

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

13. února 2019 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet DPH – Určení osoby povinné k dani, která je povinna odvést DPH – Uplatnění odchylujícího se opatření se zpětnou účinností – Zásada právní jistoty“

Ve věci C-434/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Zalaegerszeg, Maďarsko) rozhodnutím ze dne 29. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 18. července 2017, v řízení

Human Operator Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy desátého senátu, F. Biltgen a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi V. Bottkou a A. Siposem, jakož i L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2015/2349 ze dne 10. prosince 2015, kterým se Maďarsku povoluje uplatnit opatření odchylující se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. 2015, L 330, s. 53, dále jen „prováděcí rozhodnutí“), ve spojení s článkem 193

směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Human Operator Zrt. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství národního finančního a celního úřadu, Maďarsko, dále jen „odvolací ředitelství“), jehož předmětem je zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) osobou povinnou k dani, již jsou poskytnuty služby podléhající DPH.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 193 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202.“

4 Podle článku 199 této směrnice:

„1. členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

- a) provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;
- b) poskytnutí pracovníků pro činnosti, na něž se vztahuje písmeno a);

[...]“

5 Článek 395 odst. 1 uvedené směrnice je následujícího znění:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností.“

Prováděcí rozhodnutí

6 Maďarsko požádalo dopisy, které útvary Evropské komise zaevidovaly dne 23. prosince 2014 a 8. května 2015, o povolení zavést zvláštní opatření odchylná se od článku 193 směrnice o DPH, pokud jde o osobu povinnou odvést DPH, a to za účelem boje proti určitým podvodným jednáním v odvětví agentur zprostředkovávajících dočasné zaměstnání. Rada prostřednictvím prováděcího rozhodnutí této žádosti vyhověla.

7 Podle článku 1 prováděcího rozhodnutí:

„Odchylně od článku 193 [směrnice o DPH] se Maďarsku povoluje, aby za osobu povinnou odvést DPH určilo osobu povinnou k dani, které jsou poskytováni pracovníci, vykonávající jiné činnosti, než jaké jsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) [směrnice o DPH].“

8 Podle článku 2 prováděcího rozhodnutí doba platnosti tohoto rozhodnutí uplyne dne 31.

prosine 2017.

Maarské právo

9 Ustanovení § 60 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?idané hodnoty), ve znění použitelném na spor v p?vodním ízení, které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2015 (dále jen „zákon o DPH“), zní následovně:

„1. V p?ípad? dodání zboží ?i poskytování služeb, za které má být odvedena da? osobou, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby, se výše dan? určí:

- a) p?i p?íjetí faktury ?i jiného dokumentu prokazujícího uskutečnění plnění,
- b) p?i poskytnutí protiplnění, ?i
- c) patnáctý den měsíce následujícího po uskutečnění plnění.

2. Z možností uvedených v odstavci 1 se uplatní ta, která nastane nejdříve.“

10 Ustanovení § 142 tohoto zákona stanoví:

„1. Da? zaplatí osoba, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby:

[...]

c) v p?ípad? dočasného p?idlování pracovník? agentury práce, vysílání pracovník? ?i poskytnutí pracovník?, nebo využívání služeb školních družstev za účelem dodání zboží ?i poskytování služeb, včetně p?ípad?, kdy dodání zboží ?i poskytování služeb není spojeno se stavebním povolením nebo ízením o ohlášení stavby;

[...]

3. Odstavec 1 se použije za podmínky, že mezi stranami plnění

- a) je každá osobou povinnou k dani registrovanou v tuzemsku a
- b) žádná nemá právní postavení upravené tímto zákonem, na základ? něhož od ní nelze požadovat zaplacení dan?.

[...]“

11 Ustanovení § 294 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„1. Ustanovení § 142 odst. 1 písm. c) tohoto zákona [...] se použije poprvé, s výjimkami stanovenými v odstavcích 2 a 3, na plnění uskutečněná dne 1. ledna 2015 nebo později.“

Spor v p?vodním ízení a pedbžná otázka

12 Human Operator je obchodní společnost se sídlem v Maarsku, jejíž inností je zprostředkování zaměstnání, dočasné p?idlování pracovník? agentury práce a jiné formy zajišťování lidských zdroj?.

13 Za účelem poskytování těchto služeb své klientele společnost Human Operator využila s pomocí smluv o poskytování služeb plnění jiných obchodních společností, které poskytly své pracovníky k dispozici klientům společnosti Human Operator.

14 Společnost Human Operator přijala faktury obdržené od těchto společností, které byly vystaveny podle obecného pravidla zdanění, ve kterých byla jako předmet dotyčných služeb uvedena „jiná forma zajištění lidských zdrojů“ a ve kterých byla uvedena DPH, pro kterou společnost Human Operator uplatnila odpočet.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (daňové úředitelství státní správy daní a cel pro župu Vas, Maďarsko) (dále jen „daňový orgán prvního stupně“) provedl u společnosti Human Operator kontrolu, aby ověřil její přiznání k DPH za leden 2015.

16 Po provedení této kontroly vydal daňový orgán prvního stupně dne 22. srpna 2016 rozhodnutí, kterým konstatoval rozdíl v DPH ve výši 46 065 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 150 000 eur) a uložil společnosti Human Operator zaplacení této částky.

17 Daňový orgán prvního stupně měl za to, že podle § 60 zákona o DPH je společnost Human Operator osobou povinnou odvést DPH za všechna plnění uvedená v přiznáních za leden 2015 a stanovil částku dlužné DPH, přičemž jako základ pro výpočet použil částky uvedené na fakturách přijatých společností Human Operator, které se týkají poskytování služeb, o něž se jedná ve věci v povodním řízení.

18 Daňový orgán prvního stupně vycházel v této souvislosti z prováděcího rozhodnutí, které zmocňuje maďarskou vládu, aby odchýlně od článku 193 směrnice o DPH uložila daňovou povinnost přenesením daňové povinnosti, jež je stanoveno v § 142 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Uvedený daňový orgán z tohoto ustanovení, které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2015, dovodil, že toto zdanění prostřednictvím přenesení daňové povinnosti lze uplatnit od tohoto data, a to tím spíše, že maďarská vláda ve své žádosti zmíněné v bodě 6 tohoto rozsudku, výslovně žádala, aby se požadovaná odchylka uplatňovala od uvedeného data.

19 Rozhodnutím ze dne 25. ledna 2017 odvolací úředitelství, na které se obrátila společnost Human Operator, potvrdilo rozhodnutí uvedené v bodě 16 tohoto rozsudku.

20 Daňový orgán prvního stupně provedl další kontroly u společnosti Human Operator, týkající se dalších období a vydal šest dalších rozhodnutí vztahujících se k období od 1. února 2015 do 31. července 2015. Těmito rozhodnutími uložil společnosti Human Operator zaplacení celkové částky 387 714 000 HUF (přibližně 1,27 milionu eur) z titulu DPH za toto období.

21 Dne 13. a 25. ledna 2017 potvrdilo odvolací úředitelství, na které se opětovně obrátila společnost Human Operator, rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně uvedená v předcházejícím bodu.

22 Společnost Human Operator měla za to, že vzhledem k neexistenci výslovných ustanovení o použití prováděcího rozhodnutí se zpětnou účinností nemohla maďarská vláda použít toto rozhodnutí před oznámením tohoto rozhodnutí Maďarsku, ke kterému došlo dne 11. prosince 2015, a proto podala u předkládajícího soudu žalobu proti rozhodnutím uvedeným v bodech 19 a 21 tohoto rozsudku.

23 Podle tohoto soudu je pro řešení sporu v původním řízení nezbytné určit datum vstupu prováděcího rozhodnutí v platnost, tj. datum, od něhož se povolení uvedené v tomto rozhodnutí stalo účinným.

24 Za těchto okolností se Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní právní soud v Zalaegerszeg, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být [prováděcí rozhodnutí] vykládáno v tom smyslu, že brání maďarské praxi, podle které vnitrostátní právní ustanovení, jež na základě povolení uděleného uvedeným prováděcím rozhodnutím stanoví odchylku od článku 193 [směrnice o DPH] a které vstoupilo v platnost 1. ledna 2015, je od uvedeného data účinné, třebaže prováděcí rozhodnutí neobsahuje žádné ustanovení o zpětné účinnosti nebo použitelnosti, třebaže Maďarsko označilo toto datum jako datum začátku použitelnosti ve své žádosti o povolení odchylovajícího se opatření?“

K předběžné otázce

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda unijní právo brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví účinnost opatření odchylovajícího se od článku 193 směrnice o DPH předtím, než byl unijní akt povolující uvedenou odchylku oznámen členskému státu, který o ni žádal, když na jedné straně uvedený unijní akt neuvádí žádný údaj o jeho vstupu v platnost nebo datu začátku jeho použitelnosti a na druhé straně uvedený členský stát vyjádřil přání, aby se uvedená odchylka uplatnila se zpětnou účinností.

26 V tomto ohledu článek 1 prováděcího rozhodnutí umožňuje Maďarsku odchýlit se od obecného pravidla zdanění, stanoveného v článku 193 směrnice o DPH, tím, že určí jako osobu povinnou odvést DPH osobu povinnou k dani, která využívá služeb poskytování pracovníků vykonávajících činnosti, které nejsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) této směrnice.

27 Ustanovení § 142 odst. 1 písm. c) zákona o DPH tak stanoví, že osoba, které byla poskytnuta služba je osobou povinnou odvést DPH v případě dočasného přidělování pracovníků agentury práce, vysílání pracovníků, poskytování pracovníků nebo využití služeb školního družstva za účelem dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Toto ustanovení vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2015 a podle předkládacího rozhodnutí jej maďarské daňové orgány uplatňují od tohoto data.

28 Prováděcí rozhodnutí, které takovou odchylku od článku 193 směrnice o DPH umožňuje, bylo přitom maďarské vládě oznámeno až dne 11. prosince 2015.

29 Kromě toho toto rozhodnutí neuvádí datum jeho vstupu v platnost nebo datum, od něhož se použije odchylka, kterou stanoví. Neupřesňuje ani období, na něž se vztahují jeho účinky a stanoví pouze datum, k němuž uplyne doba jeho platnosti, které je stanoveno na 31. prosinec 2017.

30 V této souvislosti je třeba především uvést, že pokud jde o článek 199 směrnice o DPH, který členským státům umožňuje použít v situacích uvedených v jeho odst. 1 písm. a) až g) mechanismus přenesení daňové povinnosti, podle něhož je osobou povinnou odvést DPH osoba povinná k dani, již je dodáno plnění podléhající DPH, Soudní dvůr rozhodl, že toto ustanovení představuje výjimku ze zásady obsažené v článku 193 této směrnice, a musí být tedy vykládáno striktně, což však nemůže vést k tomu, aby bylo toto ustanovení zbaveno svých účinků (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, body 23 a 31, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 26. dubna 2017, Farkas,

31 Dále, vzhledem k tomu, že v prováděcím rozhodnutí nejsou obsažena ustanovení, která by stanovila datum vstupu v platnost nebo datum účinnosti odchylky, kterou stanoví, je pro účely určení jeho časových účinků třeba uplatnit obecně uznávané výkladové zásady s ohledem jak na jeho znění, tak účel a systematicku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 1981, *Meridionale Industria Salumi* a další, 212/80 až 217/80, EU:C:1981:270, bod 8).

32 Podle čl. 297 odst. 2 třetího pododstavce SFEU, který představuje obecné pravidlo vstupu v platnost rozhodnutí, ve kterých je označen adresát, nabývají taková rozhodnutí účinku jejich oznámením, jimž jsou určena. Vzhledem k tomu, že prováděcí rozhodnutí bylo v projednávané věci oznámeno maarské vládě dne 11. prosince 2015, je třeba mít za to, že vstoupilo v platnost k tomuto datu.

33 Toto konstatování nemůže být vyvráceno vyjádřeními maarské vlády. Na rozdíl od toho, co tvrdí tato vláda, nejsou relevantní pro určení data, k němuž nabylo prováděcí rozhodnutí účinnosti, zaprvé skutečnost, že Komise ve svém návrhu prováděcího rozhodnutí Rady, kterým se Maarsku povoluje uplatňování opatření odchylujícího se od článku 193 směrnice 2006/112 [COM(2015) 557 final], výslovně uvedla, že byla informována, že Maarsko zahájí uplatňování požadované odchylky, aniž vyžádá přijetí prováděcího rozhodnutí, zadruhé skutečnost, že článek 2 tohoto rozhodnutí stanovil datum uplynutí doby platnosti tohoto prováděcího rozhodnutí na 31. prosinec 2017, a zatřetí skutečnost, že Komise ve svém dopise adresovanému Maarsku uvedla svůj úmysl vyhovět žádosti tohoto členského státu, pokud jde o délku doby uplatňování požadované odchylky a doporučila stanovit tuto délku na tři roky.

34 Je totiž třeba připomenout, že zásada právní jistoty, která je součástí obecných zásad unijního práva, zejména vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné (rozsudek ze dne 18. listopadu 2008, *Förster*, C-158/07, EU:C:2008:630, bod 67).

35 Požadavek právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež s sebou může nést finanční zátěž, a to proto, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, bod 34 a citovaná judikatura).

36 Rovněž bylo rozhodnuto, že za účelem dodržování zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání je nutné hmotněprávní pravidla unijního práva v zásadě vykládat tak, že se vztahují pouze na situace, které nastaly po jejich vstupu v platnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. září 2002, *Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise*, C-74/00 P a C-75/00 P, EU:C:2002:524, bod 119). Zásada právní jistoty tak obecně brání tomu, aby poátek časové působnosti unijního aktu byl stanoven na den předcházející jeho zveřejnění nebo oznámení, Soudní dvůr nicméně rozhodl, že ve výjimečných případech tomu může být jinak, pokud to vyžaduje cíl obecného zájmu, a pokud je náležitě respektováno legitimní očekávání dotčených osob (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 30. září 1982, *Amylum v. Rada*, 108/81, EU:C:1982:322, bod 4, ze dne 26. dubna 2005, „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 33 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 28. listopadu 2006, *Parlament v. Rada*, C-413/04, EU:C:2006:741, bod 75 a citovaná judikatura).

37 S ohledem na pravidlo stanovené v čl. 297 odst. 2 třetím pododstavci SFEU a neexistenci jakýchkoliv údajů v prováděcím rozhodnutí týkajících se jeho použití se zpětnou účinností, nelze učit závěr, že toto rozhodnutí bylo možné použít se zpětnou účinností. Z toho vyplývá, že maarská vláda nemohla zavést zdanění služeb, které nejsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, prostřednictvím přenesení daňové povinnosti předtím, než bylo prováděcí rozhodnutí povolující toto zdanění prostřednictvím přenesení daňové povinnosti oznámeno

Ma?arsku.

38 Mimoto v zájmu podání užitečné odpovědi předkládajícímu soudu, pokud jde o určení osoby, která je povinná odvést DPH za okolností věci v povodním řízení, je třeba připomenout, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, se lze těchto ustanovení dovolávat před vnitrostátními soudy věci dotýkajícímu členskému státu, a to ať již v případě, že stát směrnicí vlastně neprovedl do vnitrostátního práva, tak v případě, že ji provedl nesprávně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. února 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 56 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 31 a citovaná judikatura). Soudní dvůr rovněž rozhodl, že ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států (viz rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32 a citovaná judikatura).

39 V projednávané věci článek 193 směrnice o DPH stanoví, že DPH je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy DPH odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199a a článku 202 této směrnice.

40 Členský stát tudíž nemá žádný prostor pro uvážení, pokud jde o podmínky časové působnosti obecného pravidla zavedeného článkem 193 směrnice o DPH.

41 Jelikož podmínky použití odchylky stanovené v čl. 199 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH nejsou splněny, mohou se tudíž osoby povinné k dani dovolávat článku 193 této směrnice před vnitrostátními soudy věci dotýkajícímu členskému státu. V projednávané věci se tak použije obecné pravidlo, stanovené v článku 193 uvedené směrnice, a osoby povinné k dani uskutečňující poskytnutí služeb, o něž jde ve věci v povodním řízení, jsou tudíž osobami povinnými odvést DPH za období předcházející vstupu prováděcího nařízení v platnost.

42 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že unijní právo brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví uplatnění opatření odchylujícího se od článku 193 směrnice o DPH ještě předtím, než byl unijní akt povolující uvedenou odchylku oznámen členskému státu, který o povolení žádal, třebaže uvedený unijní akt neuvádí žádný údaj o jeho vstupu v platnost nebo datu začátku jeho použitelnosti, a to i tehdy, když uvedený členský stát vyjádřil přání, aby se uvedená odchylka uplatnila se zpětnou účinností.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Unijní právo brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví uplatnění opatření odchylovícího se od článku 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, ještě předtím, než byl unijní akt povolující uvedenou odchylku oznámen členskému státu, který o povolení žádal, třebaže uvedený unijní akt neuvádí žádný údaj o jeho vstupu v platnost nebo datu začátku jeho použitelnosti, a to i tehdy, když uvedený členský stát vyjádřil přání, aby se uvedená odchylka uplatnila se zpětnou účinností.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.