

Věc C-397/21

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

29. června 2021

Předkládající soud:

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

25. května 2021

Žalobkyně:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko)

(*omissis*)

V soudním řízení správním ve věci daní (*omissis*) zahájeném žalobou žalobkyně HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (dříve VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság) (*omissis*) proti žalovanému Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství Státní správy daní a cel, Maďarsko), [(*omissis*) Budapešť (*omissis*)] Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti) vydal následující

usnesení:

Zahajuje se řízení o rozhodnutí o předběžné otázce před Soudním dvorem Evropské unie a Soudnímu dvoru Evropské unie se pokládají tyto předběžné otázky:

1. Musí být ustanovení směrnice o DPH ve světle jejích obecných zásad, zejména zásad efektivity a daňové neutrality, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a od ní se odvíjející vnitrostátní praxi, podle nichž

v případě, že osoba povinná k DPH omylem vystaví fakturu s DPH za plnění osvobozené od DPH a daň prokazatelně odvede do státního rozpočtu a příjemce faktury DPH výstavci faktury, jenž ji naučtoval, zaplatí, vnitrostátní daňový orgán tuto DPH nevrátí ani výstavci ani příjemci faktury?

2. V případě, že Soudní dvůr Evropské unie odpoví na první otázku kladně, musí být ustanovení směrnice o DPH ve světle jejích obecných zásad, zejména zásad efektivity, daňové neutrality a zákazu diskriminace, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která za situace popsané v předchozí otázce příjemci faktury vůbec neumožňuje obrátit se přímo na vnitrostátní daňový orgán s žádostí o vrácení DPH nebo mu to umožňuje pouze tehdy, je-li nemožné či nepřiměřeně náročné požadovat předmětnou částku DPH jiným způsobem na základě občanského práva, zvláště došlo-li mezitím k likvidaci vystavitele faktury?

3. V případě kladné odpovědi na předchozí předběžnou otázku je vnitrostátní daňový orgán za takové situace povinen zaplatit úroky z částky DPH, která má být vrácena? V případě, že je k tomu povinen, k jakému období se tato povinnost vztahuje? Řídí se tato povinnost obecnými pravidly pro vrácení DPH?

(*omissis*) [procesní náležitosti podle vnitrostátního práva]

ODŮVODNĚNÍ

I. Skutkové okolnosti sporu

- 1 Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., právní předchůdkyně žalobkyně, objednala u Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (dále jen „BHA Kft.“) jako objednatelka služby týkající se provedení stavebních prací na projektu nazvaném „Realizace maďarského pavilonu na Expo 2015 v Miláně“ [(Itálie)]. BHA Kft. vystavila za provedenou práci devět faktur na celkovou částku 486 620 000 HUF, včetně daně z přidané hodnoty, na jméno právní předchůdkyně žalobkyně, která částku zaplatila. BHA Kft. následně odvedla DPH dle faktur do státního rozpočtu. Daňový orgán v návaznosti na daňovou kontrolu provedenou u BHA Kft. v souvislosti s plněním vyhodnotil, že plnění je vyloučeno z místní působnosti [az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXXVII. törvény (zákon č. CXXXVII z roku 2007, o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“)], a tudíž je osvobozeno od DPH, kterou ovšem BHA Kft. přesto naučtovala.
- 2 Dne 19. července 2019 žalobkyně podala u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósághoz (ředitelství Státní správy daní a cel Budapešť-sever, Maďarsko), daňového orgánu prvního stupně, žádost o vrácení daně z přidané hodnoty ve výši 126 248 760 HUF dle faktur, které jí vystavila BHA Kft., jakož i vyúčtování a zaplacení úroků z této částky. Žádost odůvodnila tím, že zaplatila celou částku odpovídající devíti fakturám vystaveným BHA Kft. a že tato společnost [DPH] dle uvedených faktur odvedla do státního rozpočtu.

Žalobkyně připustila, že by bylo možno požadovat částku DPH uvedenou v žádosti o vrácení daně primárně po vystavitelce faktury v občanskoprávním soudním řízení, jelikož daň byla ve vystavených fakturách naúčtována nesprávně. V návaznosti na občanskoprávní řízení by měl příslušný daňový orgán provést vyúčtování s BHA Kft., která ovšem mezitím vstoupila do likvidace, během níž právní předchůdkyně žalobkyně požádala likvidátora o zahrnutí pohledávky mezi ostatní přihlášené pohledávky. Dle sdělení likvidátora tato pohledávka pravděpodobně nebude vypořádána.

- 3 V řízení zahájeném na návrh žalobkyně daňový orgán prvního stupně žádost o vrácení daně a vyúčtování a zaplacení úroků rozhodnutím (*omissis*) zamítl. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala odvolání a žalovaný v odvolacím řízení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (*omissis*) potvrdil. Daňový orgán nepochybně, že žalobkyně zaplatila BHA Kft. jako protiplnění částku dle faktur vystavených v souladu s pravidly obecného režimu zdanění spolu s odpovídající částkou DPH, kterou BHA Kft. ve svém přiznání k DPH odvedla do státního rozpočtu, ale dospěl k závěru, že podle § 39 zákona o DPH bylo místem plnění místo, kde se nachází nemovitost, a sice Milán, takže plnění nebylo uskutečněno v tuzemsku, a proto se nepoužije zákon o DPH, a v takovém případě měla vystavitelka fakturu vystavit bez DPH za hospodářské plnění uskutečněné mimo působnost zákona o DPH.

II. Spor mezi účastníky řízení

- 4 Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu, kterou se domáhala primárně změny tohoto rozhodnutí v souladu s § 90 odst. 1 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017, soudní řád správní; dále jen „soudní řád správní“), tak, aby bylo rozhodnuto, že žádost žalobkyně o vrácení částky ve výši 126 248 760 HUF, uvedené v žádosti o vrácení daní, je oprávněná a že daňový orgán prvního stupně musí z této částky zaplatit úroky ve výši 5 % aktuální základní roční sazby vyhlášené centrální bankou v souladu s § 64 odst. 3 a § 65 odst. 1 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, daňový řád; dále jen „daňový řád“). Podpůrně žalobkyně navrhla, aby bylo rozhodnutí zrušeno nebo prohlášeno za neúčinné, aby věc byla vrácena k dalšímu řízení a aby žalovanému bylo uloženo vydat nové rozhodnutí v souladu s žádostí o vrácení daně. Ještě podpůrněji navrhla, aby bylo zrušeno nebo prohlášeno za neúčinné rozhodnutí vydané v prvním stupni a aby daňovému orgánu prvního stupně bylo uloženo vydat nové rozhodnutí. Žalobkyně podrobně rozebírá důvody nesouhlasu s rozhodnutím daňového orgánu o její žádosti o vrácení daně. Namítá, že daňový orgán v rozhodnutích uvedl, že žalobkyně má jednoznačně nárok na částku DPH, kterou zaplatila nesprávně a která byla do státního rozpočtu odvedena bezdůvodně, tedy bez opory v účinné právní úpravě. Žalobkyně však tuto částku nemůže získat zpět, protože její žádost o vrácení byla zamítnuta, což je protiprávní. Podle jejího názoru, ve světle rozsudků Soudního dvora Evropské unie v oblasti vrácení daní, není zamítnutí žádosti o vrácení daně v souladu se zásadami směrnice o DPH.

- 5 Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, jelikož dle jeho názoru nemá oporu v zákoně, protože se hospodářské plnění uskutečnilo v Miláně, tedy mimo tuzemsko, a proto se zákon o DPH nepoužije, v takovém případě vzhledem k tomu, že se plnění uskutečnilo mimo působnost zákona o DPH, měla BHA Kft. vystavit fakturu bez DPH. Vzhledem k tomu, že v dané věci neměla být DPH zaplacená, nevznikla žádná vnitrostátní daňová povinnost a rovněž nevznikl nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním. Podle žalovaného rozsudky Soudního dvora Evropské unie, na které žalobkyně poukazuje, nedopadají na skutkové okolnosti projednávané věci, a proto nejsou použitelné na výkladové otázky, které v dané věci vyvstaly v souvislosti se směrnicí o DPH.
- 6 Mezi účastníky řízení v projednávané věci není sporu o tom, že BHA Kft. vystavila fakturu s DPH za plnění osvobozené od DPH, kterou žalobkyně vystavitelce faktury zaplatila v plné výši, a že částka DPH uvedená na faktuře byla odvedena do státního rozpočtu (v důsledku přeplatku vystavitelky faktury). Mezi účastníky řízení je nesporné, že DPH byla do státního rozpočtu odvedena bezdůvodně, proto po zahájení soudního řízení správního žalobkyně rovněž dne 17. března 2020 podala občanskoprávní žalobu z titulu bezdůvodného obohacení proti státní správě daní a cel, které je vedeno (*omissis*) u Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti). Po dobu tohoto řízení je občanskoprávní řízení (*omissis*) mezi účastníky řízení přerušeno. Žalobkyně má nicméně za to, že v případě vystavení faktury s DPH za plnění nepodléhající DPH je namíste postupovat dle zásad směrnice o DPH, a sice zásad efektivity, daňové neutrality a zákazu diskriminace, z nichž se rovněž dovozuje takzvaná zásada zákazu bezdůvodného obohacení daňového orgánu podléhajícího unijnímu právu. Žalobkyně žádost o vrácení daně podložila zejména rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech Farkas (C-564/15) a Porr Építési Kft. (C-691/17), v nichž se nejednalo o vyloučení z místní působnosti zákona o DPH.

III. Relevantní ustanovení unijního práva

- 7 Podle článku 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 8 Podle článku 168 směrnice o DPH platí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, má tato osoba nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
- 9 Podle článku 45 [47] směrnice o DPH je místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací u nemovitostí, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, místo, kde se nemovitost nachází.

IV. Použitelná ustanovení maďarského práva

- 10 Ustanovení § 2 písm. a) zákona o DPH: Předmětem daně podle tohoto zákona jsou: dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 11 Ustanovení § 39 odst. 1 zákona o DPH: v případě poskytnutí služby přímo související s nemovitostmi je místem poskytnutí služby místo, kde se nemovitost nachází. Odstavec 2: služby, které přímo souvisejí s nemovitostmi, ve smyslu odstavce 1 zahrnují především: služby realitních kanceláří a odhadců, poskytnutí ubytování v hotelech, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací.
- 12 Maďarský zákon o DPH zavedl s účinností od 1. ledna 2020 v § 257/J zvláštní ustanovení o vrácení DPH, jehož smyslem a účelem je umožnit osobám povinným k dani požádat daňový orgán, a to nejpozději šest měsíců před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně, o vrácení DPH odvedené na vstupu, která jim nebyla vrácena jiným způsobem. V době, kdy žalobkyně podala žádost o vrácení daně, maďarský zákon o DPH toto ustanovení neobsahoval.
- 13 Ustanovení § 64 odst. 3 daňového řádu. Aniž je dotčen odstavec 1, pokud osoba povinná k dani nepožádá o vrácení daně v daňovém tvrzení, kterým končí nucená likvidace (zjednodušená nucená likvidace) nebo dobrovolná likvidace (zjednodušená dobrovolná likvidace), vrátí se požadovaná daň z přidané hodnoty do 30 dnů od doručení daňového tvrzení, avšak nikoli přede dnem splatnosti; tato lhůta se prodlužuje na 45 dnů, jestliže výše daně, která má být vrácena, přesahuje 1 milion HUF, pokud osoba povinná k dani zaplatila ke dni podání daňového tvrzení v plné výši částku, včetně daně, za protiplnění uvedené na faktuře odpovídající každému z plnění zakládajících právo účtovat DPH při uplatnění nároku na odpočet daně za předmětné zdaňovací období na základě faktury nebo faktur potvrzujících uskutečnění těchto plnění nebo pokud její dluh zcela zanikl jiným způsobem a osoba povinná k dani ve svém tvrzení uvede, že tato podmínka byla splněna. Je-li v průběhu této lhůty zahájena nebo probíhá-li u osoby povinné k dani daňová kontrola týkající se požadované rozpočtové podpory, počne lhůta pro přiznání rozpočtové podpory běžet ode dne právní moci rozhodnutí o výsledcích kontroly. Pro účely tohoto ustanovení je protiplnění považováno za zaplacené, jestliže k jeho převzetí dojde výlučně na základě předem smluvně ujednané záruky za splnění.
- 14 Ustanovení § 65 odst. 1: Pokud finanční správa provede platbu určité částky opožděně, zaplatí za každý den prodlení úroky ve výši rovnající se penále z prodlení. I když dojde k prodlení se zaplacením, nárok na úroky nevznikne, jestliže žádost (tvrzení) není právně odůvodněná ohledně z více než 30 % požadované (tvrzené) částky nebo jestliže zaplacení brání opomenutí osoby povinné k dani nebo osoby, která je povinna sdělit údaje.

V. Odůvodnění nezbytnosti podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

- 15 Podle názoru předkládajícího soudu s ohledem na maďarskou právní úpravu a od ní se odvíjející praxi daňového orgánu, a tedy maďarskou právní úpravu a správní praxi účinné v době, kdy žalobkyně podala žádost, nemůže být spor mezi účastníky řízení vyřešen bez srovnání vnitrostátního práva s unijním právem a obecnými zásadami směrnice o DPH a bez posouzení, zda jsou maďarská právní úprava a od ní se odvíjející praxe daňového orgánu v souladu s požadavky neutrality DPH, právní jistoty, efektivity a zákazu diskriminace, které plynou z unijního práva.
- 16 Předmětem projednávané žaloby je praxe daňového orgánu, která se odvíjí od místní působnosti zákona o DPH účinného v době podání žádosti žalobkyně v roce 2019 a která spočívá v nevrácení prokazatelně bezdůvodně zaplacené DPH, přestože by vrácení bylo možno dovodit z obecných zásad. Pokud jde o praxi týkající se nároku [na odpočet daně] a souvisejícího práva na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, daňový orgán vyložil vnitrostátní právní úpravu v tom smyslu, že žalobkyně nemá nárok na vrácení DPH uvedené na předmětných fakturách, jejíž zaplacení účastníci řízení nezpochybňují, přestože BHA Kft. odvedla DPH do státního rozpočtu, aniž zde bylo podezření z podvodu, a dále má rovněž za to, že na danou situaci nedopadají rozsudky Soudního dvora ve věcech Porr Építési Kft. a Farkas, neboť se zde jedná o plnění osvobozené od DPH, a proto zde nevznikl nárok na odpočet daně, zatímco v citovaných věcech C-564/15 a C-691/17 se jednalo o faktury vydané v obecném režimu zdanění, ačkoli měly být správně vydány s DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti.
- 17 Podle názoru daňového orgánu žalobkyně nemá právo na vrácení daně, jelikož se místo plnění nenacházelo v tuzemsku, a tudíž ani vůbec nevznikl nárok na odpočet, který sama žalobkyně neměla v úmyslu uplatnit, jelikož svou žádost odůvodnila právem na vrácení daně, aniž však prokázala, že služby využila v postavení osoby povinné k dani. Na rozdíl od rozhodnutí ve věcech Porr Építési Kft. a Farkas nejde o situaci, kdy by účastníci řízení měli použít jinou formu zdanění dle vnitrostátního práva (mechanismus přenesení daňové povinnosti) namísto vystavení faktury v režimu obecného zdanění, ale o situaci, kdy faktura za hospodářské plnění měla být od počátku vystavena za plnění, které nespadá do působnosti zákona o DPH. Podle daňového orgánu z rozsudků Soudního dvora Evropské unie nelze vyvodit právo žalobkyně na vrácení daně. Předmětem sporu v projednávané věci je vnitrostátní právní úprava účinná před 1. lednem 2020 a od ní se odvíjející správní praxe, podle níž daňový orgán zamítl žádost žalobkyně o vrácení daně jako nedůvodnou.
- 18 Předkládající soud se Soudního dvora táže, zda relevantní unijní judikatura a zásady efektivity, daňové neutrality a zákazu diskriminace brání maďarské právní úpravě účinné v dané době a od ní se odvíjející praxi daňového orgánu, podle níž platilo, že obdrží-li příjemce fakturu s DPH za plnění, které nepodléhá DPH, fakticky nepřipadá v úvahu nárok na odpočet daně, a zda je rovněž v tomto případě možné obrátit se s žádostí o vrácení daně přímo na daňový orgán, je-li

splněna podmínka, že požadovat příslušnou částku DPH po výstavci faktury jiným způsobem na základě občanského práva je nemožné nebo nepřiměřeně náročné, zvláště při zohlednění skutečnosti, že výstavce faktury mezitím vstoupil do likvidace a že faktura dle sdělení likvidátora nemůže být upravena, že výstavce faktury nepožádal o vrácení zaplacené daně a že žalobkyně podala žalobu v občanskoprávním řízení proti daňovému orgánu, a je-li navíc splněna podmínka, že není sporu ohledně odvedení DPH do státního rozpočtu a že zde není podezření z podvodu.

- 19 Předkládající soud má za to, že je nezbytné určit, zda v projednávané věci, v níž jde o poskytování služeb mimo tuzemsko, tedy plnění nespádající do působnosti zákona o DPH, dochází k porušení zásad daňové neutrality a efektivity, jestliže daňový orgán odmítá vrátit bezdůvodně zaplacenou DPH, aniž předtím ověřil, zda vystavitelé faktury mohou příjemci služeb vrátit bezdůvodně naúčtovanou DPH, jelikož uvedené zásady vyžadují, aby příjemce služeb mohl požadovat vrácení přímo po daňovém orgánu za situace, kdy je pro něj nemožné nebo nepřiměřeně náročné získat bezdůvodně naúčtovanou DPH zpět od poskytovatele služby, zvláště v situaci platební neschopnosti poskytovatele služeb.
- 20 Předkládající soud se dále táže, zda v případě, že příjemce faktury má právo podat žádost o vrácení přímo u daňového orgánu, tak může učinit podle obecných pravidel a zda je daňový orgán při vrácení povinen zaplatit úroky z prodlení, a pokud ano, od kdy se počítají a zda mají být do výpočtu zahrnuty rovněž příslušné procesní lhůty.
- 21 *(omissis)*
- 22 *(omissis)*
- 23 *(omissis)*
- 24 *(omissis)* [procesní náležitosti podle vnitrostátního práva]

Budapešť 25. května 2021

(omissis)

(omissis) [podpisy]