



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 26. apríla 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dôvod uvedený *ex offio* a založený na porušení práva Únie — Zásady ekvivalencie a efektivity — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe — Systém prenesenia daňovej povinnosti — Článok 199 ods. 1 písm. g) — Uplatnenie len v prípade nehnuteľného majetku — Zaplatenie dane nadobúdateľom tovaru predajcovi bez právneho dôvodu po chybnom vystavení faktúry — Rozhodnutie daňového orgánu, v ktorom sa konštatuje daňový dlh nadobúdateľa tovaru, odmieta sa zaplatenie odpočtu, ktorý nadobúdateľ požaduje, a zároveň sa mu ukladá daňová pokuta“

Vo veci C-564/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko) zo 7. októbra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 4. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

Tibor Farkas

proti

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

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe a C. Lycourgos (spravodajca),

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. septembra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- maďarská vláda, v zastúpení: M. M. Tátrai, M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: K. Kraavi-Käerdi, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a L. Havas, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. novembra 2016,

* Jazyk konania: maďarčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), ako aj výkladu zásady daňovej neutrality a zásady proporcionality.
- 2 Tento návrh bol prednesený v rámci sporu medzi pánom Tiborom Farkasom a 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 „maďarská daňová správa“) v súvislosti s rozhodnutím tohto orgánu, ktorým konštatoval daňový dlh pána Farkasa a uložil mu daňovú pokutu z dôvodu neuplatnenia vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa systému prenesenia daňovej povinnosti.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Odôvodnenie 42 smernice 2006/112 stanovuje, že „členské štáty by mali mať v osobitných prípadoch možnosť označiť za osobu zodpovednú za platenie dane príjemcu dodávaného tovaru alebo služieb. Týmto by sa malo pomôcť členským štátom pri zjednodušení predpisov a v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani v určených sektoroch a pri určitých typoch transakcií.“
- 4 Článok 167 tejto smernice uvádza:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“
- 5 Článok 168 písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

 - a) [daň z pridanej hodnoty (DPH)] splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“
- 6 Podľa článku 178 písm. a) a f) smernice 2006/112:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

 - a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

...

 - f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

7 Podľa článku 193 smernice 2006/112 DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202 tejto smernice.

8 Článok 199 ods. 1 písm. g) uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

...

g) dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji.

...“

9 Článok 226 bod 11a smernice 2006/112/ES uvádza:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

11a. označenie ‚prenesenie daňovej povinnosti‘, ak je DPH povinný platiť odberateľ“.

10 Podľa článku 395 tejto smernice:

„1. Rada môže jednomyselne na návrh Komisie opraviť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

...

2. Členský štát, ktorý si želá zaviesť opatrenie uvedené v odseku 1, pošle žiadosť Komisii a poskytne jej všetky potrebné údaje. ...

Akonáhle má Komisia k dispozícii všetky údaje, ktoré sú podľa nej potrebné na posúdenie žiadosti, oznámi to do jedného mesiaca členskému štátu, ktorý žiadosť podal, a odošle ostatným členským štátom žiadosť v pôvodnom jazyku.

3. Do troch mesiacov od odoslania oznámenia uvedeného v odseku 2 druhom pododseku Komisia predloží Rade príslušný návrh alebo jej oznámi svoje námietky v prípade, že s povolením výnimky nesúhlasí.

4. Postup stanovený v odseku 2 a 3 sa v každom prípade ukončí do ôsmich mesiacov od prijatia žiadosti Komisiou.“

Maďarské právo

- 11 § 142 ods. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na vec samu (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Daň zaplatí zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby:

...

g) v prípade dodania investičného majetku podniku alebo dodania iného tovaru či poskytnutia iných služieb, ktorých obvyklá hodnota je v okamihu plnenia vyššia ako 100 000 maďarských forintov [(HUF) (približne 324 eur)], 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;

...

7. V prípade uplatnenia odseku 1 je dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby povinný vystaviť faktúru, v ktorej nie je uvedená ani výška DPH na výstupe, ani percentuálna sadzba stanovená v § 83.

...“

- 12 § 169 písm. n) zákona o DPH stanovuje:

„Faktúra musí povinne obsahovať tieto údaje:

...

n) v prípade, ak je osobou povinnou zaplatiť daň nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služieb, označenie „režim prenesenia daňovej povinnosti“.

...“

- 13 § 170 ods. 1 a 2 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č.° XCII z roku 2003 o všeobecnom daňovom konaní) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o daňovom konaní“) stanovuje:

„1. V prípade, že daň nebola v celom rozsahu zaplatená, zaplatí sa daňová pokuta. Výška daňovej pokuty je 50 % nezaplatenej sumy, ak nie je uvedené inak. Výška pokuty je 200 % nezaplatenej sumy v prípade, že rozdiel v porovnaní so sumou, ktorá mala byť zaplatená, vyplýva zo zatajovania príjmov alebo z falšovania alebo ničenia dôkazov, účtovných kníh alebo záznamov. Daňový orgán uloží daňovú pokutu aj v prípade, že daňovník podá bez toho, aby na to bol oprávnený, žiadosť o pomoc alebo o vrátenie dane alebo vyhlásenie o majetku, pomoci alebo vrátení, a daňový orgán pred priznaním príslušnej sumy zistí, že daňovník na to nemal právo. Základ výšky pokuty sa v tomto prípade rovná sume, ktorú daňovník neoprávnene požadoval.

2. Daňový nedoplatok, ktorý bol zistený u daňovníka, možno v prípade prenesenia daňovej povinnosti považovať za nezaplatenie dane len v prípade, ak uvedený nedoplatok nebol uhradený pred termínom splatnosti alebo ak bola daňovníkovi poskytnutá rozpočtová podpora. ...“

14 Podľa § 171 zákona o daňovom konaní:

„1. Pokutu možno znížiť alebo ju dokonca odpustiť, a to buď *ex offio*, alebo na návrh, v prípade okolností, o ktorých sa možno domnievať, že sú výnimočné a že dovoľujú dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba, jej zástupca, zamestnanec, člen alebo splnomocnenec, teda subjekty, ktoré spôsobili daňový dlh, konali s rozvahou, ktorú od nich bolo možné za danej situácie očakávať. Pokutu je potrebné znížiť s prihliadnutím na všetky okolnosti danej veci, najmä na výšku daňového dlhu, okolnosti jeho vzniku, závažnosť a frekvenciu protiprávneho konania zdaniteľnej osoby (konanie alebo opomenutie).

2. Pokuta sa ani *ex offio*, ani na návrh nezníži, ak je daňový dlh spojený so zatajovaním príjmov, falšovaním alebo zničením potvrdení, účtov alebo záznamov.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 15 Pán Farkas kúpil mobilný hangár v elektronickej dražbe organizovanej daňovými orgánmi od spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorá bola daňovým dlžníkom. Dotknutý predajca vystavil faktúru, v ktorej bola uvedená DPH spojená s touto transakciou v súlade s pravidlami všeobecného režimu zdanenia. Keď pán Farkas zaplatil kúpnu cenu určenú na dražbe, uhradil aj DPH uvedenú predajcom, ktorý túto daň odviezol maďarskej daňovej správe.
- 16 Pán Farkas uplatnil odpočet DPH na výstupe, ktorá bola uvedená na faktúre. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Daňové riaditeľstvo Báčsko malokumánskej župy, ktoré je súčasťou Národnej finančnej a colnej správy, Maďarsko) následne overilo žiadosti pána Farkasa o vrátenie DPH uvedené v jeho daňových priznaniach k DPH za štvrtý štvrtrok roku 2012. Tento daňový orgán konštatoval, že neboli dodržané pravidlá týkajúce sa systému prenesenia daňovej právomoci v zmysle § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH, podľa ktorých mal pán Farkas ako nadobúdateľ tovaru zaplatiť DPH priamo do štátnej pokladnice. Rozhodnutím z 11. júla 2014, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím zo 7. novembra 2014, maďarská daňová správa konštatovala, že pán Farkas má daňový nedoplatok vo výške 744 000 HUF (približne 2 400 eur), pričom zamietla jeho žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej dotknutému predajcovi a uložila mu daňovú pokutu vo výške 372 000 HUF (približne 1 200 eur).
- 17 Pán Farkas tvrdí, že maďarská daňová správa odmietla jeho právo na odpočítanie DPH z dôvodu formálnych nedostatkov spočívajúcich v tom, že predmetná faktúra bola vystavená v súlade so všeobecným režimom zdanenia namiesto mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a že daňová správa tým porušila právo Únie. Domnieva sa, že rozhodnutie, na základe ktorého je povinný zaplatiť daňový nedoplatok, je nedôvodné, lebo predmetnú DPH zaplatil do štátnej pokladnice dotknutý predajca. Pán Farkas sa obrátil na vnútroštátny súd a požiadal ho, aby položil Súdnemu dvoru otázku, či zamietnutie jeho práva na odpočítanie dane je v súlade s právom Únie.
- 18 Vnútroštátny súd sa domnieva, že maďarská daňová správa nezamietla právo pána Farkasa na odpočítanie DPH, ale uložila mu povinnosť zaplatiť daň splatnú v zmysle pravidiel prenesenia daňovej povinnosti v súlade s § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH. Nedoplatok, ktorý bol povinný zaplatiť, zodpovedá DPH uvedenej na faktúre k príslušnej transakcii. Podľa vnútroštátneho súdu v zmysle rozhodnutí maďarskej daňovej správy síce pán Farkas zaplatil DPH dotknutému predajcovi, považuje sa však za osobu povinnú zaplatiť túto DPH štátnej pokladnici. Z toho vyplýva, že aj keď maďarská daňová správa nespochybňuje jeho právo na odpočítanie zaplatenej DPH, sumu, ktorej vrátenie žiada, znížila o daňový nedoplatok, o ktorom sa domnieva, že pán Farkas je povinný ho zaplatiť. Keďže obe tieto sumy sú rovnaké, navzájom sa vynulujú. Vnútroštátny súd okrem toho konštatuje, že dotknutý predajca zaplatil DPH do štátnej pokladnice, ktorá tak neutrpela nijakú ujmu z dôvodu, že predmetná

faktúra bola vystavená chybné v zmysle všeobecného režimu zdanenia namiesto mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Okrem toho podľa vnútroštátneho súdu nič nepoukazuje na to, že by došlo k daňovému podvodu alebo k snahe získať daňovú výhodu.

19 Vnútroštátny súd sa domnieva, že v praxi rozhodnutie maďarských daňových orgánov bráni pánovi Farkasovi, aby uplatnil svoje právo na odpočítanie dane. Vzhľadom na to, že podľa smernice 2006/112 a podľa judikatúry Súdneho dvora môže byť právo na odpočítanie DPH zamietnuté len v prípade preukázania daňového podvodu, toto rozhodnutie sa nezdá byť primerané cieľu, ktorý mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti sleduje.

20 Za týchto okolností Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd Kecskemét, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je postup daňového orgánu, ktorý na základe ustanovení zákona o DPH konštatuje daňový nedoplatok nadobúdateľa 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 nadobúdateľ 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 2006/112, 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 nič nenasvedčuje, že by došlo k podvodnému konaniu?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné poznámky

21 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že transakcia, ktorej sa týka vec sama, spočíva v tom, že pán Farkas kúpil mobilný hangár v elektronickej dražbe organizovanej vnútroštátnymi daňovými orgánmi. Podľa § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH, ktorý podľa vnútroštátneho súdu preberá článok 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, tieto orgány usúdili, že uvedená transakcia mala podliehať mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a požiadali pána Farkasa, aby zaplatil DPH z tohto predaja, pričom mu udelili daňovú pokutu.

22 Na otázku, ktorú Súdny dvor položil na pojednávaní, maďarská vláda odpovedala, že transakcia vo veci samej sa týka dodania hnutelného majetku a § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH sa uplatňuje bez rozdielu tak na hnutelný, ako aj na nehnuteľný majetok.

23 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že článok 193 smernice 2006/112 stanovuje, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202. Článok 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 uvádza, že členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou zaplatiť daň je zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný nehnuteľný majetok, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji.

24 Z odôvodnenia 42 smernice 2006/112 vyplýva, že cieľ, ktorý článok 199 ods. 1 písm. g) sleduje, je umožniť členským štátom využiť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti v určených sektoroch a pri určitých typoch transakcií, v záujme zjednodušenia predpisov a boja proti daňovým únikom

a vyhýbaniu sa dani. Toto ustanovenie tak umožňuje daňovým orgánom vybrať DPH uplatnenú na predmetné transakcie, ak je ohrozená spôsobilosť dlžníka zaplatiť daň (rozsudok z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28).

- 25 Súdny dvor už rozhodol, že článok 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 je výnimkou zo zásady, ktorú pripomína článok 193 tejto smernice, a podľa ktorej DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb a toto ustanovenie preto musí byť predmetom reštriktívneho výkladu. Uvedený článok 199 totiž umožňuje členským štátom použiť v situáciách upravených v jeho prvom odseku písm. a) až g) mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, podľa ktorého osobou povinnou zaplatiť DPH je zdaniteľná osoba, pre ktorú sa transakcia podliehajúca DPH vykonáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, body 23 a 31).
- 26 Ako v bode 28 svojich návrhov uviedol generálny advokát, skutočnosť, že mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti predstavuje výnimku zo zásady stanovenej v článku 193 smernice 2006/112, znamená, že od uvedenej zásady sa možno odchýliť len vtedy, ak to táto smernica výslovne stanovuje.
- 27 Článok 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 sa vzťahuje iba na nehnuteľný, a nie na hnutelný majetok. Predaj hnutelného majetku v rámci dražby ako vo veci samej preto nespadá do jeho pôsobnosti.
- 28 Článok 395 smernice 2006/112 síce uvádza, že členské štáty môžu požiadať o oprávnenie zaviesť osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu dane alebo na zamedzenie určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani. Maďarská vláda však na pojednávaní potvrdila, že Maďarsku v súvislosti s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 možnosť takejto odchýlky nebola udelená.
- 29 Za týchto okolností je potrebné poukázať na to, že § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH rozširuje uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na dodanie hnutelného majetku, a to nad rámec znenia článku 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, ktorý sa vzťahuje iba na dodanie nehnuteľného majetku. Uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a udelenie daňovej pokuty vo veci samej preto nie je v súlade s touto smernicou, ak sa predaj na dražbe vo veci samej týka hnutelného majetku.
- 30 S výhradou nevyhnutného overenia zo strany vnútroštátneho súdu však zo spisu, ktorý tento súd predložil, ako aj z pojednávania pred Súdnym dvorom vyplýva, že otázka súladu uvedeného § 142 ods. 1 písm. g) s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 v rámci sporu vo veci samej nevystala.
- 31 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v prípade neexistencie pravidiel Únie týkajúcich sa procesnej otázky, vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu prináleží, aby na základe zásady procesnej autonómie také pravidlá zaviedol, avšak pod podmienkou, že nebudú menej priaznivé než pravidlá, ktoré upravujú podobné situácie podliehajúce vnútroštátnemu právu (zásada ekvivalencie), a že prakticky neznemožnia alebo nadmerne nestážia výkon práv, ktoré priznáva právo Únie (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 28 a citovanú judikatúru, ako aj zo 17. marca 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, bod 24 a citovanú judikatúru).
- 32 Na jednej strane je potrebné pripomenúť, že právo Únie, a najmä zásada efektivity, v podstate nevyžaduje, aby vnútroštátne súdy *ex officio* nastolili dôvod vychádzajúci z porušenia ustanovení tohto práva, ak by ich preskúmanie takého dôvodu nútilo ísť nad rámec sporu, tak ako ho vymedzili účastníci konania, a vychádzať z iných skutočností a okolností, ako sú tie, na ktorých účastník konania so

záujmom na uplatnení uvedených ustanovení založil svoj návrh (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 14. decembra 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 22, ako aj zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 36).

- 33 Toto obmedzenie právomoci vnútroštátneho súdu je odôvodnené zásadou, podľa ktorej procesná iniciatíva prináleží účastníkom konania, a preto ak vnútroštátne procesné právo ponúka dotknutému účastníkovi konania skutočnú možnosť uviesť dôvod založený na práve Únie, vnútroštátny súd môže konať *ex offio* len vo výnimočných prípadoch, v ktorých verejný záujem vyžaduje jeho zásah (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, body 35 a 41, ako aj citovanú judikatúru).
- 34 V prejednávanej veci je potrebné poukázať na to, že zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že vnútroštátne procesné právo by žalobcovi vo veci samej bránilo uviesť dôvod založený na prípadnom nesúlade § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 (pozri analogicky rozsudok zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 41).
- 35 Na druhej strane je dôležité uviesť, že dodržiavanie zásady ekvivalencie vyžaduje, že v prípade, keď ustanovenia vnútroštátneho práva týkajúce sa procesných podmienok udeľujú súdu povinnosť uviesť *ex offio* dôvod založený na porušení vnútroštátneho práva, tá istá povinnosť musí platiť rovnako, pokiaľ ide o dôvod rovnakej povahy založený na porušení práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 13, ako aj zo 17. marca 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, bod 30). To isté platí v prípade, že vnútroštátne právo priznáva súdu možnosť uviesť takýto dôvod *ex offio* (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 1995, van Schijndel a van Veen, C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, bod 14).
- 36 V tejto súvislosti maďarská vláda v odpovedi na otázku, ktorú položil Súdny dvor na pojednávaní, uviedla, že podľa jej vnútroštátneho práva mal vnútroštátny súd možnosť uviesť *ex offio* dôvod založený na porušení vnútroštátnej právnej normy, rovnako ako dôvod založený na porušení právnej normy Únie.
- 37 Treba pritom pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré je založené na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, má výlučne vnútroštátny súd právomoc zistiť a posúdiť skutkové okolnosti sporu vo veci samej, ako aj vykladať a uplatňovať vnútroštátne právo (pozri najmä rozsudky z 18. júla 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, bod 43, ako aj z 26. mája 2011, Stichting Natuur en Milieu a i., C-165/09 až C-167/09, EU:C:2011:348, bod 47).
- 38 Z ustálenej judikatúry však vyplýva aj to, že úlohou Súdneho dvora je poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď potrebnú na rozhodnutie v spore, ktorý tento súd prejednáva (rozsudok z 11. septembra 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, bod 21 a citovaná judikatúra).
- 39 V prejednávanej veci vzhľadom na to, že vnútroštátnemu súdu prináleží určiť jednak, či mobilný hangár, ako je ten, ktorého dodávka predstavuje transakciu vo veci samej, je hnutelným alebo nehnuteľným majetkom, a jednak, či môže *ex offio* uviesť dôvod nesúladu § 142 ods. 1 písm. g) zákona o DPH s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, nemožno vylúčiť, že odpoveď na položené otázky je pre vyriešenie sporu vo veci samej relevantná. Na tieto otázky preto je potrebné odpovedať.

O prvej prejudiciálnej otázke

- 40 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať tak, že bránia tomu, aby bol v situácii ako vo veci samej nadobúdateľ majetku zbavený práva na odpočítanie DPH, ktorú zaplatil bez

právneho dôvodu predajcovi na základe faktúry vypracovanej podľa pravidiel všeobecného režimu DPH, hoci relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, keď predajca previedol uvedenú daň do štátnej pokladnice.

- 41 Je potrebné pripomenúť, že na základe režimu prenesenia daňovej povinnosti nedochádza medzi dodávateľom a nadobúdateľom tovaru k nijakej platbe DPH, pričom nadobúdateľ je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie, a zároveň môže v zásade vykonať odpočítanie tej istej dane tak, že daňovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 29 a citovanú judikatúru).
- 42 Rovnako treba zdôrazniť, že právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37; zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 30, a z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 30).
- 43 Systém odpočítaní má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu vo vzťahu k daňovému bremenu všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, a to pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade samy podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24; zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 31, a z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 29).
- 44 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH v rámci postupu prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 199 ods. 1 smernice 2006/112, zdaniteľná osoba, ktorá je ako nadobúdateľ tovaru povinná zaplatiť príslušnú DPH, nie je povinná mať faktúru, ktorá bola vystavená v súlade s formálnymi požiadavkami tejto smernice, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, a musí splniť iba náležitosti stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej umožňuje článok 178 písm. f) tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 32 a 33).
- 45 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že faktúra, ktorej sa týka vec sama, neobsahuje údaj „prenesenie daňovej povinnosti“ v rozpore s požiadavkami § 169 písm. n) zákona o DPH a že pán Farkas nesprávne zaplatil DPH chybné uvedenú v tejto faktúre predajcovi, ktorého sa týka vec sama, hoci v zmysle mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti mal ako príjemca tovaru zaplatiť DPH daňovým orgánom v súlade s článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112. Okrem toho, že uvedená faktúra tak nezodpovedá formálnym požiadavkám stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou, nebola dodržaná ani hmotnoprávna požiadavka tohto mechanizmu.
- 46 Ako Súdny dvor konštatoval v rozsudku zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 38), je potrebné sa domnievať, že taká situácia bránila maďarskej daňovej správe vykonať kontrolu uplatňovania režimu prenesenia daňovej povinnosti a spôsobila riziko strát daňových príjmov pre dotknutý členský štát.
- 47 Navyše treba poukázať na to, že výkon práva na odpočítanie dane je obmedzený len na splatné dane, t. j. dane zodpovedajúce transakcii podliehajúcej DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli splatné (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 39). DPH, ktorú zaplatil pán Farkas predajcovi mobilného hangáru, ktorého sa týka vec sama, však nebola splatná.
- 48 Vzhľadom na to, že DPH nebola splatná a jej platba nerešpektovala hmotnoprávnu požiadavku režimu prenesenia daňovej povinnosti, pán Farkas si nemohol uplatniť právo na odpočítanie tejto DPH.

- 49 Pán Farkas však môže požiadať o vrátenie dane, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil uvedenému predajcovi mobilného hangáru v súlade s vnútroštátnym právom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 42).
- 50 V tejto súvislosti už Súdny dvor rozhodol, že pri neexistencii právnej úpravy Únie v oblasti žiadostí o vrátenie dane prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, za ktorých možno podať tieto žiadosti, pričom uvedené podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí založené na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 37).
- 51 Keďže určenie podmienok, za ktorých možno opraviť DPH fakturovanú bez právneho dôvodu, v zásade prináleží členským štátom, Súdny dvor pripustil, že systém, v ktorom na jednej strane predajca tovaru, ktorý omylom zaplatil daňovým orgánom DPH, môže požiadať o jej vrátenie, a na druhej strane nadobúdateľ tohto tovaru môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto predajcovi, rešpektuje zásady neutrality a efektivity. Takýto systém totiž umožňuje uvedenému nadobúdateľovi, ktorý znášal daň fakturovanú omylom, získať vrátenie súm zaplatených bez právneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).
- 52 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry je vzhľadom na neexistenciu právnej úpravy Únie pre danú oblasť vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu stanoviť procesné postupy, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, a to na základe zásady procesnej autonómie členských štátov (pozri najmä rozsudky zo 16. mája 2000, Preston a i., C-78/98, EU:C:2000:247, bod 31, ako aj z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 40).
- 53 Ak sa však vrátenie dane stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, najmä v prípade platobnej neschopnosti predajcu, zásada efektivity môže vyžadovať, aby mal dotknutý nadobúdateľ tovaru možnosť adresovať svoju žiadosť o vrátenie priamo daňovým orgánom. Členské štáty tak musia pre dodržanie zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal uvedený nadobúdateľ možnosť získať späť daň fakturovanú bez právneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).
- 54 V rámci veci samej je potrebné poukázať jednak na to, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predajca, ktorý dodal mobilný hangár vo veci samej, je v likvidácii, čo môže znamenať, že pre pána Farkasa bude mimoriadne náročné alebo nemožné získať vrátenie DPH, ktorú mu uvedený predajca bez právneho dôvodu fakturoval. Okrem toho na základe rozhodnutí maďarských daňových orgánov bol pán Farkas považovaný za osobu, ktorá je povinná túto DPH zaplatiť do štátnej pokladnice, hoci ju už zaplatil uvedenému predajcovi. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či pán Farkas má k dispozícii možnosť získať od tohto predajcu vrátenie dane zaplatenej bez právneho dôvodu.
- 55 Okrem toho je potrebné dodať, že podľa informácií pochádzajúcich od vnútroštátneho súdu nič v prejednávanej veci nepoukazuje na to, že by došlo k podvodu, pričom predajca, ktorý vystavil faktúru vo veci samej, zaplatil DPH do štátnej pokladnice, ktorá tak neutrpela nijakú ujmu vzhľadom na to, že faktúra bola chybné vystavená v zmysle všeobecného režimu zdanenia namiesto mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.
- 56 Ak je za týchto okolností vrátenie DPH, ktorá bola fakturovaná bez právneho dôvodu, nadobúdateľovi predmetného tovaru, teda pánovi Farkasovi, zo strany dotknutého predajcu nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä z dôvodu, že tento predajca je insolventný, musí mať pán Farkas možnosť obrátiť sa so svojou žiadosťou o vrátenie dane priamo na daňový orgán.

- 57 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na prvú otázku potrebné odpovedať, že ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby v situácii ako vo veci samej bolo nadobúdateľovi tovaru odopreté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil predávajúcemu na základe faktúry vypracovanej podľa všeobecného režimu DPH, hoci relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, keď predajca previedol uvedenú daň do štátnej pokladnice. Tieto zásady však vyžadujú, aby sa v prípade, že nadobúdateľ nemôže získať od predajcu vrátenie DPH, ktorá bola fakturovaná bez právneho dôvodu, alebo je to nadmerne ťažké, najmä z dôvodu, že tento predajca je v likvidácii, mohol nadobúdateľ obrátiť so svojou žiadosťou o vrátenie dane priamo na daňový orgán.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 58 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásada proporcionality má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v situácii ako vo veci samej vnútroštátne daňové orgány uložili zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudla tovar, ktorého dodanie spadá do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, daňovú sankciu vo výške 50 % DPH, ktorú je táto osoba povinná zaplatiť daňovému orgánu, ak tento orgán neutrpel nijakú ujmu, pokiaľ ide o daňové príjmy, a nič nepoukazuje na to, že došlo k daňovému podvodu.
- 59 Je potrebné pripomenúť, že pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva členským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 7. decembra 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, bod 20, a zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 50).
- 60 Takéto sankcie nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov zabezpečenia riadneho výberu dane a predchádzania podvodom. Na účely posúdenia, či sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, treba vziať do úvahy najmä závažnosť a povahu porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky uvedenej sankcie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67, ako aj z 20. júna 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38).
- 61 Aj keď je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či výška sankcie nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov uvedených v predchádzajúcom bode (rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 39), je potrebné tento súd upozorniť na niektoré skutočnosti vo veci samej, ktoré mu umožnia určiť, či sankcia, ktorá bola pánovi Farkasovi uložená na základe zákona o daňovom konaní, je v súlade so zásadou proporcionality.
- 62 V tejto súvislosti takáto sankcia môže priviesť zdaniteľné osoby k tomu, aby čo najskôr napravili nedostatky súvisiace so zaplatením dane, čím sa môže dosiahnuť cieľ zabezpečenia riadneho výberu dane.
- 63 Podľa § 170 ods. 1 tohto zákona je výška sankcie určená automaticky ako 50 % z DPH, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť daňovej správe. § 171 ods. 1 tohto zákona spresňuje, že pokutu možno znížiť alebo dokonca odpustiť, a to buď *ex offio*, alebo na návrh, v prípade okolností, o ktorých sa možno domnievať, že sú výnimočné a že dovoľujú dospieť najmä k záveru, že zdaniteľná osoba, ktorá spôsobila daňový dlh, konala s rozvahou, ktorú od nej bolo možné za danej situácie očakávať. Toto ustanovenie počíta aj so znížením pokuty s prihliadnutím na všetky okolnosti danej veci, najmä na výšku daňového dlhu, okolnosti jeho vzniku, závažnosť a frekvenciu protiprávneho konania zdaniteľnej osoby.

- 64 Ako v bode 63 svojich návrhov uviedol generálny advokát, tieto spôsoby určenia uvedenej sankcie v zásade umožňujú, aby sankcia nešla nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaní podvodu.
- 65 Pokiaľ ide o primeranosť sankcie uloženej pánovi Farkasovi v rámci sporu vo veci samej, je potrebné konštatovať, že z hľadiska povahy a závažnosti porušenia vo veci samej spočíva toto porušenie, rovnako ako vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru uvádza Komisia, v chybe pri uplatnení mechanizmu DPH, teda v administratívnom porušení, ktoré vzhľadom na skutkové okolnosti vyplývajúce zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nespôsobilo daňovej správe nijakú ujmu, pokiaľ ide o daňové príjmy, pričom nič nepoukazuje na to, že došlo k daňovému podvodu.
- 66 Za týchto okolností sa zdá byť uloženie sankcie pánovi Farkasovi vo výške 50 % DPH uplatniteľnej na predmetnú transakciu neprimerané, čo musí overiť vnútroštátny súd.
- 67 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na druhú otázku odpovedať, že zásada proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v situácii ako vo veci samej vnútroštátne daňové orgány uložili zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudla tovar, ktorého dodanie spadá do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, daňovú sankciu vo výške 50 % DPH, ktorú je táto osoba povinná zaplatiť daňovej správe, ak daňová správa neutrpela nijakú ujmu, pokiaľ ide o daňové príjmy, a nič nepoukazuje na to, že došlo k daňovému podvodu, čo musí overiť vnútroštátny súd.

O trovách

- 68 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 199 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji.
2. Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/45, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby v situácii ako vo veci samej bolo nadobúdateľovi tovaru odopreté právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil predajcovi na základe faktúry vypracovanej podľa pravidiel všeobecného režimu dane z pridanej hodnoty, hoci relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, keď predávajúci previedol uvedenú daň do štátnej pokladnice. Tieto zásady však vyžadujú, aby sa v prípade, že nadobúdateľ nemôže získať od predajcu vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorá bola fakturovaná bez právneho dôvodu, alebo je to nadmerne ťažké, najmä z dôvodu, že tento predajca je v likvidácii, mohol nadobúdateľ obrátiť so svojou žiadosťou o vrátenie dane priamo na daňový orgán.
3. Zásada proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v situácii ako vo veci samej vnútroštátne daňové orgány uložili zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudla tovar, ktorého dodanie spadá do režimu prenesenia daňovej povinnosti, daňovú sankciu vo výške 50 % dane

z pridanej hodnoty, ktorú je táto osoba povinná zaplatiť daňovej správe, ak daňová správa neutrpela nijakú ujmu, pokiaľ ide o daňové príjmy, a nič nepoukazuje na to, že došlo k daňovému podvodu, čo musí overiť vnútroštátny súd.

Podpisy