

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

26. dubna 2017(*)

„řízení o předběžné otázce – Zkoumání důvodu vycházejícího z porušení unijního práva bez návrhu – Zásady rovnocennosti a efektivity – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet daní odvedené na vstupu – Systém přenesení daňové povinnosti – Článek 199 odst. 1 písm. g) – Uplatnění pouze na nemovitosti – Situace, kdy poskytovatel zboží bezdůvodně zaplatí daň prodávajícímu na základě nesprávně vystavené faktury – Rozhodnutí daňového orgánu, kterým je konstatován daňový dluh poskytovatele zboží, odmítnuto vyplacení uplatňovaného odpočtu a kterým je poskytovateli uložena daňová pokuta“

Ve věci C-564/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (správní a pracovní soud v Kecskemétu, Maďarsko) ze dne 7. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 4. listopadu 2015, v řízení

Tibor Farkas

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe a C. Lycourgos (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu M. M. Tátrai, M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Havasem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. listopadu 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. v. st. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“), jakož i zásad daňové neutrality a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Tiborem Farkasem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Generální daňové úředitelství státní daňové a celní správy pro Jižní Velkou uherskou nížinu, Maňarsko, dále jen „maňarská daňová správa“) ohledně rozhodnutí, kterým tato daňová správa konstatovala, že T. Farkas má daňový dluh, a uložila mu daňovou pokutu z důvodu neuplatnění vnitrostátních ustanovení týkajících se systému přenesení daňové povinnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 V bodě 42 odvodňující směrnice 2006/112 se uvádí, že „[čl.]enské státy by měly mít v určitých případech možnost určit za osobu povinnou odvést daň pořízovatele zboží nebo příjemce služby. To by mělo členským státům napomoci zjednodušit pravidla a zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění“.

4 Článek 167 této směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

5 Článek 168 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) [daň z přidané hodnoty (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;

[...]

6 Článek 178 písm. a) a f) směrnice 2006/112 stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]

f) má-li povinnost odvést daň jako pořízovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

7 Podle článku 193 směrnice 2006/112 je daň 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 199 a článku 202 této směrnice.

8 ?lánek 199 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice stanoví:

„?lenské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést da? je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.

[...]“

9 ?lánek 226 bod 11a směrnice 2006/112 stanoví:

„Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této směrnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

11a je-li osobou povinnou odvést da? pořizovatel nebo příjemce, poznámka ‚da? odvede zákazník‘ “.

10 ?lánek 395 této směrnice zní:

„1. Rada m?že na návrh Komise jednomysln? povolit kterémukoli ?lenskému státu, aby zavedl zvláštní opat?ení odchylovící se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru dan? nebo zabránit určitým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

[...]

2. ?lenský stát, který hodlá zavést opat?ení podle odstavce 1, podá Komisi žádost a poskytne jí veškeré potřebné údaje. [...]

Jakmile má Komise k dispozici všechny údaje, které jsou podle jejího názoru k posouzení žádosti potřebné, uv?domí o tom do jednoho m?síce ?lenský stát, který žádost podal, a p?edá žádost v p?vodním jazyce ostatním ?lenským stát?m.

3. Do t?í m?síc? od uv?domení podle odst. 2 druhého pododstavce p?edloží Komise Rad? p?íslušný návrh, anebo jí sd?lí své námitky, pokud požadovaná odchylka takové námitky vyvolává.

4. Postup uvedený v odstavcích 2 a 3 musí být v každém p?ípad? ukon?en do osmi m?síc? od obdržení žádosti Komisí.“

Ma?arské právo

11 Ustanovení § 142 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty), ve zn?ní použitelném na v?c v p?vodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

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

[...]

g) v p?ípad? dodání hmotného investičního majetku podniku a dodání jiného zboží ?i poskytnutí jiných služeb, jejichž obvyklá tržní cena je v okamžiku plnění vyšší než 100 000

ma?arských forint? [(HUF) (p?ibližn? 324 eur)], pokud je v??i osob? povinné k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby, vedeno insolven?ní ?ízení nebo jakékoli jiné ?ízení, v n?mž je s kone?nou platností konstatováno, že není schopna hradit své dluhy;

[...]

7. Uplatní-li se odstavec 1, dodavatel zboží nebo poskytovatel služby vystaví fakturu, v níž není uvedena ani výše DPH na výstupu, ani procentuální hodnota uvedená v § 83.

[...]"

12 V ustanovení § 169 písm. n) zákona o DPH je uvedeno:

„Faktura musí obsahovat následující informace:

[...]

n) je-li osobou povinnou odvést da? po?izovatel nebo p?íjemce, poznámku ‚da? odvede zákazník‘;

[...]"

13 V § 170 odst. 1 a 2 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003 o da?ovém ?ádu), ve zn?ní použitelném na skutkový stav v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový ?ád“), je uvedeno:

„1. Není-li da? zaplacen v plné výši, hradí se da?ová pokuta. Není-li stanoveno jinak, výše pokuty ?iní 50 % nezaplacené ?ástky. Souvisí-li rozdíl do ?ástky, která má být zaplacen, se zatajováním p?íjm? nebo pad?láním ?i likvidací d?kaz?, ú?etních knih nebo záznam?, výše pokuty ?iní 200 % nezaplacené ?ástky. Da?ové orgány uloží da?ovou pokutu i tehdy, když osoba povinná k dani p?edloží – aniž je k tomu oprávn?na – žádost o podporu nebo vrácení dan? ?i prohlášení o majetku, podpo?e nebo vrácení a správa zjistila, že osoba povinná k dani k tomu nem?la p?ed p?iznáním právo. Základ výše pokuty se v tomto p?ípad? rovná neoprávn?n? požadované ?ástce.

2. Da?ový nedoplatek osoby povinné k dani lze v p?ípad? p?enesení da?ové povinnosti považovat za neuhrazení dan? v plné výši pouze tehdy, nebyl-li uvedený nedoplatek zaplacen p?ede dnem splatnosti nebo byla ve vztahu k n?mu poskytnuta rozpo?tová podpora. [...]"

14 Ustanovení § 171 da?ového ?ádu zní:

„1. Pokuta m?že být za okolností, které lze považovat za výjime?né a na jejichž základ? lze dosp?t k záv?ru, že osoba povinná k dani nebo její zástupce, její zam?stnanec, její ?len nebo její zmocn?nec, který zp?sobil vznik da?ového dluhu, jednali s pé?í, která od nich mohla být v dané situaci o?ekávána, bez návrhu nebo na žádost snížena ?i prominuta. Pokutu je t?eba snížit s p?ihlédnutím ke všem okolnostem daného p?ípadu, zejména k výši da?ového dluhu, okolnostem jeho vzniku, závažnosti a ?etnosti protiprávního jednání osoby povinné k dani (jednání ?i opomenutí).

2. Pokuta se bez návrhu ani na žádost nesníží, souvisí-li da?ový dluh se zatajováním p?íjm?, pad?láním ?i likvidací d?kaz?, ú?etnictví nebo záznam?.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

15 Tibor Farkas koupil v rámci elektronické dražby provedené da?ovými orgány od společnosti s ru?ením omezením – da?ové dlužnice – mobilní hangár. Prodávající vystavila v souladu s pravidly obecného režimu zdan?ní fakturu zahrnující DPH z tohoto pln?ní. Tibor Farkas zaplatil spolu s kupní cenou stanovenou v rámci dražby také DPH uvedenou prodávající, která tuto da? odvedla ma?arské da?ové správ?.

16 T. Farkas uplatnil z pln?ní podle této faktury odpo?et DPH na výstupu. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (da?ové ?editelství státní da?ové a celní správy pro župu Bács-Kiskun, Ma?arsko) následn? prov?ilo žádosti T. Farkase o vrácení DPH, které podal v rámci da?ových p?iznání k DPH za ?tvrté ?tvrtletí roku 2012. Tento da?ový orgán konstatoval, že nebyla dodržena pravidla upravující systém p?enesení da?ové povinnosti ve smyslu § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, podle nichž byl T. Farkas coby po?izovatel zboží povinen odvést DPH p?ímo do státního rozpo?tu. Rozhodnutím ze dne 11. ?ervence 2014, které bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 7. listopadu 2014, tudíž ma?arská da?ová správa konstatovala, že T. Farkas má da?ový nedoplatek ve výši 744 000 HUF (p?ibližn? 2 400 eur), zamítla jeho žádost o vrácení DPH zaplacené dot?ené prodávající a uložila mu da?ovou pokutu ve výši 372 000 HUF (p?ibližn? 1 200 eur).

17 T. Farkas tvrdí, že mu ma?arská da?ová správa odep?ela nárok na odpo?et DPH kv?li formální vad? spo?ívající v tom, že p?edm?tná faktura byla vystavena podle obecného režimu zdan?ní, a nikoliv podle režimu p?enesení da?ové povinnosti, a porušila tak unijní právo. Domnívá se, že rozhodnutí, kterým byl konstatován jeho da?ový nedoplatek, není od?vodn?né, jelikož p?edm?tnou DPH odvedla do státního rozpo?tu prodávající. T. Farkas p?edkládající soud požádal, aby se dotázal Soudního dvora, zda je odep?ení jeho nároku na odpo?et v souladu s unijním právem.

18 P?edkládající soud má za to, že ma?arská da?ová správa T. Farkasovi neodep?ela nárok na odpo?et DPH, ale uložila mu, aby uhradil dlužnou da? podle pravidel režimu p?enesení da?ové povinnosti v souladu s § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH. Jeho nedoplatek odpovídá DPH uvedené na faktu?e týkající se p?edm?tného pln?ní. P?edkládající soud je toho názoru, že a?koliv T. Farkas zaplatil DPH prodávající, na základ? rozhodnutí ma?arské da?ové správy je osobou povinnou odvést da? do státního rozpo?tu on. P?estože ma?arská da?ová správa nezpochyb?uje jeho nárok na odpo?et zaplacené DPH, od ?ástky, kterou T. Farkas požaduje, ode?ítá vrácení da?ového nedoplatku, který má T. Farkas podle jejího názoru. Vzhledem k tomu, že jsou tyto dv? ?ástky stejné, vzájemné se ruší. P?edkládající soud krom? toho konstatuje, že prodávající DPH do státního rozpo?tu odvedla, takže státnímu rozpo?tu kv?li tomu, že p?edm?tná faktura byla nesprávn? vystavena podle obecného režimu zdan?ní, a nikoliv podle režimu p?enesení da?ové povinnosti, nevznikla žádná ztráta. Krom? toho se domnívá, že nic nenasv?duje tomu, že by v dané v?ci došlo k da?ovému úniku nebo že by se zde projevovala snaha o získání da?ového zvýhodn?ní.

19 P?edkládající soud se domnívá, že rozhodnutí ma?arské da?ové správy v praxi T. Farkasovi brání v uplatn?ní nároku na odpo?et. S ohledem na to, že nárok na odpo?et DPH lze podle sm?rnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora odep?ít pouze v p?ípadech, kdy je prokázán da?ový únik, toto rozhodnutí podle všeho není p?im?ené cíli mechanismu p?enesení da?ové povinnosti.

20 Za těchto podmínek se Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (správní a pracovněprávní soud v Kecskemétu, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je s ustanoveními směrnice 2006/112 a zejména se zásadami daňové neutrality a proporcionality vzhledem k cíli spočívajícímu v předcházení daňovým únikům služitelná praxe daňového orgánu, který na základě ustanovení zákona o DPH konstatuje, že poizovatel zboží (nebo příjemce služby) musí za situace, kdy prodávající zboží (nebo poskytovatel služby) vystaví fakturu týkající se plnění, na které se uplatní postup přenesení daňové povinnosti, podle obecného režimu zdanění, přičemž daň odpovídající uvedené faktuře přizná a odvede ji do státního rozpočtu a poizovatel zboží (nebo příjemce služby) provede odpout DPH zaplacené vystaviteli faktury, uhradit daňový nedoplatek, i když nemůže uplatnit nárok na odpout DPH, která byla označena za daňový nedoplatek?

2) Je sankce za volbu nesprávného způsobu zdanění v případě konstatování daňového nedoplatku, která s sebou nese i uložení daňové pokuty ve výši 50 % tohoto nedoplatku, přiměřená, pokud státnímu rozpočtu nevznikla žádná ztráta na daňových příjmech a nic nenasvědčuje tomu, že by došlo ke zneužití daňového režimu?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

21 Z předkládacího rozhodnutí plyne, že plnění dotčené ve věci v původním řízení spočívalo v tom, že T. Farkas koupil v rámci elektronické dražby provedené vnitrostátními daňovými orgány mobilní hangár. Tyto orgány měly na základě § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, který podle předkládajícího soudu provádí čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, za to, že se na toto plnění musí vztahovat mechanismus přenesení daňové povinnosti, T. Farkase vyzvaly, aby zaplatil DPH z tohoto prodeje, a uložily mu daňovou pokutu.

22 V návaznosti na otázku položenou Soudním dvorem na jednání maďarská vláda uvedla, že plnění, o které se jedná v původním řízení, se týká dodání movitého majetku a § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH se vztahuje na movitý majetek i nemovitosti.

23 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle článku 193 směrnice 2006/112 je daň povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202 této směrnice. Podle čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodána nemovitost prodávaná dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.

24 Z bodu 42 odvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že cílem čl. 199 odst. 1 písm. g) je umožnit členským státům využít mechanismu přenesení daňové povinnosti v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění za účelem zjednodušení pravidel a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Toto ustanovení umožňuje daňovým orgánům, aby vybíraly DPH vztahující se na dotčená plnění, jestliže je ohrožena způsobilost dlužníka uhradit DPH (rozsudek ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28).

25 Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 představuje výjimku ze zásady připomenuté v článku 193 této směrnice, podle níž je DPH povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, a musí být tedy

vykládán restriktivně. Uvedený článek 199 totiž členským státem umožňuje použití v situacích uvedených v jeho odst. 1 písm. a) až g) mechanismus přenesení daňové povinnosti, na jehož základě je osobou povinnou odvést DPH osoba povinná k dani, již je dodáno plnění podléhající DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, body 23 a 31).

26 Jak uvedl generální advokát v bodě 28 svého stanoviska, skutečnost, že mechanismus přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady uvedené v článku 193 směrnice 2006/112, znamená, že se lze od této zásady odchýlit pouze tehdy, když to tato směrnice výslovně stanoví.

27 V článku 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 jsou přitom uvedeny pouze nemovitosti, a nikoliv movitý majetek. Takový prodej movitého majetku v rámci dražby, o jaký šlo ve věci v původním řízení, tedy nespadá do rozsahu jeho působnosti.

28 Je pravda, že článek 395 směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy mohou požádat o právo zavést zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností. Maňarská vláda však na jednání potvrdila, že Maňarsku taková odchylka v souvislosti s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 udělena nebyla.

29 Za těchto podmínek je třeba uvést, že § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH rozšiřuje použitelnost mechanismu přenesení daňové povinnosti na dodání movitého majetku nad rámec toho, co umožňuje znění čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, který zmiňuje pouze dodání nemovitostí. Pokud by se tedy prodej v rámci dražby, který proběhl ve věci v původním řízení, týkal movitého majetku, uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti a uložení daňové pokuty ve věci v původním řízení by bylo s touto směrnicí neslučitelné.

30 S výhradou nezbytného ověření ze strany předkládajícího soudu nicméně z dokumentů založených ve spise, které předložil předkládající soud, jakož i z diskuze na jednání, které se konalo před Soudním dvorem, vyplývá, že otázka slučitelnosti uvedeného § 142 odst. 1 písm. g) s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 nebyla v rámci sporu v původním řízení vznesena.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora platí, že při neexistenci unijních pravidel týkajících se určité procesní otázky je na vnitrostátním právním řádu každého členského státu, aby na základě zásady procesní autonomie taková pravidla stanovil, avšak za podmínky, že nejsou méně příznivá než pravidla upravující podobné situace podléhající vnitrostátnímu právu (zásada rovnocennosti) a v praxi neznemožují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právem (zásada efektivity) (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. března 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 28 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. března 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, bod 24 a citovaná judikatura).

32 Je třeba připomenout, že unijní právo a konkrétně zásada efektivity v zásadě od vnitrostátních soudů nevyžaduje, aby zkoumaly bez návrhu důvod vycházející z porušení ustanovení tohoto práva, jestliže by kvůli posouzení takového důvodu musely vykročit z rámce sporu vymezeného účastníky řízení a vycházet z jiných skutečností a okolností, než na kterých účastník řízení, který má zájem na uplatnění uvedených ustanovení, založil svůj návrh (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 14. prosince 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 22, jakož i ze dne 7. března 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 36).

33 Toto omezení pravomoci vnitrostátního soudu je odvodněno zásadou, podle které iniciativa

v řízení přísluší ústnímu řízení, a pokud vnitrostátní procesní právo poskytuje dotčenému účastníkovi řízení skutečnou možnost uplatnit důvod opírající se o unijní právo, vnitrostátní soud tudíž může jednat bez návrhu pouze ve výjimečných případech, kdy jeho zásah vyžaduje veřejný zájem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, body 35 a 41, jakož i citovaná judikatura).

34 V projednávaném případě je třeba uvést, že z dokumentů založených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by žalobci v původním řízení vnitrostátní procesní právo bránilo uplatnit důvod vycházející z případné neslučitelnosti § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 (obdobně viz rozsudek ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 41).

35 Dále je třeba uvést, že dodržení zásady rovnocennosti vyžaduje, aby tehdy, když ustanovení vnitrostátního práva týkající se procesních pravidel ukládají soudu povinnost bez návrhu zkoumat důvod založený na porušení vnitrostátního práva, byla tato povinnost stejně tak dána v případě důvodu téhož druhu vycházejícího z porušení unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 13, jakož i ze dne 17. března 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, bod 30). Totéž platí, i pokud vnitrostátní právo dává soudu možnost zkoumat takový důvod bez návrhu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. prosince 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 14).

36 Na otázku položenou Soudním dvorem na jednání maňarská vláda v tomto ohledu odpověděla, že předkládající soud měl podle jejího vnitrostátního práva možnost zkoumat bez návrhu důvod vycházející z porušení ustanovení vnitrostátního práva i důvod vycházející z porušení ustanovení unijního práva.

37 Je přitom třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, které je založeno na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je pouze vnitrostátní soud příslušný ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení, jakož i k výkladu a uplatnění vnitrostátního práva (viz zejména rozsudky ze dne 18. července 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, bod 43, jakož i ze dne 26. května 2011, Stichting Natuur en Milieu a další, C-165/09 až C-167/09, EU:C:2011:348, bod 47).

38 Z ustálené judikatury kromě toho rovněž vyplývá, že Soudnímu dvoru přísluší poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, který mu byl předložen (rozsudek ze dne 11. září 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, bod 21 a citovaná judikatura).

39 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě je na předkládajícím soudu, aby určil, zda je mobilní hangár, jehož dodání představuje plnění dotčené ve věci v původním řízení, movitým majetkem nebo nemovitostí a zda může bez návrhu zkoumat neslučitelnost § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, nelze vyloučit, že odpověď na položené otázky je pro řešení sporu v původním řízení relevantní. Na tyto otázky je tedy třeba odpovědět.

K první otázce

40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ustanovení směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, byl pořizovatel zboží odepřen nárok na odpočet DPH, kterou tento pořizovatel bezdůvodně zaplatil prodávající na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu DPH, aťkoliv předemtné plnění spadalo do

mechanismu přenesení daňové povinnosti, pokud prodávající odvedla uvedenou daň do státního rozpočtu.

41 Je třeba připomenout, že v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti nedochází mezi dodavatelem a pořizovatelem zboží k žádné platbě DPH, přičemž pořizovatel je povinen odvést z provedených plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočít, takže daňové správy již není dlužna žádná částka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 29 a citovaná judikatura).

42 Je třeba rovněž zdůraznit, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (rozsudky ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37; ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 30, a ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 30).

43 Účelem režimu odpočtu je zcela zbavit osobu povinnou k dani zátky DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátky všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24; ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 31, a ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 29).

44 Kromě toho je třeba připomenout, že co se týče pravidel uplatnění nároku na odpočet DPH v režimu přenesení daňové povinnosti podle čl. 199 odst. 1 směrnice 2006/112, osoba povinná k dani, která je coby pořizovatel zboží povinna odvést příslušnou DPH, není povinna mít pro účely uplatnění nároku na odpočet daně fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami této směrnice a musí pouze splnit formální požadavky předepsané dotyčným členským státem, když jiní volbu, kterou jí umožňuje čl. 178 písm. f) uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 32 a 33).

45 V projednávaném případě ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že faktura dotčená ve věci v původním řízení neobsahuje v rozporu s požadavky § 169 písm. n) zákona o DPH poznámku „daň odvede zákazník“ a T. Farkas nesprávně zaplatil DPH chybně uvedenou na této faktuře prodávající ve věci v původním řízení, aťkoliv měl podle mechanismu přenesení daňové povinnosti coby pořizovatel zboží odvést DPH daňovým orgánem podle čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112. Takže kromě toho, že uvedená faktura nesplňuje formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, nebyl splněn ani hmotněprávní požadavek tohoto mechanismu.

46 Jak v této souvislosti rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 38), je třeba konstatovat, že tato situace zabránila mažarské daňové správě provést kontrolu uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti a vyvolala riziko ztráty daňových příjmů dotyčného členského státu.

47 Kromě toho je třeba uvést, že uplatnění nároku na odpočet se omezuje pouze na dlužnou daň, tj. daň vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo daň odvedenou v dlužné výši (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 39). DPH, kterou uhradil T. Farkas prodávající mobilního hangáru dotčeného ve věci v původním řízení, však nebyla dlužná.

48 Vzhledem k tomu, že tato DPH nebyla dlužná a její úhrada proběhla v rozporu s hmotněprávním požadavkem mechanismu přenesení daňové povinnosti, nemůže se T. Farkas domáhat nároku na její odpočet.

49 T. Farkas se nicméně může v souladu s vnitrostátním právem domáhat vrácení daní, kterou bezdůvodně zaplatil prodávající mobilního hangáru (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 42).

50 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že při neexistenci unijní právní úpravy ve věci žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, přičemž tyto podmínky musí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená že nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, ani nesmí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 37).

51 Vzhledem k tomu, že je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za kterých lze opravit DPH, která byla bezdůvodně náútoována, Soudní dvůr připustil, že systém, v němž prodávající zboží, který omylem odvedl DPH daňovým orgánem, může požadovat její vrácení a pořízovatel tohoto zboží se může po tomto prodávajícím občanskoprávní žalobou domáhat vydání bezdůvodného obohacení, je v souladu se zásadami neutrality a efektivity. Takový systém totiž pořízovateli, kterému byla omylem náútoována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdůvodně zaplacené částky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

52 Podle ustálené judikatury kromě toho platí, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby na základě zásady procesní autonomie členských států upravil procesní podmínky zajišťující ochranu práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva (viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2000, Preston a další, C-78/98, EU:C:2000:247, bod 31, jakož i ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 40).

53 Pokud je ovšem vrácení DPH nemožné či nepřiměřené náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, může zásada efektivity vyžadovat, aby se dotčený pořízovatel zboží mohl se žádostí o vrácení DPH obrátit přímo na daňové orgány. členské státy musí upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby bylo uvedenému pořízovateli umožněno získat v zájmu zachování zásady efektivity zpět bezdůvodně náútoovanou daň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

54 Pokud jde o věc v původním řízení, je třeba uvést, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že proti prodávající, která dodala mobilní hangár dotčený ve věci v původním řízení, je vedeno insolvenční řízení, což by mohlo nasvědčovat tomu, že je nepřiměřené náročné nebo nemožné, aby byla T. Farkasovi vrácena DPH, kterou mu tato prodávající bezdůvodně náútovala. Na základě rozhodnutí maarské daňové správy byl dále T. Farkas považován za osobu povinnou odvést tuto DPH do státního rozpočtu, přestože ji zaplatil zmíněné prodávající. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda má T. Farkas možnost získat od této prodávající zpět bezdůvodně zaplacenou daň.

55 Kromě toho je třeba dodat, že podle informací uvedených předkládajícím soudem v projednávaném případě nic nenasvědčuje tomu, že by došlo k daňovému úniku, a prodávající, která vystavila fakturu dotčenou ve věci v původním řízení, DPH odvedla do státního rozpočtu, takže státnímu rozpočtu kvůli tomu, že daná faktura byla nesprávně vystavena podle obecného režimu zdanění, a nikoliv podle režimu přenesení daňové povinnosti, nevznikla žádná ztráta.

56 Je-li za těchto podmínek vrácení bezdůvodně náútované DPH ze strany prodávající ve

v?ci v p?vodním ?ízení dot?enému nabyvateli zboží T. Farkasovi nemožné ?i nep?im??en? náro?né, zejména v p?ípad? platební neschopnosti této prodávající, musí mít T. Farkas možnost obrátit se se žádostí o vrácení DPH p?ímo na da?ový orgán.

57 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ustanovení sm?rnice 2006/112 a zásady da?ové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve v?ci v p?vodním ?ízení, byl po?izovateli zboží odep?en nárok na odpo?et DPH, kterou bezd?vodn? zaplatil prodávajícímu na základ? faktury vystavené podle pravidel obecného režimu DPH, a?koliv p?edm?tné pln?ní spadalo do mechanismu p?enesení da?ové povinnosti, pokud prodávající odvedl uvedenou da? do státního rozpo?tu. Tyto zásady však vyžadují, aby se po?izovatel za situace, kdy je vrácení bezd?vodn? naú?tované DPH prodávajícím po?izovateli nemožné ?i nep?im??en? náro?né, zejména v p?ípad? platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení DPH p?ímo na da?ový orgán.

Ke druhé otázce

58 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být zásada proporcionality vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve v?ci v p?vodním ?ízení, vnitrostátní da?ové orgány uložily osob? povinné k dani, která nabyla zboží, jehož dodání spadá do mechanismu p?enesení da?ové povinnosti, da?ovou sankci ve výši 50 % DPH, kterou je tato osoba povinna odvést da?ové správ?, nevznikla-li této správ? žádná ztráta na da?ových p?íjmech a nic nenasv?d?uje tomu, že by došlo k da?ovému úniku.

59 Je t?eba p?ipomenout, že p?i neexistenci harmonizace unijních právních p?edpis? v oblasti sankcí použitelných v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným t?mito právními p?edpisy mají ?lenské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat pravomoc za sou?asného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 7. prosince 2000, de Andrade, C?213/99, EU:C:2000:678, bod 20, a ze dne 6. února 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, bod 50).

60 Takové sankce nesm?jí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajišt?ní správného výb?ru dan? a zabrán?ní da?ovým únik?m. Pro ú?ely posouzení, zda je dot?ená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je t?eba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i zp?soby ur?ení výše této sankce (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. kv?tna 2008, Ecotrade, C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67, jakož i ze dne 20. ?ervna 2013, Rodopi-M 91, C?259/12, EU:C:2013:414, bod 38).

61 A?koliv je na p?edkládajícím soudu, aby posoudil, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle uvedených v p?edchozím bod? (rozsudek ze dne 20. ?ervna 2013, Rodopi-M 91, C?259/12, EU:C:2013:414, bod 39), je t?eba tento soud upozornit na n?které okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, které mu mohou napomoci k ur?ení, zda je sankce uložená T. Farkasovi na základ? ustanovení da?ového ?ádu v souladu se zásadou proporcionality.

62 V tomto ohledu je t?eba uvést, že taková sankce podle všeho m?že p?im?t osoby povinné k dani, aby co nejrychleji uhradily ?ástky dan?, které nebyly odvedeny v plné výši, a dosáhly tím cíle spo?ívajícího v zajišt?ní jejího správného výb?ru.

63 Podle § 170 odst. 1 tohoto zákona je výše sankce, kterou je osoba povinná k dani povinna odvést da?ové správ?, obecn? stanovena na 50 % DPH. V § 171 odst. 1 tohoto zákona je up?eseno, že pokuta m?že být za okolností, které lze považovat za výjime?né a na jejichž

základ? Ize mimo jiné dospět k závěru, že osoba povinná k dani, která způsobila vznik daňového dluhu, jednala s péčí, která od ní mohla být v dané situaci očekávána, bez návrhu nebo na žádost snížena či prominuta. V tomto ustanovení se rovněž uvádí, že se pokuta sníží s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, zejména k výši daňového dluhu, okolnostem jeho vzniku, závažnosti a četnosti protiprávního jednání osoby povinné k dani.

64 Jak uvedl generální advokát v bodě 63 svého stanoviska, tato pravidla stanovení uvedené sankce v zásadě zajišťují, že tato pokuta nepojde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění správného výběru daní a zabránění daňovým únikům.

65 Co se týče přiměřenosti sankce uložené T. Farkasovi v rámci sporu v původním řízení, k povaze a závažnosti protiprávního jednání dotčeného ve věci v původním řízení je třeba konstatovat – obdobně jako učinila Komise v písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru –, že toto protiprávní jednání spočívá v pochybení při uplatnění mechanismu DPH, které odpovídá protiprávnímu jednání administrativní povahy a s ohledem na skutkové okolnosti vyplývající ze spisu, jenž byl předložen Soudnímu dvoru, nepůsobilo daňové správě žádnou ztrátu a nelze u něj konstatovat žádné náznaky daňového úniku.

66 Za těchto podmínek se uložení sankce ve výši 50 % DPH vztahující se na dotčené plnění T. Farkasovi jeví jako nepřiměřené; to však musí ověřit soud.

67 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, vnitrostátní daňové orgány uložily osobě povinné k dani, která nabyla zboží, jehož dodání spadá do mechanismu přenesení daňové povinnosti, daňovou sankci ve výši 50 % DPH, kterou je tato osoba povinna odvést daňové správě, nevznikla-li této správě žádná ztráta na daňových příjmech a nic nenasvědčuje tomu, že by došlo k daňovému úniku, což musí ověřit předkládající soud.

K nákladům řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 199 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že se uplatní na dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.**

2) **Ustanovení směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, a zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, byl pořizovateli zboží odepřen nárok na odpočet daní z přidané hodnoty, kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu daní z přidané hodnoty, aťkoliv předemtné plnění spadalo do mechanismu přenesení daňové povinnosti, pokud prodávající odvedl uvedenou daň do státního rozpočtu. Tyto zásady však vyžadují, aby se pořizovatel za situace, kdy je vrácení bezdůvodně naúčtované daní z přidané hodnoty prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřené náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení daní z přidané hodnoty**

přímo na daňový orgán.

3) Zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, vnitrostátní daňové orgány uložily osobě povinné k dani, která nabyla zboží, jehož dodání spadá do mechanismu přenesení daňové povinnosti, daňovou sankci ve výši 50 % daně z přidané hodnoty, kterou je tato osoba povinna odvést daňové správě, nevznikla-li této správě žádná ztráta na daňových příjmech a nic nenasvědčuje tomu, že by došlo k daňovému úniku, což musí ověřit předkládající soud.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.