia sa uskutočnila v Miláne, teda mimo vnútroštátneho územia, takže zákon o DPH nie je uplatniteľný, a v tomto prípade tým, že sa transakcia uskutočnila mimo rozsahu pôsobnosti zákona o DPH, BHA Kft. mala vystaviť faktúru bez DPH. Keďže v tomto prípade nie je potrebné platiť DPH, nevznikla žiadna vnútroštátna daňová povinnosť a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane v súvislosti s transakciami. Podľa žalovaného rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré sa odvoláva žalobkyňa, nezodpovedajú skutkovým okolnostiam prejednávanej veci, a preto v tomto prípade nemožno uvedené rozsudky uplatniť na otázky právneho výkladu, ktoré vznikajú v tomto prípade v súvislosti so smernicou o DPH.
- 6 V prejednávanej veci je nesporné, že BHA Kft. vystavila faktúru s DPH za transakciu oslobodenú od DPH, ktorej sumu v plnej výške zaplatila žalobkyňa vystaviteľovi faktúry, a že suma DPH uvedená na faktúre týkajúcej sa tejto sumy bola zaplatená do štátnej pokladnice (ako dôsledok preplatku uskutočneného vystaviteľom faktúry). Medzi účastníkmi konania je nesporné, že DPH bola neoprávnene zaplatená do štátnej pokladnice, a preto žalobkyňa po začatí správneho konania podala 17. marca 2020 aj návrh na začatie občianskoprávneho konania týkajúceho sa bezdôvodného obohatenia proti Národnému daňovému a colnému úradu, ktoré prejednáva [omissis] Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného

mesta Budapešť, Maďarsko). V tomto štádiu konania je občianskoprávne konanie [omissis] medzi účastníkmi konania prerušené. Žalobkyňa sa však domnieva, že v prípade vystavenia faktúry s DPH za plnenie oslobodené od DPH, sa treba riadiť zásadami smernice o DPH, a to zásadou efektivity, zásadou daňovej neutrality a zásadou zákazu diskriminácie, z ktorých vyplýva aj takzvaná zásada zákazu bezdôvodného obohatenia zo strany daňového orgánu, podliehajúceho právu Únie. Žalobkyňa založila svoju žiadosť o vrátenie dane v podstate na rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie Farkas (C-564/15) a Porr Építési Kft. (C-691/17), ktoré neboli vylúčené z územnej pôsobnosti zákona o DPH.

III. Relevantné právo Únie

- 7 Podľa článku 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.
- 8 Podľa článku 168 smernice o DPH, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.
- 9 Podľa článku 45 smernice o DPH miestom poskytovania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok vrátane služieb realitných agentov a znalcov, ako aj služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi alebo podnikmi zabezpečujúcimi stavebný dozor je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

IV. Uplatniteľné maďarské právo

- 10 § 2 písm. a) zákona o DPH: V súlade s týmto zákonom dani podlieha dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v tuzemsku.
- 11 § 39 ods. 1 zákona o DPH: v prípade poskytovania služieb, ktoré sa priamo vzťahujú na nehnuteľný majetok, je miestom poskytovania služieb miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Odsek 2: služby, ktoré sa priamo vzťahujú na nehnuteľný majetok uvedený v odseku 1, zahŕňajú najmä: služby realitných agentov a znalcov, hotelové ubytovacie služby, prevod práv na užívanie nehnuteľností, ako aj služby prípravy a koordinácie uskutočnenia stavených prác.
- 12 S účinnosťou od 1. januára 2020 maďarský zákon o DPH zaviedol osobitnú normu týkajúcu sa vrátenia DPH uvedenú v § 257/J, ktorej podstatou a účelom je umožniť zdaniteľným osobám požiadať daňový orgán najneskôr šesť mesiacov

pred uplynutím lehoty na vyrubenie dane, o vrátenie zaplatenej DPH, ktorá im nebola vrátená iným spôsobom. Táto maďarská norma nebola zahrnutá do zákona o DPH v čase, keď žalobkyňa podala žiadosť o vrátenie DPH.

- 13 § 64 ods. 3 daňového poriadku. Bez ohľadu na odsek 1, za predpokladu, že zdaniteľná osoba nepodala žiadosť o vrátenie dane v daňovom priznaní, ktorým sa stanoví vyrubenie dane (zjednodušené vyrubenie dane) alebo dobrovoľné vyrubenie dane (zjednodušené dobrovoľné vyrubenie dane), vrátenie požadovanej dane z pridanej hodnoty sa vykoná v lehote 30 dní, ktorá začína plynúť odo dňa prijatia daňového priznania, ale v žiadnom prípade nie pred dátumom splatnosti; táto lehota sa predlžuje na 45 dní v prípade, že výška DPH, ktorá sa má vrátiť, presiahne 1 milión HUF, ak zdaniteľná osoba ku dňu podania daňového priznania zaplatila v plnej výške sumu protihodnoty, vrátane dane, uvedenej na faktúre týkajúcej sa každej z transakcií, pri ktorých vzniká právo na prenesenie DPH – pri uplatnení svojho práva na odpočítanie dane za príslušné zdaňovacie obdobie na základe faktúry alebo faktúr, ktoré preukazujú uskutočnenie týchto transakcií – alebo ak jej dlh zanikol v celom rozsahu iným spôsobom, a zdaniteľná osoba uvedie vo svojom daňovom priznaní, že uvedená požiadavka je splnená. Ak sa počas tejto lehoty začne alebo prebieha daňová kontrola u zdaniteľnej osoby týkajúca sa požadovanej rozpočtovej podpory, lehota na poskytnutie rozpočtovej podpory začína plynúť odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o záveroch kontroly. Na účely uplatnenia tohto ustanovenia sa protihodnota bude považovať za zaplatenú, ak sa jej nadobudnutie uskutoční výlučne na základe záruky plnenia, ktorá je vopred stanovená v zmluve.
- 14 § 65 ods. 1: V prípade, ak sa daňový orgán omešká so zaplatením určitej sumy, zaplatí za každý deň omeškania s platbou úroky vo výške úrokov z omeškania. Aj keď dôjde k omeškaniu s platbou, úroky nebudú plynúť, ak žiadosť (daňové priznanie) nemá právny základ, pokiaľ ide o viac ako 30 % požadovanej (priznanej) sumy, alebo ak platba bráni opomenutie zdaniteľnej osoby alebo osoby povinnej poskytnúť údaje.

V. Dôvody, pre ktoré je potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania

- 15 Podľa názoru vnútroštátneho súdu, vzhľadom na maďarské právo a prax daňového orgánu, ktorá je na ňom založená, a v dôsledku toho na maďarské právo a prax platnú v čase, keď žalobkyňa podala žiadosť, spor medzi účastníkmi konania nemožno vyriešiť bez porovnania práva uplatniteľného vnútroštátnym súdom s právom Únie a všeobecnými zásadami smernice o DPH, a bez preskúmania, či maďarské právo a prax daňového orgánu, ktorá je na ňom založená, sú v súlade s požiadavkami neutrality DPH, právnej istoty, efektivity a zákazu diskriminácie, ktoré vyplývajú z práva Únie.
- 16 Predmetom tejto žaloby je prax daňového orgánu vyplývajúca z územnej pôsobnosti zákona o DPH účinného v čase podania žiadosti žalobkyne v roku

2019, ktorá spočíva v nevrátení DPH zaplatenej neoprávnene preukázateľným spôsobom príjemcovi faktúry, napriek tomu, že to bolo možné vyvodiť zo všeobecných zásad. Pokiaľ ide o prax týkajúcu sa práva [na odpočítanie dane] a zodpovedajúceho práva na vrátenie neoprávnene zaplatenej DPH, daňový orgán podal výklad vnútroštátnej právnej úpravy v tom zmysle, že žalobkyňa nemala právo na vrátenie DPH uvedenej na sporných faktúrach, ktorú účastníci konania nespochybňujú, že bola zaplatená, napriek tomu, že BHA Kft. zaplatila DPH do štátnej pokladnice bez podozrenia z podvodu, a okrem toho sa domnieva, že rozsudky vydané Súdnym dvorom Európskej únie vo veciach Porr Építési Kft. a Farkas nie sú v prejednávanej veci uplatniteľné, pretože v tomto prípade ide o transakciu oslobodenú od DPH, to znamená, že neexistuje právo na odpočítanie dane, zatiaľ čo citované veci C-564/15 a C-691/17 sa týkali vystavenia faktúr podľa všeobecného režimu zdanenia namiesto správneho vystavenia s DPH v rámci systému prenesenia daňovej povinnosti.

- 17 Podľa názoru daňového orgánu žalobkyňa nemá právo na vrátenie dane, keďže miesto plnenia sa nenachádzalo na vnútroštátnom území, takže nemožno posúdiť ani existenciu práva na odpočítanie dane, ktoré samotná žalobkyňa nemala v úmysle uplatniť, pretože svoju žiadosť založila na práve na vrátenie dane bez toho, aby preukázala, že službu využila ako zdaniteľná osoba. Na rozdiel od toho, čo bolo uvedené vo veciach Porr Építési Kft. a Farkas, nejde o to, že účastníci konania mali uplatniť inú formu zdanenia, ktorá sa uplatňuje vo vnútroštátnom práve (systém prenesenia daňovej povinnosti) namiesto vystavenia faktúr v rámci všeobecného režimu zdanenia, ale o to, že faktúra za ekonomickú transakciu mala byť od začiatku vystavená ako faktúra za transakciu, ktorá nepatrí do pôsobnosti zákona o DPH. Podľa daňového orgánu z rozsudkov Súdného dvora Európskej únie nemožno vyvodiť právo žalobkyne na vrátenie dane. Predmetom tohto sporu je vnútroštátna právna úprava platná v období pred 1. januárom 2020 a právna prax, ktorá je na nej založená, podľa ktorých daňový orgán považoval žiadosť žalobkyne o vrátenie dane za nedôvodnú.
- 18 Vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru otázku, či relevantná judikatúra Únie a zásady efektivity, daňovej neutrality a zákazu diskriminácie bránia maďarskému právu vzťahujúcemu sa na sporné obdobie a praxi daňového orgánu, ktorá je ňom založená, podľa ktorých v prípade, ak príjemca faktúry dostane faktúru s DPH za transakciu nepodliehajúcu DPH, nemožno vôbec hovoriť o práve na odpočítanie dane, a či aj v tomto prípade je možné obrátiť sa priamo na daňový orgán so žiadosťou o vrátenie dane, ak je splnená požiadavka, že je nemožné alebo nadmerne ťažké požadovať od vystaviteľa faktúry vrátenie sumy zodpovedajúcej spornej DPH iným spôsobom na základe občianskeho práva, najmä s prihliadnutím na skutočnosť, že medziasom vystaviteľ faktúry vstúpil do likvidácie, že faktúru nebolo možné upraviť podľa vyhlásenia likvidátora, že vystaviteľ faktúry nepožadoval vrátenie zaplatenej dane, a že žalobkyňa začala občianskoprávne konanie proti daňovému orgánu, a navyše bola splnená požiadavka, že výška DPH zaplatenej do štátnej pokladnice nebola spochybnená, a že neexistujú podozrenia z podvodu.

- 19 Vnútroštátny súd sa domnieva, že je potrebné určiť, či v prejednávanej veci, [keďže ide o] poskytovanie služieb mimo vnútroštátneho územia, teda o transakciu, ktorá nepatrí do pôsobnosti zákona o DPH, dochádza k porušeniu zásad daňovej neutrality a efektivity v prípade, ak daňový orgán odmietne vrátenie neoprávnene zaplatenej DPH bez toho, aby najprv overil, či vystaviteľia faktúry sú schopní vrátiť príjemcovi služieb neoprávnene fakturovanú DPH, keďže tieto zásady vyžadujú, aby v prípade, ak by bolo vrátenie neoprávnene fakturovanej DPH poskytovateľom služieb príjemcovi služieb nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä v prípade platobnej neschopnosti poskytovateľa služieb, príjemca služieb môže požiadať o vrátenie dane priamo daňový orgán.
 - 20 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či v prípade, ak príjemca faktúry má právo podať žiadosť o vrátenie dane priamo daňovému orgánu, môže tak urobiť v súlade so všeobecnými pravidlami, a či je daňový orgán pri vrátení dane povinný zaplatiť úroky z omeškania, a ak áno, od ktorého dátumu ich treba počítat', a či sa do výpočtu majú zahrnúť aj príslušné lehoty na vybavenie.
 - 21 [omissis]
 - 22 [omissis]
 - 23 [omissis]
 - 24 [omissis] [procesné úvahy týkajúce sa vnútroštátneho práva]
- Budapešť 25. mája 2021.
- [omissis]
- [omissis] [podpisy]