

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 10 listopada 2016 r.(1)

Sprawa C-564/15

Tibor Farkas

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Kecskemét, Węgry)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Mechanizm odwrotnego obciążenia – Artykuł 199 ust. 1 lit. g) – Decyzja organów podatkowych ustanawiająca „różnicę podatku” ponoszona przez nabywcę towaru – Niemożność odliczenia naliczonego podatku VAT – Nałożenie grzywny – Proporcjonalność grzywny

I – Wprowadzenie

1. Tibor Farkas (zwany dalej „skarżącym”) nabył ruchomy hangar od niewypłacalnej spółki zwanej dalej „sprzedawcą”) w drodze licytacji. Skarżący zapłacił wylicytowaną cenę oraz kwotę VAT doliczoną przez sprzedawcę do tej transakcji. Odliczył następnie tę kwotę w swojej deklaracji podatku VAT. Jednakże organy podatkowe wskazały, że transakcja powinna stanowić przedmiot systemu odwrotnego obciążenia. Zgodnie z tym mechanizmem skarżący był zobowiązany do zapłaty organom podatku VAT. Organ podatkowy wezwał zatem skarżącego do zapłaty, dodatkowo nakładając na niego grzywnę o stawce 50% kwoty należnego podatku VAT.
2. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy taka decyzja organów podatkowych jest zgodna z dyrektywą 2006/112/WE (zwaną dalej „dyrektywą VAT”)(2).
3. Jednakże, przed dokonaniem takiej oceny, konieczne jest rozpatrzenie zagadnienia wstępnego. To zagadnienie wstępne, poruszone przy okazji pytań zadanych przez sąd odsyłający, dotyczy właściwego stosowania art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT i klasyfikacji w tym przypadku dostawy jako ruchomości lub nieruchomości.

II – Obowiązujące prawo

A – Prawo Unii

4. W czasie istotnym dla niniejszej sprawy art. 193 dyrektywy VAT stanowi, że „[k]ażdy podatnik dokonujący podlegający opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług

obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i 202”.

5. Artykuł 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT jest podatnik będący odbiorcą „dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji”.

6. Artykuł 226 ust. 11 dyrektywy VAT stanowi, że kiedy nabywca lub usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT, jedynie następujące dane są, co do zasady, wymagane na fakturach do celów VAT: „odesłanie do właściwego przepisu niniejszej dyrektywy lub do odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odwołanie wskazujące na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia lub podlega procedurze odwrotnego obciążenia”.

B – Prawo krajowe

7. Paragraf 142 ust. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (węgierskiej ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi, że „podatek podlega zapłacie przez nabywcę towaru lub usługobiorcę [...] g) w przypadku dostawy dóbr inwestycyjnych przedsiębiorstwa lub innych dostaw towarów lub świadczenia usług o wartości rynkowej powyżej 100 000 HUF w momencie dokonania transakcji, jeżeli wobec podatnika zobowiązanego do dokonania transakcji prowadzone jest postępowanie likwidacyjne lub inne postępowanie upadłościowe, w ramach którego ostatecznie stwierdzona została jego niewypłacalność”.

8. Jeżeli § 142 ust. 1 lit. g) ma zastosowanie do transakcji, to zgodnie z § 142 ust. 7 ustawy o podatku VAT „dostawca towarów lub usługodawca powinien wystawić fakturę, która nie wskazuje [...] kwoty należnego podatku VAT [...]”.

9. Zgodnie z § 169 lit. n) ustawy o podatku VAT, kiedy zobowiązanym do zapłaty podatku jest nabywca towaru lub usługobiorca, faktury powinny zawierać wzmiankę „system odwrotnego obciążenia”.

III – Stan faktyczny, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10. Skarżący nabył ruchomy hangar w drodze przymusowej licytacji elektronicznej zorganizowanej przez organy podatkowe.

11. Sprzedawca wystawił fakturę zgodnie z zasadami ogólnego systemu podatku VAT, wskazując dzień 26 listopada 2012 r. jako datę dokonania transakcji. Postanowienie odsyłające stwierdza, że skarżący zapłacił cenę sprzedaży zawierającą podatek VAT (zwaną dalej „pierwszą kwotą VAT”). Następnie skarżący wniósł o zwrot odpowiedniej kwoty VAT w swojej deklaracji.

12. Jednakże Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (regionalna izba skarbowa w Bács-Kiskun, zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) przeprowadziła u skarżącego kontrolę i stwierdziła, że należy zastosować system odwrotnego obciążenia przewidziany w § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT. W konsekwencji skarżący powinien być zapłacił podatek VAT od transakcji, ponieważ był on nabywcą hangaru. Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że skarżący jest zobowiązany do zapłaty „różnicy podatku” w wysokości 744 000 HUF. Według organu podatkowego pierwszej instancji ta kwota odpowiada należnemu podatkowi VAT od transakcji w ramach systemu odwrotnego obciążenia

(zwanemu dalej „drug? kwot? VAT”). Organ podatkowy pierwszej instancji oddali? wniosek skar??cego o zwrot podatku i na?o?y? na niego grzywn? w wysoko?ci 372 000 HUF.

13. Decyzja ta zosta?a utrzymana przez organ podatkowy drugiej instancji, Nemzeti Ad? és V?mhivatal Dél-alföldi Regionális Ad? F?igazgatósága (regionaln? dyrekcyj? generaln? podatkow? w Dél-alföld, zwan? dalej „pozwan?”).

14. Skar??cy wniós? odwo?anie od decyzji do Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?du administracyjnego i ds. pracy w Kecskemét, W?gry). Podnosi on, ?e decyzja wydana przez krajowe organy podatkowe narusza prawo Unii. Twierdzi on, ?e pozwana pozbawi?a go przys?uguj?cego mu prawa odliczenia w wyniku formalnego b??du polegaj?cego na wystawieniu przez sprzedaj?c? faktury zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, a nie zgodnie z systemem odwrotnego obci??enia. Skar??cy podkre?la, ?e sprzedaj?ca ui?ci?a pierwsz? kwot? VAT na rzecz skarbu pa?stwa. Skarb pa?stwa nie poniós? zatem ?adnej straty i posiada? wszystkie niezb?dne informacje, aby ustali? prawid?ow? kwot? nale?nego podatku.

15. S?d odsy?aj?cy podziela pewne w?tpliwo?ci zg?oszone przez skar??cego. Podkre?la, ?e nic nie wskazuje na oszustwo podatkowe. Stwierdza, ?e stanowisko przyj?te przez organy podatkowe w kwestii wyk?adni nie wydaje si? proporcjonalne do celu zamierzonego przez system odwrotnego obci??enia.

16. W tych okoliczno?ciach Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i ds. pracy w Kecskemét) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy praktyka organu podatkowego oparta na przepisach ustawy o podatku VAT, zgodnie z któr? organ podatkowy stwierdza, ?e nabywca towaru (lub us?ugobiorca) jest odpowiedzialny za ró?nic? podatku, w sytuacji gdy sprzedaj?cy towar (lub us?ugodawca) wystawia faktur? z tytu?u transakcji podlegaj?cej systemowi odwrotnego obci??enia zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, deklaruje i uiszczaj?c na rzecz skarbu pa?stwa zwi?zany z t? faktur? podatek VAT, a nabywca towaru (lub us?ugobiorca) odlicza ze swej strony VAT zap?acony na rzecz wystawcy faktury, chocia? nie mo?e skorzysta? ze swego prawa do odliczenia podatku VAT zadeklarowanego jako ró?nica podatkowa, jest zgodna z przepisami dyrektywy w sprawie podatku VAT, a w szczególno?ci z zasad? proporcjonalno?ci w zakresie celów neutralno?ci podatkowej i zapobiegania przest?pstwom skarbowym?

2) Czy sankcja za wybór niew?a?ciwej metody opodatkowania w przypadku zadeklarowania ró?nicy podatku, która wi??e si? tak?e z na?o?eniem grzywny za przewinienie skarbowe w wysoko?ci 50% tej ró?nicy, jest proporcjonalna, je?eli skarb pa?stwa nie odniós? ?adnego uszczerbku i nie istnieje ?aden dowód na to, ?e dosz?o do nadu?y??”.

17. Uwagi na pi?mie przed?o?y?y rz?dy esto?ski i w?gierski oraz Komisja. Rz?d w?gierski i Komisja przedstawi?y swoje stanowiska ustnie na rozprawie, która odby?a si? w dniu 7 wrze?nia 2016 r.

IV – Ocena

18. Artyku? 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT dotyczy jedynie „dostawy nieruchomo?ci zbywanych przez d?u?nika z tytu?u wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji [sprzeda?y]”. Zatem przepis ten ogranicza swoje zastosowanie do *nieruchomo?ci*.

19. S?d odsy?aj?cy stwierdza w swoim wniosku, ?e dobrem nabytym przez skar??cego jest „ruchomy hangar”. Jednak?e s?d nie porusza kwestii, czy na podstawie znanych mu okoliczno?ci

sprawy zakwalifikowa? hangar jako ruchomo?? lub nieruchomo??.

20. Powód, dla którego ten problem mia? ograniczone znaczenie dla s?du odsy?aj?cego, mo?e by? zrozumia?y, je?li wzi?? pod uwag? brzmienie w?a?ciwego prawa krajowego (przywo?anego w pkt 7 niniejszej opinii), które nie uwzgl?dnia ró?nicy mi?dzy ruchomo?ci? a nieruchomo?ci?. Ta klasyfikacja ma jednak decyduj?ce znaczenie dla zastosowania art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

21. Chocia? ustalenie to ostatecznie nale?y do s?du odsy?aj?cego, zak?adam, ?e *ruchomy* hangar jest, jak wskazuje jego nazwa, *ruchomo?ci?* (A). Nast?pnie dokonam oceny mniej prawdopodobnego scenariusza, w którym ruchomy hangar jest *nieruchomo?ci?* (B).

A – *Je?li ruchomy hangar by?by ruchomo?ci?*

22. Artyku? 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT niew?tpliwie dotyczy jedynie *nieruchomo?ci*.

23. Rz?d w?gierski potwierdzi? w trakcie rozprawy, ?e § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT ma na celu transpozycj? art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT(3). Potwierdzi? równie?, ?e § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT dotyczy zarówno ruchomo?ci, jak i nieruchomo?ci.

24. Wynika st?d, ?e je?li § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT zosta? zastosowany do ruchomo?ci, przy za?o?eniu, ?e ruchomy hangar mia? si? okaza? tak zaklasyfikowany, to wtedy zastosowanie systemu odwrotnego obci??enia zosta?o rozszerzone ponad zakres zastosowania art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

25. W zwi?zku z tym pojawia si? pytanie, czy pa?stwo cz?onkowskie ma prawo rozszerzy? w ten sposób materialny zakres zastosowania art. 199 ust. 1 lit. g). Wed?ug mnie nie ma takiego prawa z nast?puj?cych powodów.

26. Po pierwsze, podstawowa zasada mówi?ca kto podlega opodatkowaniu, jest zawarta w art. 193 dyrektywy VAT(4). Stanowi on, ?e podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug jest obowi?zany do zap?aty VAT.

27. Oprócz tego przepis ten przewiduje jednak, ?e do zap?aty VAT „zobowi?zana [mo?e by?] inna osoba” w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i 202 dyrektywy VAT.

28. Wynika st?d, ?e zasada systemu odwrotnego obci??enia znajdu?ca si? w tych przepisach stanowi wyj?tek od g?ównej zasady zawartej w art. 193. W konsekwencji zakres tych przepisów powinien podlega? wyk?adni zaw??aj?cej(5). W niniejszej sprawie oznacza to, ?e odst?pstwa od zasady ogólnej powinny mie? miejsce dopiero wtedy, gdy s? przewidziane w wyra?ny sposób przez dyrektyw? VAT.

29. Po drugie, art. 193 dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 199 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy pokazuje, ?e ustalenie osoby podlegaj?cej opodatkowaniu VAT od dostawy nieruchomo?ci w ramach procedury przymusowej licytacji zosta?o ca?kowicie zharmonizowane. Zgodnie z tym, co wyja?ni? wcze?niej Trybuna?, art. 199 ust. 1 lit. g) zosta? wprowadzony(6), wraz z innymi podstawami zastosowania systemu odwrotnego obci??enia zawartymi w art. 199, aby umo?liwi? pa?stwom cz?onkowskim zastosowanie odst?pstw; wcze?niej by?y one przyznawane niektórym pa?stwom cz?onkowskim w celu zwalczania uchylania si? od opodatkowania lub unikania opodatkowania w niektórych sektorach lub w zakresie okre?lonych transakcji(7).

30. Tak powstała harmonizacja nie umożliwia więc państwom członkowskim rozszerzania, z własnej inicjatywy, materialnego zakresu odstępstwa przewidzianego w art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

31. Po trzecie, jedynym możliwym rozwiązaniem dla państwa członkowskiego, aby odejść od wspólnej zasady zawartej w art. 193 i art. 199 ust. 1 lit. g), jest uzyskanie odstępstwa wynikającego z art. 395 dyrektywy VAT. Przepis ten umożliwia państwom członkowskim wnioskowanie o „wprowadzenie szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów [dyrektywy VAT] w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”.

32. Wgry mogły zatem rozszerzyć zakres wyjątku z art. 199 ust. 1 lit. g) poprzez odstępstwo przyznane decyzją Rady na podstawie art. 395 dyrektywy VAT(8).

33. W trakcie rozprawy zostało potwierdzone, że Węgrom nie przyznano żadnego z takich indywidualnych odstępstw.

34. Ponieważ Węgrom nie przyznano odstępstwa z art. 395 dyrektywy VAT, uniemożliwiono temu państwu członkowskiemu zastosowanie w postępowaniu krajowym systemu odwrotnego obciążenia do dostawy ruchomego hangaru.

35. Wynika stąd, że w okolicznościach postępowania krajowego dyrektywa VAT powinna być interpretowana w sposób, który zapobiegnie rozszerzeniu systemu odwrotnego obciążenia na ruchomo?? zakupion? w ramach procedury przymusowej licytacji.

36. Fakty przedstawione przez sąd odsyłający wskazują, że skarżący i sprzedawca działali zgodnie z dyrektywą VAT, poddając dostawę ruchomego hangaru ogólnemu systemowi VAT.

37. Jeżeli na podstawie okoliczności sprawy sąd odsyłający stwierdzi, że ruchomy hangar jest rzeczywiście ruchomoci?, wtedy sąd ten jest zobowiązany wyciągnąć niezbędn wnioski z tego faktu zgodnie z wymogami utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.

38. Uregulowania krajowe powinny w możliwie najwyższym stopniu podlegać wykadni zgodnej z odpowiednimi przepisami prawa Unii(9). Jednakże, jak ustalił Trybunał, dokonanie wykadni zgodnej z prawem Unii ma swoje granice. W szczególności obowiązek ten nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykadni prawa krajowego contra legem(10). W sytuacji gdy dokonanie wykadni zgodnej z prawem Unii okaże się niemożliwe, do sądu krajowego nadal należy zagwarantowanie pełnej skuteczności prawa Unii poprzez odstąpienie w miarę potrzeby od stosowania niezgodnych przepisów krajowych, bez konieczności wcześniejszego uchylenia tych przepisów(11). To, czy sąd krajowy ma prawo podnieść z urzędu przepisy prawa Unii, zależy od spełnienia warunków zasady równoważności, a mianowicie, czy w podobnej sytuacji sąd krajowy byłby zobowiązany podnieść z urzędu przepisy prawa krajowego(12).

B – *Jeżeli ruchomy hangar byłby nieruchomoci?*

39. Z wyżej wymienionych powodów uważam, że ocena tej sprawy mogłaby zostać w tym miejscu zakończona.

40. Jednak, gdyby sąd odsyłający uznał na podstawie znanych mu okoliczności faktycznych, że ruchomy hangar jest nieruchomością, co na podstawie samej nazwy wydaje się mało prawdopodobne, proponuję w poniższej sekcji alternatywne rozwiązanie, aby w pełni wspomóc sąd odsyłający.

41. Po pierwsze, poczyni kilka wstępnych uwag na temat potrzeby rozróżnienia płatności pierwszej i drugiej kwoty VAT (1). Następnie zajmę się kwestią, czy organy podatkowe były uprawnione do oddania od skargowego, aby zastosować się on do swych zobowiązań w zakresie podatku VAT zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, oddalając jednocześnie wnioski skargowego o odliczenie naliczonego podatku VAT (2). Wreszcie ocenię proporcjonalność grzywny nałożonej na skargowego (3).

1. Rozróżnienie pierwszej i drugiej kwoty VAT

42. Należy wyjaśnić, iż kwestie badane w kolejnej podsekcji dotyczą głównie podatkowych obowiązków i praw skargowego wynikających z jego stosunku z organami podatkowymi w zakresie drugiej kwoty VAT. Natomiast kwestie te nie dotyczą praw i obowiązków wynikających ze stosunków między skargowym, sprzedawcą i skarbem państwa dotyczących pierwszej kwoty VAT.

43. Z perspektywy zastosowania systemu odwrotnego obciążenia i przy założeniu, że system ten byłby rzeczywiście zastosowany do rozpatrywanej transakcji, płatność pierwszej kwoty VAT byłaby błażdem. Błażd ten powinien zostać naprawiony między skargowym i sprzedawcą, i między sprzedawcą a skarbem państwa(13).

44. Trybunał orzekł już, że zwrot błędnie wykazanego na fakturze podatku VAT podlega regulacji przez państwa członkowskie(14), pod warunkiem zachowania podwójnego wymogu równowagi i skuteczności(15). Zwłaszcza co do wymogu skuteczności zauważam szczególne okoliczności, w których nastąpiła sprzedaż ruchomego hangaru, mianowicie sprzedawca był niewypłacalny w momencie sprzedaży, a przymusowa licytacja była zorganizowana przez organy podatkowe(16).

45. Bez względu na postępowanie krajowe w sprawie zwrotu pierwszej kwoty VAT należy podkreślić, że kwota ta powinna być co do zasady zwrócona przez skarbie państwa sprzedawcy lub skargowemu.

46. Dlatego też jestem zdania, że pierwsza kwota VAT, która została zapłacona na rzecz skarbu państwa, nie odnosi się bezpośrednio do oceny obowiązków skargowego w ramach systemu odwrotnego obciążenia. Niemniej jednak ta sama okoliczność ma pewne znaczenie dla oceny prawa skargowego do odliczenia i dla oceny proporcjonalności grzywny.

2. Zobowiązanie skargowego z tytułu podatku VAT i prawo do odliczenia

47. W świetle powyższych rozważań pierwsze pytanie prejudycjalne powinno być, moim zdaniem, rozumiane jako zmierzające do ustalenia, czy zasada neutralności podatku VAT uniemożliwia organom podatkowym oddanie zapłaty podatku VAT w ramach systemu odwrotnego obciążenia od podatnika, który zapłacił nienależny podatek dostawcy oraz odmówienie temu podatnikowi prawa do odliczenia VAT naliczonego, w przypadku braku przestępstwa z jego strony.

48. Przy założeniu, że system odwrotnego obciążenia miał zastosowanie w tych okolicznościach, skargowy byłby rzeczywiście zobowiązany do zapłaty podatku VAT należnego od dostawy hangaru. Oznacza to, że podatek VAT nie powinien zostać naliczony od tej dostawy, a

faktura powinna zawierać wzmiankę o odwrotnym obciążeniu podatkiem VAT, jak przewiduje § 169 lit. n) ustawy o podatku VAT.

49. Oznacza to również, jak zauważa Komisja, że skarżący był zobowiązany zadeklarować podatek VAT organom podatkowym. Zakładając zatem, że hangar stanowi nieruchomości, organy te były uprawnione do udania, aby skarżący działał zgodnie z obowiązkami wynikającymi z systemu odwrotnego obciążenia(17).

50. To, czy były one uprawnione do oddalenia wniosku skarżącego o odliczenie naliczonego podatku VAT, jest jednak oddzielną kwestią.

51. Trybunał stwierdził, że prawo do odliczenia jest integralną częścią mechanizmu podatku VAT i nie może być ograniczone – tak też co do zasady jest w sprawach o przestępstwo lub nadużycie(18).

52. Sąd odsyłający wyjaśnia, że nie ma żadnej informacji o jakimkolwiek przestępstwie popełnionym przez skarżącego. Co interesujące, organy podatkowe uznały w postępowaniu głównym, że skarżący rzeczywiście miał prawo do odliczenia kwoty omawianego naliczonego podatku VAT. Rząd włoski zgodził się z tym stanowiskiem.

53. Mimo powyższego okoliczności tej sprawy wskazują, że skarżący został ostatecznie pozbawiony tego prawa.

54. Jak i dlaczego to się stało, pozostaje dla mnie niejasne. Rozumiem, że kiedy organy podatkowe zauważyły, że skarżący nie działał zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, stwierdziły, iż druga kwota VAT stała się „róźnicą podatkową” – przypuszczalnie długiem podatkowym. Wygląda zatem, że z mocy prawa lub przez praktykę administracyjną organów podatkowych druga kwota VAT została przekształcona w dług podatkowy, do którego prawo do odliczenia nie miało zastosowania.

55. Oznacza to prawdopodobnie, że koszty skarżącego odpowiadające tak naliczonemu podatkowi VAT nie mogły zostać odliczone. Moim zdaniem takie rozwiązanie jest sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT, na której opiera się wspólny system podatku VAT(19), co oznacza, że zmierza to do całkowitego uwolnienia podatnika od ciążaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej(20) i zapewnienia, że podatek obciąża tylko konsumenta końcowego(21).

56. Mój wstępny wniosek jest zatem tego rodzaju, że zasada neutralności podatku VAT nie uniemożliwia organom podatkowym udania zapłaty podatku VAT w ramach systemu odwrotnego obciążenia od podatnika, który zapłacił nienależny podatek dostawcy. Jednakże zasada neutralności podatku VAT uniemożliwia organom odmówienie temu podatnikowi prawa do odliczenia VAT naliczonego, którego podatnik nie zadeklarował poprawnie w ramach systemu odwrotnego obciążenia, w przypadku braku jakiegokolwiek dowodu na popełnienie przestępstwa z jego strony.

3. Proporcjonalność grzywny

57. Wniosek, że skarżącemu niesłusznie odmówiono jego prawa do odliczenia, nie oznacza, że organy podatkowe nie były uprawnione do nałożenia na niego grzywny za niedochowanie obowiązków wynikających z systemu odwrotnego obciążenia. Prawo do odliczenia i obowiązek zapłacenia grzywny za niedochowanie obowiązków warunkujących wykonanie tego prawa stanowią dwa oddzielne problemy.

58. Trybuna? stwierdzi?, ?e w przypadku gdy dyrektywa VAT nie przewiduje systemu sankcji za naruszenie przez podatnika obowi?zków przewidzianych w tej dyrektywie, to do pa?stw cz?onkowskich nale?y wybór sankcji, które uznaj? za odpowiednie. Kompetencje te musz? jednak wykonywa? zgodnie z przepisami i zasadami ogólnymi prawa Unii(22).

59. Jak stwierdzi?a Komisja w uwagach na pi?mie, zasada proporcjonalno?ci jest w?a?nie tak? zasad? ogóln?(23).

60. Aby zbada?, czy ta zasada jest respektowana, s?d krajowy musi upewni? si?, ?e dana sankcja nie wykracza poza to, co jest niezb?dne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawid?owego poboru podatku i zwalczania unikania opodatkowania(24). Nale?y uwzgl?dni? w szczególno?ci charakter i wag? naruszenia oraz sposób ustalania kwoty sankcji(25).

61. Rz?d w?gierski wyja?ni? w trakcie rozprawy, ?e maj?cy zastosowanie przepis krajowy, a mianowicie art. 170 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény (w?gierskiej ustawy XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa), przewiduje za zw?ok? grzywn? o stawce 50%. Stawka ta zosta?a zastosowana wobec skar??cego.

62. Rz?d w?gierski wyja?ni? równie?, ?e na mocy art. 171 ordynacji podatkowej grzywna za zw?ok? o stawce 50% mo?e zosta? zmniejszona lub mo?na od niej ca?kowicie odst?pi? – w wy?tkowych przypadkach, kiedy podatnik dzia?a? z nale?yt? staranno?ci?.

63. Zastosowane przepisy krajowe wydaj? si? pozwala?, aby sankcja by?a dostosowywana i zmieniana w zale?no?ci od okoliczno?ci danej sprawy(26). A zatem, oceniaj?c na poziomie abstrakcyjnym, przepisy krajowe wydaj? si? by? zgodne z zasad? proporcjonalno?ci.

64. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zweryfikowanie, czy te same przepisy zosta?y zastosowane w sposób proporcjonalny w indywidualnym przypadku skar??cego. Jednak?e kilka elementów jest wartych podkre?lenia w kontek?cie niniejszej sprawy.

65. Po pierwsze, wydaje si?, ?e ze strony skar??cego nie dosz?o do nieuczciwego zachowania. Kwoty VAT, zarówno pierwsza, jak i druga, zosta?y wp?acone na rzecz organów podatkowych. Po drugie, postanowienie odsy?aj?ce nie wspomina o ?adnym szczególnym opó?nieniu w zap?acie drugiej kwoty VAT ze strony skar??cego poza tym, które nast?pi?o w wyniku (nie)zrozumienia przez skar??cego systemu odwrotnego obci??enia. Po trzecie, § 142 ust. 7 ustawy o podatku VAT wskazuje, ?e odpowiedzialno?? za wystawienie faktury zgodnej z systemem odwrotnego obci??enia le?y po stronie sprzedaj?cego. Nale?y podkre?li?, ?e sprzedaj?ca wystawi?a faktur?, która nie by?a zgodna z podlegaj?cymi zastosowaniu przepisami systemu odwrotnego obci??enia, i ?e mia?o to miejsce w trakcie procedury przymusowej licytacji zorganizowanej przez organy podatkowe.

66. Rozwa?aj?c te konkretne elementy, zgodnie z sugestij? Komisji, przedmiotem otwartej dyskusji pozostaje fakt, czy zastosowanie grzywny za zw?ok? o stawce 50% nast?pi?o po rzeczywistej indywidualnej ocenie sprawy skar??cego. Jak jednak wy?ej wskazano, zbadanie, czy zasada proporcjonalno?ci by?a przestrzegana w niniejszej sprawie, nale?y do s?du odsy?aj?cego.

V – Wnioski

67. W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj? Trybuna?owi, aby odpowiedzia? na pytania zadane przez Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i ds. pracy w Kecskemét, W?gry) w nast?puj?cy sposób:

Z braku konkretnego odst?pstwa przyznanego na podstawie art. 395 dyrektywy Rady

2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dostawa ruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji, o której mowa w art. 199 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy, nie może być przedmiotem systemu odwrotnego obciążenia.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 – Rząd węgierski zasugerował, że § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT ma także na celu transpozycję art. 199 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Jednakże trudno stwierdzić, jakie znaczenie dla sprawy ma ten przepis, ponieważ art. 199 ust. 1 lit. f) dotyczy „dostawy towarów następującej po cesji zastrzeżenia własności na rzecz cesjonariusza wykonującego to prawo”.

4 – Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, pkt 29).

5 – Wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

6 – Dyrektywa Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążenia podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. 2006, L 221, s. 9) Wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 24).

7 – Zobacz motyw 1 dyrektywy 2006/69 i motyw 42 dyrektywy VAT, które przedstawiają cel realizowany przez art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Jak stwierdzi Trybunał, „przepisów pozwala zatem organom podatkowym na pobór podatku VAT stosowanego do spornych transakcji, gdy zagrożona jest zdolność do uiszczenia owego podatku”. Wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 25, 28).

8 – Artykuł 395 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje: „Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”.

9 – Wyroki: z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI (C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 42); z dnia 15 stycznia 2014 r., Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 38); z dnia 19 grudnia 2013 r., Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, pkt 75–76).

10 – Zobacz wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., JZ (C-94/16 PPU, EU:C:2016:610, pkt 33); z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI (C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 11 listopada 2015 r., Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, pkt 31, 32 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Kásler i Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, pkt 65).

11 – Ostatnio między innymi wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 – Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 12 lutego 2008 r., Kempster (C-2/06, EU:C:2008:78, pkt 45, 46). Zobacz także wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r., van Schijndel i van Veen (C-430/93, i C-431/93, EU:C:1995:441, pkt 13, 14, 22); z dnia 24 października 1996 r.,

Kraaijeveld i in. (C-72/95, EU:C:1996:404, pkt 57, 58, 60).

13 – Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 40–43).

14 – Wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 – Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 37, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 – Zobacz analogicznie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41).

17 – Jak zauważyć sąd, na podstawie systemu odwrotnego obciążenia „nie dochodzi w ogóle do zapłaty podatku VAT między usługodawcą a usługobiorcą, gdy ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego podatku VAT i może jednocześnie, co do zasady, odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym”. Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 29).

18 – Zobacz opinie rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawach połączonych *Staatssecretaris van Financiën i in.* (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2217, pkt 42). Wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in.* (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 48). Zobacz też wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.* (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., *Kittel i Recolta Recycling* (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 45–47).

19 – Wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 23 kwietnia 2015 r., *GST – Syrwez AG* Niemcy (C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 – Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 – Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Tulic i Plavotin* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34). Zobacz również opinie rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2016:724, pkt 24 *in fine*).

22 – Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., *Rodopi M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 – Wyrok z dnia 6 marca 2014 r., *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 – Wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., *GST – Syrwez AG* Niemcy (C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 – Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., *Rodopi M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 – Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., *Rodopi M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 40). W przeciwieństwie do wyroku z dnia 19 lipca 2012 r., *Radihi* (C-63/11, EU:C:2012:497, pkt 50–52).