

Zadeva C-397/21

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

29. junij 2021

Predložitveno sodišče:

Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti – glavno mesto, Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

25. maj 2021

Tožeča stranka:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Tožena stranka:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska)

Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti – glavno mesto)

[...] (ni prevedeno)

V okviru upravnega spora, sproženega za rešitev spora na davčnem področju [...] (ni prevedeno), ki ga je sprožila družba HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (prej VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), tožeča stranka, [...] (ni prevedeno) zoper Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave), ([...] (ni prevedeno) v Budimpešti [...] (ni prevedeno)), tožena stranka, je Fővárosi Törvényszék izdalo naslednji

sklep:

to sodišče [...] (ni prevedeno) začne postopek za sprejetje predhodne odločbe in Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje predloži 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 Evropske unije 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 vračilo DDV, ali to omogoča le, če je nemogoče ali čezmerno oteženo zahtevati vračilo 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 vračila DDV?

[...] (ni prevedeno) [postopkovni elementi nacionalnega prava]

OBRAZLOŽITEV

I. Dejansko stanje

- 1 Pravna predhodnica tožeče stranke, družba Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., je naročila storitve družbe Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (v nadaljevanju: BHA Kft.) v okviru izvedbe gradbenih del projekta z naslovom „Izgradnja madžarskega paviljona za svetovno razstavo v Milanu leta 2015“. Družba BHA Kft. je za opravljene storitve pravni predhodnici tožeče stranke izdala devet računov v skupnem znesku 486.620.000 HUF, vključno z davkom na dodano vrednost, ki jih je ta plačala. Družba BHA Kft. je nato v državno blagajno vplačala obračunani DDV. Davčni organ je po davčnem nadzoru, opravljenem pri družbi BHA Kft., v zvezi s to transakcijo ugotovil, da ne spada na ozemeljsko področje uporabe zakona o DDV in je zato oproščena DDV, čeprav ga je družba BHA Kft. zaračunala.
- 2 Tožeča stranka je 19. julija 2019 pri davčnem in carinskem uradu nacionalne davčne in carinske uprave za severno Budimpešto kot prvostopenjskemu davčnemu organu vložila zahtevek za vračilo davka na dodano vrednost v višini 126.248.760 HUF, kar ustreza zneskom z računov, ki ji jih je izdala družba BHA Kft., ter obračun in plačilo obresti na ta znesek. V utemeljitev svojega zahtevka je navedla, da je plačala celotni znesek devetih računov, ki jih je izdala družba BHA Kft., in da je slednja v državno blagajno plačala [DDV], ki ustreza navedenim

računom. Tožeča stranka je trdila, da bi se lahko znesek DDV, naveden v zahtevku za vračilo, najprej zahteval od izdajatelja računa v civilnem postopku, saj je bil davek v izdanih računih zaračunan pomotoma. Po civilnem postopku bi moral pristojni davčni organ opraviti poračun z družbo BHA Kft., vendar je bila ta že v likvidacijskem postopku, v okviru katerega je pravna predhodnica tožeče stranke od likvidacijskega upravitelja zahtevala vključitev te terjatve v likvidacijsko maso. Po mnenju likvidacijskega upravitelja je možnost poplačila prijavitelne terjatve majhna.

- 3 Prvostopenjski davčni organ je v okviru postopka, ki ga je sprožila tožeča stranka, z odločbo [...] (ni prevedeno) zavrnil njen zahtevek za vračilo davka ter za obračun in plačilo obresti. Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila pritožbo, tožena stranka pa je potrdila odločbo, izdano na prvi stopnji [...] (ni prevedeno). Poleg tega davčni organ ni prerekal tega, da je tožeča stranka družbi BHA Kft. plačala znesek, naveden na računih, izdanih na podlagi običajnega sistema obdavčitve, povečan za ustrezni DDV, ki je zaveden v obračunu DDV družbe BHA Kft. v korist državne blagajne, ampak je menil, da je bil v skladu s členom 39 az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) kraj opravljenih transakcij kraj, v katerem je bila nepremičnina, torej Milano, zato niso bile opravljene na nacionalnem ozemlju, tako da se zakon o DDV ne uporablja in bi moral v tem primeru izdajatelj računa izdati račun brez DDV za gospodarsko transakcijo, opravljeno zunaj področja uporabe zakona o DDV.

II. Spor med strankama

- 4 Tožeča stranka je sprožila upravni spor zoper odločbo tožene stranke, s katero primarno predlaga spremembo te odločbe v skladu s členom 90(1) Közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zakon št. I iz leta 2017 o upravnem sporu, v nadaljevanju: zakon o upravnem sporu) in ugotovi, da je tožeča stranka upravičeno zahtevala vračilo 126.248.760 HUF, navedenih v zahtevku za vračilo davka, in da ji mora prvostopenjski davčni organ v skladu s členom 64(3) in členom 65(1) az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakon o splošnem davčnem postopku) plačati tudi obresti na ta znesek v višini veljavne petodstotne letne temeljne obrestne mere, ki jo določa centralna banka. Tožeča stranka podredno predlaga, da se odločba razglasi za nično ali razveljavi in se vrne v ponovno odločanje, pri čemer se toženi stranki naloži, naj sprejme odločbo v skladu z zahtevkom za vračilo davka. Še bolj podredno predlaga, da se prvostopenjska odločba razglasi za nično ali razveljavi in se prvostopenjskemu davčnemu organu naloži sprejetje nove odločbe. Tožeča stranka podrobno izpodbija odločbo davčnega organa v zvezi z njenim zahtevkom za vračilo davka. Trdi, da je davčni organ v odločbah menil, da ni dvoma, da je tožeča stranka upravičena do zneska DDV, ki ga je zaradi napake plačala in ki je bil neupravičeno, torej brez veljavne pravne podlage, vplačan v državno blagajno. Vendar tožeča stranka ne more dobiti navedenega zneska, ker je bil njen zahtevek za vračilo zavrnen, kar ni v skladu s

pravom [Unije]. Po njenem mnenju zavrnitev njenega zahtevka za vračilo ob upoštevanju sodb Sodišča Evropske unije v zvezi z vračilom davkov ni v skladu z načeli direktive o DDV.

- 5 Tožena stranka v odgovoru na tožbo predlaga zavrnitev tožbe, saj meni, da je ta neutemeljena, ker je bila gospodarska transakcija opravljena v Milanu, to je zunaj nacionalnega ozemlja, tako da se ne uporabi zakon o DDV, in ker je bila transakcija opravljena zunaj področja uporabe zakona o DDV, bi morala družba BHA Kft. račun izdati brez DDV. Ker DDV v obravnavanem primeru ni treba plačati, ni nastala nobena nacionalna davčna obveznost, niti ni v zvezi s transakcijami nastala pravica do odbitka davka. Po mnenju tožene stranke sodb Sodišča Evropske unije, na katere se sklicuje tožeča stranka, ne ustrezajo dejanskemu stanju v obravnavani zadevi, zato v tej zadevi navedenih sodb ni mogoče uporabiti za vprašanja pravne razlage, ki se v tej zadevi postavljajo glede direktive o DDV.
- 6 V obravnavanem primeru ni sporno, da je družba BHA Kft. izdala račun z DDV za transakcijo, oproščeno DDV, katerega celotni znesek je tožeča stranka plačala izdajatelju računa, in da je bil znesek DDV, naveden na računu v zvezi z navedenim zneskom, vplačan v državno blagajno (zaradi presežnega plačila izdajatelja računa). Med strankama ni sporno, da je bil DDV neupravičeno plačan v državno blagajno, zato je tožeča stranka po sprožitvi upravnega spora zoper nacionalno davčno in carinsko upravo 17. marca 2020 pri Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti – glavno mesto) sprožila tudi civilni postopek zaradi neupravičene obogatitve, ki je še v teku [...] (ni prevedeno). V tej fazi postopka je civilni postopek [...] (ni prevedeno) med strankama prekinjen. Vendar tožeča stranka meni, da se je treba v primeru izdaje računa z DDV za dobavo, oproščeno DDV, sklicevati na načela iz direktive o DDV, in sicer na načelo učinkovitosti, načelo davčne nevtralnosti in načelo prepovedi diskriminacije, iz katerih izhaja tudi tako imenovano načelo prepovedi neupravičene obogatitve davčnega organa, za katerega velja pravo Unije. Tožeča stranka je zahtevek za vračilo oprla predvsem na sodbi Sodišča Evropske unije v zadevah Farkas (C-564/15) in Porr Építési Kft. (C-691/17), ki nista bili izključeni iz ozemeljskega področja uporabe zakona o DDV.

III. Upošteveno pravo Unije

- 7 Člen 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV) določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
- 8 Člen 168 direktive o DDV določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan

plačati, naslednje zneske: DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.

- 9 Člen 45 direktive o DDV določa, da je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih posrednikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo izvedbe gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, kraj, kjer je nepremičnina.

IV. Madžarsko pravo, ki se uporabi

- 10 Člen 2(a) zakona o DDV določa: „Na podlagi tega zakona so obdavčeni: dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec – kot tak – opravi na nacionalnem ozemlju za plačilo.“
- 11 Člen 39(1) zakona o DDV določa: „v primeru opravljanja storitev, ki so neposredno povezane z nepremičnino, je kraj opravljanja storitve kraj, kjer je nepremičnina,“ in (2): „storitve, ki so neposredno povezane z nepremičninami iz odstavka (1), zlasti: storitve nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, storitve hotelske nastanitve, prenos pravic do uporabe nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo izvedbe gradbenih del.“
- 12 V madžarskem zakonu o DDV je 1. januarja 2020 začelo veljati posebno pravilo o vračilu DDV, vsebovano v členu 257/J, katerega vsebina in namen sta omogočiti davčnim zavezancem, da najpozneje šest mesecev pred iztekom zastaralnega roka za pravico do obračuna davka od davčnega organa zahtevajo vračilo plačanega vstopnega DDV, ki jim ni bil kako drugače vrnjen. To madžarsko pravilo takrat, ko je tožeča stranka vložila zahtevek za vračilo, ni bilo vključeno v zakon o DDV.
- 13 Člen 64(3) zakona o splošnem davčnem postopku določa: „Ne glede na odstavke (1) se zahtevano vračilo davka na dodano vrednost, če davčni zavezanec zahtevka za vračilo ni vključil v davčno 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 davčne napovedi, nikakor pa ne pred datumom zapadlosti; navedeni rok se podaljša na 45 dni, če je vračilo davka večje od enega milijona HUF, če je davčni zavezanec na dan vložitve napovedi v celoti plačal protidajatev, vključno z davkom, naveden na računu za vsako od transakcij, ki dajejo pravico do prealitivne DDV, s čimer uveljavlja svojo pravico do odbitka davka za zadevno davčno obdobje na podlagi računa ali računov, ki potrjujejo izvedbo teh transakcij oziroma če je njegov dolg kako drugače v celoti poravnan, in davčni zavezanec tudi označi v svoji napovedi, da izpolnjuje navedeni pogoj. Če se v tem roku začne ali še teče davčni nadzor davčnega zavezanca v zvezi z zaproseno proračunsko subvencijo, začne rok za dodelitev proračunske subvencije teči od datuma, ko postane odločba o ugotovitvah nadzora pravnomočna. Za namene te določbe šteje, da je protidajatev plačana, če se odbitek zgodi izključno na podlagi jamstva za izpolnitev, predhodno določenega v pogodbi.“

- 14 Člen 65(1) določa: „Če davčni 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 davčnega zavezanca ali osebe, ki je dolžna zagotoviti podatke.“

V. Predstavitev razlogov za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 15 Predložitveno sodišče meni, da ob upoštevanju madžarskega prava in prakse davčnega organa, ki temelji na njem, ter posledično madžarskega prava in prakse, ki sta veljala ob vložitvi zahtevka tožeče stranke, spora med strankama ni mogoče rešiti brez primerjave prava, ki ga uporablja nacionalno sodišče, s pravom Unije in splošnimi načeli direktive o DDV ter brez proučitve, ali sta madžarsko pravo in praksa davčnega organa, ki temelji na njem, v skladu z zahtevami prava Unije glede nevtralnosti DDV, pravne varnosti, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije.
- 16 Predmet te tožbe je praksa davčnega organa na podlagi ozemelskega področja uporabe zakona o DDV, ki je veljal ob vložitvi zahtevka tožeče stranke leta 2019, da prejemniku računa ne vrne DDV, ki je bil nesporno neutemeljeno plačan, čeprav bi bilo to mogoče izpeljati iz splošnih načel. Kar zadeva prakso v zvezi s [pravico do odbitka davka] in s tem povezano pravico do vračila neutemeljeno plačanega DDV, je davčni organ nacionalno zakonodajo razlagal tako, da tožeča stranka nima pravice do vračila DDV, zaračunanega na spornih računih, da med strankama ni sporno, da je bil plačan, čeprav je družba BHA Kft. v državno blagajno plačala DDV brez suma goljufije, in poleg tega meni, da sodb Sodišča v zadevah *Porr Építési Kft. in Farkas* v tej zadevi ni mogoče uporabiti, saj gre za transakcijo, oproščeno plačila DDV, in torej ne obstaja pravica do odbitka DDV, v navedenih zadevah C-564/15 in C-691/17 pa so se obravnavali računi, izdani v skladu z običajno obdavčitvijo, namesto da bi bili pravilno izdani, z vključenim DDV, v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti.
- 17 Po mnenju davčnega organa tožeča stranka nima pravice do vračila davka, ker kraj opravljene transakcije ni bil na nacionalnem ozemlju, tako da ne obstaja pravica do odbitka, ki je tožeča stranka niti ni nameravala uveljavljati, ker je zahtevek oprla na pravico do vračila, pri čemer pa ni dokazala, da je uporabila storitev kot davčni zavezanec. V nasprotju s tem, kar je bilo razsojeno v zadevah *Porr Építési Kft. in Farkas*, ne gre za to, da bi morali stranki uporabiti drugačno obliko obdavčitve, ki se uporablja v nacionalnem pravu (sistem obrnjene davčne obveznosti), namesto izdaje računov na podlagi običajne obdavčitve, ampak bi moral biti račun za gospodarsko transakcijo že od začetka izdan tako, da se nanaša na transakcijo, ki ne spada na področje uporabe zakona o DDV. Po mnenju davčnega organa iz sodb Sodišča Evropske unije ni mogoče sklepati, da obstaja pravica tožeče stranke do vračila davka. Ta spor se nanaša na nacionalno zakonodajo, ki je veljala pred 1. januarjem 2020, in na pravno prakso, ki je

temeljila na njej, na podlagi katerih je davčni organ menil, da zahtevek tožeče stranke za vračilo davka ni utemeljen.

- 18 Predložitveno sodišče Sodišče sprašuje, ali upoštevna sodna praksa Skupnosti ter načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in prepovedi diskriminacije nasprotujejo madžarskemu pravu, ki je veljalo v zadevnem obdobju, in praksi davčnega organa, ki temelji na njem, na podlagi katerih, kadar prejemnik računa prejme račun z vključenim DDV za transakcijo, ki ni predmet obdavčitve z DDV, ni mogoče zares govoriti o odbitku davka in se je v navedenem primeru mogoče z zahtevkom za vračilo neposredno obrniti na davčni organ, če je izpolnjen pogoj, da bi bilo nemogoče ali čezmerno oteženo zahtevati vračilo zadevnega DDV po drugi civilnopравни poti, zlasti ob upoštevanju, da je v vmesnem času prišlo do likvidacije izdajatelja računa, da računa po navedbah likvidacijskega upravitelja ni mogoče spremeniti, da izdajatelj računa ni zahteval vračila plačanega davka in da je tožeča stranka sprožila civilni postopek zoper davčni organ, poleg tega pa je izpolnjen pogoj, da ni sporno, da je bil DDV vplačan v državno blagajno in da ne obstaja sum goljufije.
- 19 Predložitveno sodišče meni, da je treba ugotoviti, ali sta v obravnavanem primeru v zvezi z opravljanjem storitev zunaj nacionalnega ozemlja, to je v zvezi s transakcijo, ki ne spada na področje uporabe zakona o DDV, kršeni načeli davčne nevtralnosti in učinkovitosti, če davčni organ zavrne vračilo neutemeljeno plačanega DDV, ne da bi predhodno preveril, ali lahko izdajatelji računa prejemniku storitev vrnejo neupravičeno zaračunani DDV, saj navedeni načeli zahtevata, da lahko prejemnik storitev neposredno od davčnega organa zahteva vračilo DDV, ki je bil neupravičeno plačan, kadar je nemogoče ali čezmerno oteženo izterjati vračilo nepravilno zaračunanega DDV od ponudnika storitev, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti ponudnika storitev.
- 20 Predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali lahko prejemnik računa, če ima pravico vložiti zahtevek za vračilo neposredno pri davčnem organu, to stori v skladu s splošnimi pravili, in ali mora davčni organ ob vračilu plačati zamudne obresti, in če je odgovor pritrdilen, od katerega datuma začnejo teči, in ali je treba v tem izračunu upoštevati tudi zadevne postopkovne roke.
- 21 [...] (ni prevedeno)
- 22 [...] (ni prevedeno)
- 23 [...] (ni prevedeno)
- 24 [...] (ni prevedeno) [postopkovni elementi nacionalnega prava]

Budimpešta, 25. maja 2021.

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) [podpisi]