



Sbírka soudních rozhodnutí

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 daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Nárok na odpočet daně odvedené na vstupu — Systém přenesení daňové povinnosti — Článek 199 odst. 1 písm. g) — Uplatnění pouze na nemovitosti — Situace, kdy pořizovatel zboží bezdůvodně zaplatí daň prodávajícímu na základě nesprávně vystavené faktury — Rozhodnutí daňového orgánu, kterým je konstatován daňový dluh pořizovatele zboží, odmítnuto vyplacení uplatňovaného odpočtu a kterým je pořizovateli 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,

* Jednací jazyk: maďarština.

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. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 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 ředitelství státní daňové a celní správy pro Jižní Velkou uherskou nížinu, Maďarsko, dále jen „maďarská 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 odůvodnění směrnice 2006/112 se uvádí, že „[č]lenské státy by měly mít v určitých případech možnost určit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele 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 pořizovatel 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 Článek 199 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž 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 Článek 226 bod 11a směrnice 2006/112 stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

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

10 Článek 395 této směrnice zní:

„1. Rada může na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

[...]

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření 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, uvědomí o tom do jednoho měsíce členský stát, který žádost podal, a předá žádost v původním jazyce ostatním členským státům.

3. Do tří měsíců od uvědomení podle odst. 2 druhého pododstavce předloží Komise Radě příslušný návrh, anebo jí sdělí své námitky, pokud požadovaná odchylka takové námitky vyvolává.

4. Postup uvedený v odstavcích 2 a 3 musí být v každém případě ukončen do osmi měsíců od obdržení žádosti Komisí.“

Maďarské právo

11 Ustanovení § 142 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

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

[...]

- g) v případě dodání hmotného investičního majetku podniku a dodání jiného zboží či poskytnutí jiných služeb, jejichž obvyklá tržní cena je v okamžiku plnění vyšší než 100 000 maďarských forintů [(HUF) (přibližně 324 eur)], pokud je vůči osobě povinné k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby, vedeno insolvenční řízení nebo jakékoliv jiné řízení, v němž je s konečnou 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 daň pořizovatel nebo příjemce, poznámku „daň odvede zákazník“;

[...]“

- 13 V § 170 odst. 1 a 2 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řádu), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „daňový řád“), je uvedeno:

„1. Není-li daň zaplacená v plné výši, hradí se daňová pokuta. Není-li stanoveno jinak, výše pokuty činí 50 % nezaplacené částky. Souvisí-li rozdíl do částky, která má být zaplacená, se zatajováním příjmů nebo paděláním či likvidací důkazů, účetních knih nebo záznamů, výše pokuty činí 200 % nezaplacené částky. Daňové orgány uloží daňovou pokutu i tehdy, když osoba povinná k dani předloží – aniž je k tomu oprávněna – žádost o podporu nebo vrácení daně či prohlášení o majetku, podpoře nebo vrácení a správa zjistila, že osoba povinná k dani k tomu neměla před přiznáním právo. Základ výše pokuty se v tomto případě rovná neoprávněně požadované částce.

2. Daňový nedoplatek osoby povinné k dani lze v případě přenesení daňové povinnosti považovat za neuhrazení daně v plné výši pouze tehdy, nebyl-li uvedený nedoplatek zaplacen přede dnem splatnosti nebo byla ve vztahu k němu poskytnuta rozpočtová podpora. [...]“

- 14 Ustanovení § 171 daňového řádu zní:

„1. Pokuta může být za okolností, které lze považovat za výjimečné a na jejichž základě lze dospět k závěru, že osoba povinná k dani nebo její zástupce, její zaměstnanec, její člen nebo její zmocněnec, který způsobil vznik daňového dluhu, jednali s péčí, která od nich mohla být v dané situaci očekávána, bez návrhu nebo na žádost snížena či prominuta. Pokutu je třeba snížit s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, zejména k výši daňového dluhu, okolnostem jeho vzniku, závažnosti a četnosti protiprávního jednání osoby povinné k dani (jednání či opomenutí).

2. Pokuta se bez návrhu ani na žádost nesníží, souvisí-li daňový dluh se zatajováním příjmů, paděláním či likvidací důkazů, účetnictvím nebo záznamů.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Tibor Farkas koupil v rámci elektronické dražby provedené daňovými orgány od společnosti s ručením omezením – daňové dlužnice – mobilní hangár. Prodávající vystavila v souladu s pravidly obecného režimu zdanění fakturu zahrnující DPH z tohoto plnění. Tibor Farkas zaplatil spolu s kupní cenou stanovenou v rámci dražby také DPH uvedenou prodávající, která tuto daň odvedla maďarské daňové správě.
- 16 T. Farkas uplatnil z plnění podle této faktury odpočet DPH na výstupu. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (daňové ředitelství státní daňové a celní správy pro župu Bács-Kiskun, Maďarsko) následně prověřilo žádosti T. Farkase o vrácení DPH, které podal v rámci daňových příznání k DPH za čtvrté čtvrtletí roku 2012. Tento daňový orgán konstatoval, že nebyla dodržena pravidla upravující systém přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, podle nichž byl T. Farkas coby pořizovatel zboží povinen odvést DPH přímo do státního rozpočtu. Rozhodnutím ze dne 11. července 2014, které bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 7. listopadu 2014, tudíž maďarská daňová správa konstatovala, že T. Farkas má daňový nedoplatek ve výši 744 000 HUF (přibližně 2 400 eur), zamítla jeho žádost o vrácení DPH zaplacené dotčené prodávající a uložila mu daňovou pokutu ve výši 372 000 HUF (přibližně 1 200 eur).
- 17 T. Farkas tvrdí, že mu maďarská daňová správa odepřela nárok na odpočet DPH kvůli formální vadě spočívající v tom, že předmětná faktura byla vystavena podle obecného režimu zdanění, a nikoliv podle režimu přenesení daňové povinnosti, a porušila tak unijní právo. Domnívá se, že rozhodnutí, kterým byl konstatován jeho daňový nedoplatek, není odůvodněné, jelikož předmětnou DPH odvedla do státního rozpočtu prodávající. T. Farkas předkládající soud požádal, aby se dotázal Soudního dvora, zda je odepření jeho nároku na odpočet v souladu s unijním právem.
- 18 Předkládající soud má za to, že maďarská daňová správa T. Farkasovi neodepřela nárok na odpočet DPH, ale uložila mu, aby uhradil dlužnou daň podle pravidel režimu přenesení daňové povinnosti v souladu s § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH. Jeho nedoplatek odpovídá DPH uvedené na faktuře týkající se předmětného plnění. Předkládající soud je toho názoru, že ačkoliv T. Farkas zaplatil DPH prodávající, na základě rozhodnutí maďarské daňové správy je osobou povinnou odvést daň do státního rozpočtu on. Přestože maďarská daňová správa nezpochybňuje jeho nárok na odpočet zaplacené DPH, od částky, kterou T. Farkas požaduje, odečítá vrácení daňového nedoplatku, který má T. Farkas podle jejího názoru. Vzhledem k tomu, že jsou tyto dvě částky stejné, vzájemně se ruší. Předkládající soud kromě toho konstatuje, že prodávající DPH do státního rozpočtu odvedla, takže státnímu rozpočtu kvůli tomu, že předmětná faktura byla nesprávně vystavena podle obecného režimu zdanění, a nikoliv podle režimu přenesení daňové povinnosti, nevznikla žádná ztráta. Kromě toho se domnívá, že nic nenasvědčuje tomu, že by v dané věci došlo k daňovému úniku nebo že by se zde projevovala snaha o získání daňového zvýhodnění.
- 19 Předkládající soud se domnívá, že rozhodnutí maďarské daňové správy v praxi T. Farkasovi brání v uplatnění nároku na odpočet. S ohledem na to, že nárok na odpočet DPH lze podle směrnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora odepřít pouze v případech, kdy je prokázán daňový únik, toto rozhodnutí podle všeho není přiměřené cíli mechanismu přenesení daňové povinnosti.
- 20 Za těchto podmínek se Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (správní a pracovněprávní soud v Kecskeméti, 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 spočívajícím v předcházení daňovým únikům slučitelná praxe daňového orgánu, který na základě ustanovení zákona o DPH konstatuje, že pořizovatel 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 pořizovatel zboží (nebo příjemce služby) provede odpočet DPH zaplacené vystaviteli faktury, uhradit daňový nedoplatek, i když nemůže uplatnit nárok na odpočet 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 předkládacího 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 odůvodnění 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 státům umožňuje použít 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. června 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 odchylovící se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Maďarská vláda však na jednání potvrdila, že Maďarsku 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 neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právem (zásada efektivity) (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. června 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. června 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 odůvodněno zásadou, podle které iniciativa v řízení přísluší účastníkům 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 maďarská 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 uplatňování 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 pořizovateli zboží odepřen nárok na odpočet DPH, kterou tento pořizovatel bezdůvodně zaplatil prodávající na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu DPH, ačkoliv předmětné 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 odpočíst, takže daňové správě 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 odpočtů je zcela zbavit osobu povinnou k dani zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže 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 uplatňování 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 činí 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, ačkoliv měl podle mechanismu přenesení daňové povinnosti coby pořizovatel zboží odvést DPH daňovým orgánům 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 maďarské 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 daně, 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 žádosti 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 nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, ani nesmějí 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 naúčtována, Soudní dvůr připustil, že systém, v němž prodávající zboží, který omylem odvedl DPH daňovým orgánům, může požadovat její vrácení a pořizovatel tohoto zboží se může po tomto prodávajícím občanskoprávní žalobou domáhat vydání bezdůvodného obohacení, je v souladu se zásadami neutrality a efektivity. Takový systém totiž pořizovateli, kterému byla omylem naúčtována 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 nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, může zásada efektivity vyžadovat, aby se dotčený pořizovatel 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 pořizovateli umožněno získat v zájmu zachování zásady efektivity zpět bezdůvodně naúčtovanou 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 nepřiměřeně náročné nebo nemožné, aby byla T. Farkasovi vrácena DPH, kterou mu tato prodávající bezdůvodně naúčtovala. Na základě rozhodnutí maďarské 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 naúčtované DPH ze strany prodávající ve věci v původním řízení dotčenému nabyvateli zboží T. Farkasovi nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti této prodávající, musí mít T. Farkas možnost obrátit se se žádostí o vrácení DPH přímo na daňový orgán.
- 57 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že ustanovení směrnice 2006/112 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 DPH, kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu DPH, ačkoliv předmětné 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 DPH prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení DPH přímo na daňový orgán.

Ke druhé otázce

- 58 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada proporcionality 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.
- 59 Je třeba připomenout, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však

povinny vykonávat pravomoc za současného 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 nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům. Pro účely posouzení, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67, jakož i ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38).
- 61 Ačkoliv je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v předchozím bodě (rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 39), je třeba tento soud upozornit na některé okolnosti věci v původním řízení, které mu mohou napomoci k určení, zda je sankce uložena T. Farkasovi na základě ustanovení daňového řádu v souladu se zásadou proporcionality.
- 62 V tomto ohledu je třeba uvést, že taková sankce podle všeho může přimět osoby povinné k dani, aby co nejrychleji uhradily částky daně, které nebyly odvedeny v plné výši, a dosáhly tím cíle spočívajícího v zajištění jejího správného výběru.
- 63 Podle § 170 odst. 1 tohoto zákona je výše sankce, kterou je osoba povinná k dani povinna odvést daňové správě, obecně stanovena na 50 % DPH. V § 171 odst. 1 tohoto zákona je upřesněno, že pokuta může být za okolností, které lze považovat za výjimečné a na jejichž základě lze 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 nepůjde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů zajištění správného výběru daně 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, nezpůsobilo 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 daně 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 daně z přidané hodnoty, kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu daně z přidané hodnoty, ačkoliv předmětné 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 daně z přidané hodnoty prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení daně 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.