

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MICHAL BOBEK

prednesené 10. novembra 2016 (1)

Vec C-564/15

Tibor Farkas

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti – článok 199 ods. 1 písm. g) – Rozhodnutie daňových orgánov, ktorým sa konštatuje ‚daňový nedoplatok‘, ktorý má zaplatiť nadobúdateľ tovaru – Nemožnosť odpôťtu DPH na vstupe – Uloženie pokuty – Primeranosť pokuty“

I – Úvod

1. Pán Tibor Farkas (ďalej len „žalobca“) kúpil mobilný hangár v dražbe od jednej spoločnosti v úpadku (ďalej len „predávajúci“). Žalobca zaplatil kúpnu cenu aj DPH, ktorú predávajúci na základe tohto plnenia fakturoval. Žalobca následne uplatnil odpôťtu tejto sumy v priznaní k DPH. Daňové orgány však uviedli, že by sa na transakciu mal vzťahovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti. Žalobca bol na základe tohto mechanizmu povinný zaplatiť DPH orgánom. Daňové orgány preto vyzvali žalobcu na úhradu DPH a navyše mu uložili pokutu vo výške 50 % dlžnej DPH.

2. Vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora, či sú takéto rozhodnutia daňových orgánov v súlade so smernicou 2006/112 (ďalej len „smernica o DPH“)(2).

3. Kým však bude možné vykonať takéto posúdenie, treba najprv vyriešiť inú predbežnú otázku. Táto predbežná otázka, ktorá sa vyskytla v súvislosti s otázkami položenými vnútroštátnym súdom, sa týka riadneho prebratia článku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH a klasifikácie tovaru, o ktorý ide v danom prípade, ako hnuteľného alebo nehnuteľného majetku.

II – Uplatniteľné právo

A – Právo Únie

4. § 193 smernice o DPH stanovoval v § 193 rozhodujúcom pre posudzovanú vec, že „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď sa platí iná osoba v prípadoch uvedených v § 194 až 199 a § 202“.

5. § 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby stanovili, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej sa vykoná „dodanie nehnuteľného majetku ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji“.

6. § 226 ods. 11 smernice o DPH stanovuje, že ak je odberateľ povinný zaplatiť DPH, na faktúrach vystavených na účely DPH sa povinne uvádzajú v zásade iba tieto údaje: „odkaz na uplatňované ustanovenie tejto smernice alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenie, alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb je oslobodené od dane alebo je predmetom prenesenia daňovej povinnosti“.

B – Vnútroštátne právo

7. Ustanovenie § 142 ods. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (az államok forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, § 142 zákona o DPH) stanovuje, že „dať zaplatiť zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby... g) v prípade dodania investičného majetku podniku a dodania iného tovaru či poskytnutia iných služieb, ktorých obvyklá hodnota je v okamihu plnenia vyššia ako 100 000 forintov, ak je zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar alebo poskytuje služby, v likvidácii alebo sa voči nej vedie iné podobné insolvenčné konanie, v ktorom bolo s konečnou platnosťou konštatované, že nie je schopná splácať svoje dlhy“.

8. Ak sa na plnenie uplatní § 142 ods. 1 písm. g), dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby potom podľa § 142 ods. 7 zákona o DPH „vystaví faktúru, v ktorej nie je uvedená... výška DPH na výstupe...“.

9. V prípade, ak je podľa § 169 písm. n) zákona o DPH osobou povinnou zaplatiť DPH zákazník, faktúry musia „obsahovať označenie ‚fordított adózás‘ (režim prenesenia daňovej povinnosti)“.

III – Skutkový stav, vnútroštátne konanie a prejudiciálne otázky

10. Žalobca kúpil mobilný hangár v elektronickej aukcii v rámci núteného predaja majetku predávajúceho, ktorý vykonali daňové orgány.

11. Predávajúci vystavil v súlade s pravidlami všeobecného režimu DPH faktúru s dátumom dodania 26. novembra 2012. V uznesení vnútroštátneho súdu sa uvádza, že žalobca zaplatil kúpnu cenu vrátane DPH (§ 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH). V priznaní k DPH následne uplatnil zodpovedajúci odpis DPH.

12. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Daňové riaditeľstvo Báčsko-malokumánskej župy, ktoré je súčasťou Národnej finančnej a colnej správy, § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH) však vykonalo u žalobcu daňovú kontrolu a konštatovalo, že mal byť uplatnený mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti podľa § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH. Žalobca teda mal zaplatiť DPH z daného plnenia, keďže bol kupujúcim hangáru. Prvostupňový daňový orgán vyhlásil, že žalobca je povinný uhradiť „daňový nedoplatok“ vo výške 744 000 forintov. Táto suma podľa prvostupňového daňového orgánu zodpovedala DPH, ktorá mala byť z transakcie odvodená na základe mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti (§ 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH).

„druhá časť sumy DPH“). Prvostupový daňový orgán zamietol žiadosť žalobcu o vrátenie tejto sumy a uložil mu pokutu vo výške 372 000 forintov.

13. Toto rozhodnutie potvrdil aj daňový orgán druhého stupňa Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Generálne daňové riaditeľstvo regiónu Dél-alföld, ktoré je súčasťou Národnej finančnej a colnej správy, ďalej len „žalovaný“).

14. Žalobca napadol toto rozhodnutie na Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko). Tvrdí, že takéto rozhodnutia vnútroštátnych daňových orgánov sú v rozpore s právom Únie. Uvádza, že mu žalovaný odoprel právo na odpočet DPH iba z dôvodu formálneho pochybenia spočívajúceho v tom, že predávajúci vystavil predmetnú faktúru v súlade so všeobecným režimom zdanenia namiesto mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Zdôrazňuje, že predávajúci zaplatil štátnej pokladnici prvú časť sumy DPH. Štátnej pokladnici teda nevznikla nijaká škoda a mala k dispozícii všetky potrebné informácie na určenie správnej výšky dane.

15. Vnútroštátny súd sa stotožňuje s niektorými pochybnosťami žalobcu. Zdôrazňuje, že v danom prípade nevidí žiadny náznak daňového úniku. Vyvodzuje z toho, že výklad daňových orgánov, zdá sa, nie je primeraný cieľu, ktorý sleduje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.

16. Za týchto okolností Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Je postup daňového orgánu, ktorý na základe ustanovení zákona o DPH konštatuje daňový nedoplatok odberateľa tovaru (alebo príjemcu služby) v prípade, ak dodávateľ tovaru (alebo poskytovateľ služby) vystaví faktúru týkajúcu sa transakcie, ktorá podlieha režimu prenesenia daňovej povinnosti, podľa všeobecného režimu zdanenia, pričom prizná DPH zodpovedajúcu tejto faktúre a odvedie ju do štátnej pokladnice, a odberateľ tovaru (alebo príjemca služby) si odpočíta DPH zaplatenú vystaviteľovi faktúry, aj keď nemôže využiť svoje právo na odpočítanie dane, pokiaľ ide o DPH klasifikovanú ako daňový nedoplatok, zlučiteľný s ustanoveniami smernice o DPH, najmä so zásadou proporcionality vo vzťahu k cieľom daňovej neutrality a predchádzania daňovým podvodom?

2. Je sankcia za výber nesprávneho spôsobu zdanenia v prípade konštatovania daňového nedoplatku, ktorá vedie aj k uloženiu daňovej pokuty v sadzbe 50 %, primeraná, ak štátnej pokladnici nevznikla nijaká škoda a nielen nasvedčuje, že by došlo k podvodnému konaniu?

17. Písomné pripomienky predložili estónska a maďarská vláda, ako aj Komisia. Maďarská vláda a Komisia sa ústne vyjadrili na pojednávaní, ktoré sa konalo 7. septembra 2016.

IV – Posúdenie

18. Článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH stanovuje, že sa uplatní len na „dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji“. Toto ustanovenie teda zjavne obmedzuje rozsah svojej pôsobnosti na *nehnuteľný majetok*.

19. Vnútroštátny súd vo svojej žiadosti uviedol, že majetkom, ktorý si žalobca zaobstaral, je „mobilný hangár“. Súd však nespomenul, či tento hangár kvalifikoval na základe skutkových okolností v pôvodnom konaní ako huteľný majetok, či nehnuteľný majetok.

20. Zo znenia uplatniteľného vnútroštátneho práva (uvedeného v bode 7 týchto návrhov), ktoré

nerozlišuje medzi hnuteľným majetkom a nehnuteľným majetkom, možno pochopiť, prečo mala táto otázka pre vnútroštátny súd iba obmedzený význam. Pre uplatnenie článku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH má však táto klasifikácia kľúčový význam.

21. Hoci toto rozhodnutie musí v konečnom dôsledku urobiť vnútroštátny súd, budem vychádzať z toho, že *mobilitný* hangár je, ako napovedá jeho názov, *hnuteľný* majetok (A). Potom sa budem zaoberať nepravdepodobnou alternatívou, že mobilný hangár sa kvalifikuje ako nehnuteľný majetok (B).

A – Ak by bol mobilný hangár hnuteľným majetkom

22. Niet pochyb o tom, že článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa uplatňuje len na *nehnuteľný* majetok.

23. Maarská vláda na pojednávaní potvrdila, že § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH má preberať článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.(3) Potvrdila tiež, že § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH sa uplatňuje na hnuteľný aj nehnuteľný majetok.

24. Z toho vyplýva, že ak by sa § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH uplatnil na hnuteľný majetok, za predpokladu, že by sa tak mobilný hangár klasifikoval, mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti by bol uplatnený nad rámec vecnej pôsobnosti článku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

25. S tým súvisí otázka, či je členský štát oprávnený rozšíriť týmto spôsobom vecnú pôsobnosť článku 199 ods. 1 písm. g). Z nasledujúci dôvodov sa domnievam, že to tak nie je.

26. Po prvé, základné pravidlo, podľa ktorého sa určuje, kto má povinnosť zaplatiť DPH, stanovuje článok 193 smernice o DPH.(4) Podľa neho platí, že každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb.

27. V ťase rozhodujúcom pre posudzovanú vec bolo v tomto ustanovení zároveň uvedené, že daň môže zaplatiť „iná osoba“ podľa článkov 194 až 199 a 202 smernice o DPH.

28. Z toho vyplýva, že pravidlo mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti zakotvené v týchto ustanoveniach predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného v článku 193. Pôsobnosť týchto ustanovení je teda nutné vykladať reštriktívne.(5) V kontexte posudzovanej veci to znamená, že od všeobecného pravidla sa možno odchyliť len vtedy, ak to smernica o DPH výslovne stanovuje.

29. Po druhé, z článku 193 v spojení s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vyplýva, že otázka určenia osoby povinnej zaplatiť DPH z dodania nehnuteľného majetku v konaní o nútenom predaji bola v plnom rozsahu harmonizovaná. Ako Súdny dvor už skôr vysvetlil, článok 199 ods. 1 písm. g) bol do smernice o DPH vložený(6) spolu s ďalšími dôvodmi na uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti obsiahnutými v článku 199 s cieľom umožniť všetkým členským štátom uplatňovať výnimky; predtým bola táto možnosť poskytnutá iba niektorým členským štátom s cieľom zabrániť daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v niektorých odvetviach alebo v súvislosti s niektorými špecifickými plneniami.(7)

30. Výsledná harmonizácia teda neumožňuje členským štátom, aby z vlastnej vôle rozšírili vecnú pôsobnosť výnimky stanovenej v článku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

31. Po tretie, členský štát sa môže odchyliť od všeobecného pravidla obsiahnutého v článku 193 a článku 199 ods. 1 písm. g) iba v prípade, že získa povolenie na výnimku na základe článku 395 smernice o DPH. Toto ustanovenie umožňuje členským štátom, aby požiadali o oprávnenie

„zavie[s?] osobitné opatrenia odchy?ujúce sa od... smernice [o DPH] na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie ur?itým da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani“.

32. Ma?arsko teda mohlo rozšíriť pôsobnosť výnimky podľa ?lánku 199 ods. 1 písm. g) prostredníctvom výnimky udelenej rozhodnutím Rady na základe ?lánku 395 smernice o DPH.(8)

33. Na pojednávaní bolo potvrdené, že Ma?arsku nebola takáto individuálna výnimka udelená.

34. Vzh?adom na to, že Ma?arsku nebola udelená výnimka na základe ?lánku 395 smernice o DPH, tento ?lenský štát nemôže uplat?ova? mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti na dodanie mobilného hangáru ako vo vnútroštátnom konaní.

35. Z toho vyplýva, že za okolností vnútroštátneho konania by sa mala smernica o DPH vyklada? v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti uplatnil aj na hnute?ný majetok dodaný v konaní o nútenom predaji.

36. Skutkové okolnosti uvedené vnútroštátnym súdom nasved?ujú tomu, že žalobca a predávajúci konali v súlade so smernicou o DPH, keď na dodanie mobilného hangáru uplatnili všeobecný režim DPH.

37. Ak vnútroštátny súd na základe skutkových okolností posudzovanej veci považuje mobilný hangár skuto?ne za hnute?ný majetok, bude z tejto skuto?nosti musieť vyvodi? potrebné závery v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora.

38. Vnútroštátne právne predpisy by sa mali v ?o najvä?šej miere vyklada? v súlade s príslušnými ustanoveniami práva Únie.(9) Súdny dvor však pripustil, že výklad v súlade s právom Únie má svoje medze. Najmä nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem*. (10) Ak by výklad v súlade s právom Únie nebol možný, vnútroštátny súd je povinný zabezpe?i? plný ú?inok práva Únie tak, že podľa potreby upustí od uplatnenia nezlu?iteľných ustanovení vnútroštátneho práva bez toho, aby museli byť najskôr zrušené.(11) Otázka, či vnútroštátny súd môže z vlastného podnetu nastoli? otázku práva Únie, závisí od dodržania zásady rovnocennosti a konkrétne od toho, či by bol vnútroštátny súd v porovnate?nej situácii povinný z vlastného podnetu uplatni? ustanovenia vnútroštátneho práva.(12)

B – *Ak by bol mobilný hangár nehnute?ným majetkom*

39. Z vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že posudzovanie daného prípadu môže byť na tomto mieste ukon?ené.

40. Ak by však vnútroštátny súd na základe skutkových okolností posudzovaného prípadu dospel k záveru, že mobilný hangár je nehnute?ným majetkom, ?o je vzh?adom na jeho samotný názov dos? nepravdepodobné, v záujme poskytnutia plnohodnotnej pomoci vnútroštátnemu súdu uvediem v nasledujúcej ?asti stru?né alternatívne usmernenie.

41. Najprv uvediem nieko?ko úvodných poznámok k rozdielu, ktorý by mal byť medzi zaplatením prvej a druhej ?asti sumy DPH (1). Potom sa budem zaobera? otázkou, či boli da?ové orgány oprávnené požadova?, aby žalobca splnil svoje povinnosti súvisiace s DPH v rámci mechanizmu prenesenia da?ovej povinnosti, keď odmietli jeho žiados? o odpo?et DPH na vstupe (2). Nakoniec posúdím primeranos? pokuty, ktorá bola žalobcovi uložená (3).

1. Odlíšenie prvej a druhej ?asti sumy DPH

42. Treba objasni?, že otázky posudzované v nasledujúcom pododdiele sa týkajú predovšetkým da?ových povinností a práv, ktoré má žalobca vo vz?ahu k da?ovým orgánom v

súvislosti s druhou časťou sumy DPH. Tieto otázky sa naopak netýkajú práv a povinností vo vzťahu medzi žalobcom, predávajúcim a štátnou pokladnicou, ktoré súvisia s prvou časťou sumy DPH.

43. Z hľadiska uplatnenia mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a za predpokladu, že sa mal tento mechanizmus na predmetné plnenie skutočne uplatniť, zaplatenie prvej časti sumy DPH bolo chybou. Toto pochybenie by sa malo napraviť medzi žalobcom a predávajúcim a medzi predávajúcim a štátnou pokladnicou.(13)

44. Súdny dvor už skôr rozhodol, že vrátenie chybne fakturovanej DPH majú upraviť členské štáty,(14) a to za podmienok, ktoré napĺňajú požiadavky ekvivalencie a efektivity.(15) Pokiaľ ide konkrétne o požiadavku efektivity, rád by som poukázal na pomerne špecifické okolnosti, za ktorých došlo k predmetnému predaju mobilného hangáru, a to konkrétne, že predávajúci bol v čase predaja v úpadku a nútený predaj vykonali daňové orgány.(16)

45. Odhliadnuc od vnútroštátneho konania o vrátení prvej časti sumy DPH, treba zdôrazniť, že túto sumu v zásade musí štátna pokladnica vrátiť predávajúcemu alebo žalobcovi.

46. Z tohto dôvodu sa domnievam, že prvá časť sumy DPH, ktorá bola odvedená do štátnej pokladnice, nie je priamo relevantná pre posúdenie povinností žalobcu v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Tá istá skutočnosť má však podľa môjho názoru určitú relevantnosť pre posúdenie práva žalobcu na odpoveť DPH a primeranosti pokuty.

2. Žalobcova povinnosť uhradiť DPH a jeho právo na odpoveť

47. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že prvá prejudiciálna otázka by sa mala vykladať v tom zmysle, že jej účelom je zistiť, či zásada neutrality DPH bráni tomu, aby daňové orgány vyžadovali od zdaniteľnej osoby, ktorá zaplatila dodávateľovi DPH, ktorú nebola povinná uhradiť, aby uhradila DPH v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, a odopreli jej právo na odpoveť DPH na vstupe v prípade, že sa nedopustila podvodu.

48. Za predpokladu, že by sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti za týchto okolností uplatnil, žalobca by musel za dodanie hangáru skutočne odvieť DPH. To znamená, že pri dodaní tohto tovaru nemala byť DPH vybratá a na faktúre malo byť uvedené, že povinnosť uhradiť DPH bola prenesená v zmysle § 169 písm. n) zákona o DPH.

49. Takisto to znamená, ako podotkla Komisia, že žalobca bol povinný priznať DPH daňovým orgánom. Tieto orgány teda boli za predpokladu, ak by bol predmetný hangár nehnuteľným majetkom, oprávnené požadovať, aby žalobca splnil svoje povinnosti v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.(17)

50. Inou vecou však je, či boli oprávnené zamietnuť žalobcovu žiadosť o odpoveť DPH na vstupe.

51. Súdny dvor rozhodol, že právo na odpoveť je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a nemôže byť obmedzené; v zásade s výnimkou prípadov podvodu alebo zneužitia.(18)

52. Vnútroštátny súd uvádza, že v danej veci nenasvedčuje nič tomu, že by sa žalobca dopustil daňového podvodu. Zaujímavé je, že daňové orgány v pôvodnom konaní uznali, že žalobca mal právo na odpoveť predmetnej DPH na vstupe. Maarská vláda s týmto stanoviskom súhlasila.

53. Zo skutkových okolností daného prípadu aj napriek vyššie uvedenému vyplýva, že žalobcovi bolo v konečnom dôsledku toto právo odopreté.

54. Akým spôsobom a prečo sa tak stalo, mi nie je jasné. Rozumiem tomu, že v situácii, keď daňové orgány skonštatovali, že žalobca nepostupoval v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti, vyhlásili, že sa druhá časť sumy DPH stala „daňovým nedoplatkom“ – pravdepodobne daňovým dlhom. Všetko teda nasvedčuje tomu, že z druhej časti sumy DPH sa na základe zákona alebo správnej praxe daňových orgánov stal daňový dlh, na ktorý sa už právo na odpôčet nevzťahuje.

55. To pravdepodobne znamená, že výdavky žalobcu zodpovedajúce tejto DPH na vstupe už nemožno odpôčítať. Podľa môjho názoru je takýto dôsledok v rozpore so zásadou neutrality DPH, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH,(19) keďže jej cieľom je úplné oslobodenie zdaniteľnej osoby od záťaže DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jej hospodárskych činností,(20) a zabezpečiť, aby DPH zaplatila iba konečného spotrebiteľa.(21)

56. Dospel som teda k predbežnému záveru, že zásada neutrality DPH nebráni tomu, aby daňové orgány vyžadovali od zdaniteľnej osoby, ktorá zaplatila dodávateľovi DPH, ktorú nebola povinná uhradiť, aby odvieďla DPH v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Zásada neutrality DPH však bráni tomu, aby daňové orgány tejto zdaniteľnej osobe odopreli právo na odpôčet DPH na vstupe, ktorú zdaniteľná osoba nepriznala správne v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ak neexistuje žiadny dôkaz o tom, že sa dopustila podvodu.

3. Primeranosť pokuty

57. Záver, že žalobcovi sa neoprávnene bránilo v uplatnení jeho práva na odpôčet, neznamená, že daňové orgány neboli oprávnené uložiť mu pokutu za nesplnenie povinností v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Právo na odpôčet a povinnosť zaplatiť pokutu za nesplnenie povinností, ktoré podmieňujú uplatnenie tohto práva, sú totiž dve samostatné veci.

58. Súdny dvor rozhodol, že vzhľadom na to, že v smernici o DPH nie je upravený systém sankcií, ktoré by postihovali porušenie povinností, ktoré majú zdaniteľné osoby podľa tejto smernice, je na členských štátoch, aby si zvolili sankcie, ktoré považujú za vhodné. Túto právomoc však musia vykonávať v súlade s právom Únie a jeho všeobecnými zásadami.(22)

59. Ako podotkla Komisia v písomnom vyjadrení, jednou z týchto zásad je aj zásada proporcionality.(23)

60. Keď vnútroštátny súd overuje, či je táto zásada rešpektovaná, musí sa uistiť, že príslušná sankcia neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení správneho výberu dane a predchádzaní daňovým únikom.(24) Okrem iného sa musí zohľadňovať aj povaha a závažnosť porušenia a spôsoby určovania výšky sankcie.(25)

61. Maarská vláda na pojednávaní vysvetlila, že uplatniteľné vnútroštátne ustanovenie, konkrétne § 170 zákona XCII z roku 2003, daňový poriadok (adózárs rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény), všeobecne stanovuje sadzbu pokuty 50 %. Táto sadzba bola použitá aj v prípade žalobcu.

62. Maarská vláda tiež vysvetlila, že podľa § 171 daňového poriadku možno vo výnimočných prípadoch, keď platiteľ dane postupoval s náležitou starostlivosťou, všeobecnú sadzbu 50 % znížiť alebo pokutu neuložiť.

63. Uplatniteľné vnútroštátne ustanovenia podľa všetkého umožňujú, aby sankcia bola upravená alebo znížená v závislosti od špecifických okolností daného prípadu.(26) Z hľadiska

posúdenia na abstraktnej úrovni sú teda vnútroštátne ustanovenia, zdá sa, v súlade so zásadou proporcionality.

64. Otázku, či boli tieto ustanovenia primeraným spôsobom uplatnené aj v konkrétnom prípade žalobcu, musí posúdiť vnútroštátny súd. V kontexte posudzovanej veci je však vhodné poukázať na niektoré okolnosti.

65. Po prvé, žalobca sa podľa všetkého nedopustil žiadneho podvodného konania. Daňovým orgánom bola zaplatená prvá aj druhá časť sumy DPH. Po druhé, v uznesení vnútroštátneho súdu sa nespomína, že by bol žalobca so zaplatením druhej časti sumy DPH v omeškaní, ktoré by prekročovalo rámec omeškania spôsobeného tým, ako (nesprávne) pochopil mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti. Po tretie, § 142 ods. 7 zákona o DPH stanovuje, že zodpovednosť za vystavenie faktúry v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti nesie predávajúci. Treba zdôrazniť, že faktúru, ktorá nezodpovedala príslušným pravidlám mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, vystavil predávajúci a že sa tak stalo v rámci konania o nútenom predaji vedenom daňovými orgánmi.

66. Ako navrhla Komisia, s prihliadnutím na tieto osobitné okolnosti je otázne, či bola spomínaná všeobecná sadzba 50 % uplatnená na základe riadneho individuálneho posúdenia žalobcovho prípadu. Ako však bolo uvedené vyššie, otázku, či bola v posudzovanom prípade dodržaná zásada proporcionality, musí posúdiť vnútroštátny súd.

V – Návrh

67. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko) takto:

Vzhľadom na neexistenciu osobitnej výnimky udelenej na základe článku 395 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa na dodanie hnuteľného majetku v rámci konania o nútenom predaji podľa článku 199 ods. 1 písm. g) tejto smernice nemôže vzťahovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

3 – Maďarská vláda uviedla, že § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH má prebrať aj článok 199 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Nie je však jasné, ako by mohlo byť toto ustanovenie relevantné pre posudzovanú vec, pretože článok 199 ods. 1 písm. f) upravuje „dodanie tovaru, ktoré nasleduje po postúpení výhrady práva vlastníctva na nadobúdateľa a výkone tohto práva nadobúdateľom“.

4 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, bod 29).

5 – Rozsudok z 26. mája 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, bod 33 a citovaná judikatúra).

6 – Smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri útočovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, 2006, s. 9). Rozsudok z 13. júna 2013,

Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, bod 24).

7– Bod 1 odôvodnenia smernice 2006/69 a bod 42 odôvodnenia smernice o DPH, v ktorých je stanovený cieľ sledovaný ?lánkom 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Ako poznamenal Súdny dvor, toto „ustanovenie tak umožŕuje da?ovým úradom vybrať DPH uplatnenú na predmetné transakcie, ak je ohrozená spôsobilosť dlžníka zaplatiť da?“. Rozsudok z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, body 25 a 28).

8– ?lánok 395 ods. 1 smernice o DPH: „Rada môže jednomyseľne na návrh Komisie oprávniť ktorýkoľvek ?lenský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie ur?itým da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani. ...“

9– Rozsudky z 19. apríla 2016, DI (C?441/14, EU:C:2016:278, bod 42); z 15. januára 2014, Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2, bod 38); z 19. decembra 2013, Koushkaki (C?84/12, EU:C:2013:862, body 75 a 76).

10– Pozri rozsudky z 28. júla 2016, JZ (C?294/16 PPU, EU:C:2016:610, bod 33); z 19. apríla 2016, DI (C?441/14, EU:C:2016:278, bod 32 a citovanú judikatúru); z 11. novembra 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C?505/14, EU:C:2015:742, body 31 a 32 a citovanú judikatúru); z 30. apríla 2014, Kásler a Káslerné Rábai (C?26/13, ECLI:EU:C:2014:282, bod 65).

11– Okrem iného nedávny rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C?105/14, EU:C:2015:555, bod 49 a citovaná judikatúra).

12– Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2008, Kempter (C?2/06, EU:C:2008:78, body 45 a 46). Pozri tiež rozsudky zo 14. decembra 1995, van Schijndel a van Veen (C?430/93 a C?431/93, EU:C:1995:441, body 13, 14 a 22), a z 24. októbra 1996, Kraaijeveld a i. (C?72/95, EU:C:1996:404, body 57, 58 a 60).

13– Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, body 40 až 43).

14– Rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, body 25 a 26 a citovaná judikatúra).

15– Rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, body 37 a 40 a citovaná judikatúra).

16– Pozri analogicky rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

17– Ako uviedol Súdny dvor, v rámci mechanizmu prenesenia da?ovej povinnosti „nedochádza medzi poskytovateľom a príjemcom služieb k nijakej platbe DPH, pričom príjemca je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutoŕnené transakcie a zároveň môže v zásade vykonať odpo?ítanie tej istej dane tak, že da?ovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu“. Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, bod 29).

18— Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar v spojených veciach Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2217, bod 42). Rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014: 2455, bod 48). Pozri tiež rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU: C:2006:121, bod 84 a citovanú judikatúru). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, body 45 až 47).

19— Rozsudky z 2. júla 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, bod 40 a citovaná judikatúra), a z 23. apríla 2015, GST – Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovaná judikatúra).

20— Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, bod 31 a citovaná judikatúra).

21— Rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulic? a Plavo?in (C?249/12 a C?250/12, EU:C:2013:722, bod 34). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2016:724, bod 24 *in fine*).

22— Rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, bod 31 a citovaná judikatúra).

23— Rozsudok zo 6. marca 2014, Siragusa (C?206/13, EU:C:2014:126, bod 34 a citovaná judikatúra).

24— Rozsudok z 23. apríla 2015, Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovaná judikatúra).

25— Rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, bod 38 a citovaná judikatúra).

26— Rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, bod 40). Naopak to bolo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 19. júla 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, body 50 až 52).