Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 10. listopadu 2016 [1]

Věc C-564/15

Tibor Farkas
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Maďarsko)]

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Mechanismus přenesení daňové povinnosti — Článek 199 odst. 1 písm. g) — Rozhodnutí daňových orgánů, kterým se konstatuje ‚daňový nedoplatek', jejž má uhradit nabyvatel zboží — Nemožnost odpočtu DPH na vstupu — Uložení pokuty — Přiměřenost pokuty"

I – **Úvod**

1. Tibor Farkas (dále jen „žalobce") koupil v dražbě od jedné společnosti v úpadku (dále jen „prodávající") mobilní hangár. Žalobce zaplatil kupní cenu i DPH, kterou si prodávající z této transakce naúčtovala. V přiznání k DPH pak žalobce uplatnil odpočet této částky. Daňové orgány však uvedly, že se na předmětné plnění měl vztahovat mechanismus přenesení daňové povinnosti. Žalobce byl na základě tohoto mechanismu povinen odvést orgánům DPH. Daňové orgány tudíž žalobce k úhradě DPH vyzvaly a nadto mu uložily pokutu ve výši 50 % dlužné DPH.

2. Předkládající soud se táže Soudního dvora, zda jsou taková rozhodnutí daňových orgánů v souladu se směrnicí 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH") [2].

3. Než však bude možno provést takové posouzení, je třeba předběžně vyřešit jinou otázku. Tato otázka, která vyvstala v souvislosti s otázkami položenými předkládajícím soudem, se týká řádného provedení čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH a klasifikace zboží, o něž se jedná v daném případě, jako movitého majetku nebo nemovitosti.

II – **Použitelné právo**

A – *Unijní právo*

4. V době rozhodné v posuzované věci článek 193 směrnice o DPH stanovil, že „daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202".

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

5. Článek 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH umožňuje členským státům, aby stanovily, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, které je dodána „nemovitost[…] prodávan[á] dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji“.

6. Článek 226 odst. 11 směrnice o DPH stanoví, že je-li pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést daň, uvádějí se na fakturách vystavovaných pro účely daně z přidané hodnoty povinně v zásadě pouze tyto údaje: „odkaz na použitelné ustanovení této směrnice nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daně nebo předmětem postupu přenesení daňové povinnosti“.

B – *Vnitrostátní právo*

7. Ustanovení § 142 odst. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, dále jen „zákon o DPH“) stanoví, že „daň zaplatí osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby […] g) v případě dodání investičního majetku podniku a dodání jiného zboží či poskytnutí jiných služeb, jejichž obvyklá cena je v okamžiku plnění vyšší než 100 000 HUF, pokud je osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby, v likvidaci nebo je vůči ní vedeno jiné podobné insolvenční řízení, v němž bylo s konečnou platností konstatováno, že není schopna hradit své dluhy“.

8. Uplatní-li se na plnění § 142 odst. 1 písm. g), dodavatel zboží nebo poskytovatel služby pak podle § 142 odst. 7 zákona o DPH „vystaví fakturu, v níž není uvedena […] výše DPH na výstupu […]“.

9. Podle § 169 písm. n) zákona o DPH platí, že pokud DPH odvádí pořizovatel, musí faktury obsahovat „údaj ‚fordított adózás‘ (‚postup přenesení daňové povinnosti‘)“.

III – **Skutkový stav, vnitrostátní řízení a předběžné otázky**

10. Žalobce koupil v elektronické dražbě v rámci nuceného prodeje majetku prodávající, který provedly daňové orgány, mobilní hangár.

11. Prodávající vystavila v souladu s pravidly obecného režimu DPH fakturu s datem dodání 26. listopadu 2012. V předkládacím rozhodnutí se uvádí, že žalobce zaplatil kupní cenu včetně DPH (dále jen „první částka DPH“). V přiznání k DPH následně uplatnil odpovídající odpočet DPH.

12. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (daňové ředitelství župy Bács-Kiskun) (dále jen „prvostupňový daňový orgán“) však provedl u žalobce daňovou kontrolu a konstatoval, že měl být uplatněn mechanismus přenesení daňové povinnosti podle § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH. Žalobce tedy měl z daného plnění DPH odvést, jelikož byl pořizovatelem hangáru. Prvostupňový daňový orgán rozhodl, že žalobce je povinen uhradit „daňový nedoplatek“ ve výši 744 000 HUF. Tato částka odpovídala podle prvostupňového daňového orgánu DPH, která měla být z plnění odvedena na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti (dále jen „druhá částka DPH“). Prvostupňový daňový orgán zamítl žádost žalobce o vrácení této částky a uložil mu pokutu ve výši 372 000 HUF.

13. Toto rozhodnutí potvrdil i daňový orgán druhého stupně Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (daňové ředitelství regionu Dél-alföld) (dále jen „žalovaný“).

14. Žalobce napadl toto rozhodnutí u Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Kecskemétu, Maďarsko). Tvrdí, že taková rozhodnutí vnitrostátních daňových orgánů jsou v rozporu s unijním právem. Uvádí, že mu žalovaný odepřel nárok na odpočet DPH toliko z důvodu formálního pochybení spočívajícího v tom, že prodávající vystavila předmětnou fakturu v souladu s obecným režimem zdanění namísto mechanismu přenesení daňové povinnosti. Zdůrazňuje, že prodávající odvedla do státního rozpočtu první částku DPH. Státnímu rozpočtu tedy nevznikla žádná ztráta a daňové orgány měly k dispozici všechny nezbytné informace pro stanovení správné výše daně.

15. Předkládající soud některé pochybnosti žalobce sdílí. Zdůrazňuje, že v daném případě nevidí žádný náznak daňového úniku. Dovozuje, že výklad daňových orgánů podle všeho není přiměřený cíli, jejž sleduje mechanismus přenesení daňové povinnosti.

16. Za těchto okolností se Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Kecskemétu, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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

17. Písemná vyjádření předložily estonská vláda, maďarská vláda a Komise. Maďarská vláda a Komise se ústně vyjádřily na jednání konaném dne 7. září 2016.

IV – **Posouzení**

18. Článek 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH stanoví, že se uplatní pouze na „dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji“. Toto ustanovení tedy zjevně omezuje rozsah své působnosti na *nemovitosti*.

19. Předkládající soud ve své žádosti uvedl, že majetkem, který žalobce pořídil, je „mobilní hangár“. Soud však nezmínil, zda tento hangár kvalifikoval na základě skutkových okolností v původním řízení jako movitý majetek či nemovitost.

20. S ohledem na znění použitelného vnitrostátního práva (uvedeného výše v bodě 7 tohoto stanoviska), které nerozlišuje mezi movitým majetkem a nemovitostmi, lze pochopit, proč měla tato otázka pro předkládající soud pouze omezený význam. Pro použitelnost čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH má však tato klasifikace význam klíčový.

21. Byť musí toto rozhodnutí v konečném důsledku učinit předkládající soud, budu vycházet z toho, že *mobilní* hangár je – jak napovídá jeho název – *movitý* majetek (A). Poté se budu zabývat nepravděpodobnou alternativou, že bude mobilní hangár kvalifikován jako nemovitost (B).

A – *Kdyby byl mobilní hangár movitým majetkem*

22. Není pochyb o tom, že se čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH uplatní pouze na *nemovitosti*.

23. Maďarská vláda na jednání potvrdila, že čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH měl být proveden § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH[3]. Potvrdila také, že se § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH vztahuje na movitý majetek i nemovitosti.

24. Z toho vyplývá, že pokud by byl § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH uplatněn na movitý majetek – za předpokladu, že by tak byl mobilní hangár klasifikován – byl by mechanismus přenesení daňové povinnosti uplatněn nad rámec věcné působnosti čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

25. S tím souvisí otázka, zda je členský stát oprávněn tímto způsobem věcnou působnost čl. 199 odst. 1 písm. g) rozšířit. Z následujících důvodů se domnívám, že tomu tak není.

26. Zaprvé základní pravidlo, podle něhož se určuje, kdo má povinnost odvést DPH, je stanoveno v článku 193 směrnice o DPH[4]. Daň je podle něj povinna odvést osoba povinná k dani, která uskutečňuje zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby.

27. V době rozhodné v posuzované věci bylo v tomto ustanovení zároveň uvedeno, že daň může odvést „jiná osoba“ podle článků 194 až 199 a článku 202 směrnice o DPH.

28. Z toho vyplývá, že pravidlo mechanismu přenesení daňové povinnosti zakotvené v těchto ustanoveních představuje výjimku z obecného pravidla stanoveného v článku 193. Působnost těchto ustanovení je tedy nutno vykládat restriktivně[5]. V kontextu posuzované věci to znamená, že od obecného pravidla se lze odchýlit pouze tehdy, pokud to směrnice o DPH výslovně stanoví.

29. Z článku 193 ve spojení s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH zadruhé vyplývá, že otázka určování osoby povinné odvést DPH z dodání nemovitosti v řízení o nuceném prodeji byla v plném rozsahu harmonizována. Jak Soudní dvůr již dříve vysvětlil, čl. 199 odst. 1 písm. g) byl do směrnice o DPH vložen[6] spolu s dalšími důvody pro uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti, obsaženými v článku 199, s cílem umožnit všem členským státům uplatnit odchylky; předtím byla tato možnost dána pouze některým členským státům s cílem zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v některých odvětvích nebo v souvislosti s některými specifickými plněními[7].

30. Výsledná harmonizace tedy neumožňuje členským státům, aby z vlastní vůle rozšířily věcnou působnost výjimky stanovené v čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

3 — Maďarská vláda uvedla, že § 142 odst. 1 písm. g) zákona o DPH má provést i čl. 199 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Není však zřejmé, jak by mohlo být toto ustanovení relevantní pro posuzovanou věc, jelikož čl. 199 odst. 1 písm. f) se týká „dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon[u] tohoto práva nabyvatelem“.

4 — Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 6. listopadu 2014 ve věci Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, bod 29).

5 — Rozsudek ze dne 26. května 2016, Envirotec Denmark (C–550/14, EU:C:2016:354, bod 33 a citovaná judikatura).

6 — Směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. 2006, L 221, s. 9). Rozsudek ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, bod 24).

7 — Bod 1 odůvodnění směrnice 2006/69/ES a bod 42 odůvodnění směrnice o DPH, v němž je vyložen cíl, jejž sleduje čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Jak poznamenal Soudní dvůr, toto „ustanovení tak umožňuje daňovým orgánům, aby vybíraly DPH vztahující se na dotčená plnění, jestliže je [ohrožena] způsobilost dlužníka uhradit DPH […]“. Rozsudek ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, body 25 a 28).

31. Zatřetí je třeba podotknout, že se členský stát může odchýlit od obecného pravidla obsaženého v článku 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) pouze v případě, že získá povolení k odchylce na základě článku 395 směrnice o DPH. Toto ustanovení členským státům umožňuje, aby požádaly o právo „zav[ést] zvláštní opatření odchylující se od […] směrnice [o DPH], jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“.

32. Maďarsko tedy mohlo rozšířit působnost výjimky podle čl. 199 odst. 1 písm. g) prostřednictvím odchylky udělené rozhodnutím Rady na základě článku 395 směrnice o DPH [8].

33. Na jednání bylo potvrzeno, že Maďarsku taková individuální odchylka udělena nebyla.

34. Vzhledem k tomu, že Maďarsku nebyla udělena odchylka na základě článku 395 směrnice o DPH, nemůže tento členský stát uplatňovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na dodání mobilního hangáru, jak tomu bylo ve vnitrostátním řízení.

35. Z toho vyplývá, že za okolností vnitrostátního řízení by měla být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby se mechanismus přenesení daňové povinnosti uplatnil i na movitý majetek dodaný v řízení o nuceném prodeji.

36. Skutkové okolnosti uvedené předkládajícím soudem nasvědčují tomu, že žalobce a prodávající jednali v souladu se směrnicí o DPH, když na dodání mobilního hangáru uplatnili obecný režim DPH.

37. Pokud předkládající soud na základě skutkových okolností posuzované věci dovodí, že mobilní hangár skutečně je movitý majetek, bude z této skutečnosti muset vyvodit nezbytné závěry v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora.

38. Vnitrostátní právní předpisy by měly být v co největší míře vykládány v souladu s příslušnými ustanoveními unijního práva [9]. Soudní dvůr však připustil, že výklad v souladu s unijním právem má své meze. Zejména nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* [10]. V případě, že výklad v souladu s unijním právem není možný, je vnitrostátní soud povinen zajistit plný účinek unijního práva tak, že podle potřeby upustí od použití neslučitelných ustanovení vnitrostátního práva, aniž by nejprve musela být zrušena [11]. Otázka, zda vnitrostátní soud může z vlastního podnětu nastolit otázku unijního práva, závisí na dodržení zásady rovnocennosti a konkrétně toho, zda by byl vnitrostátní soud ve srovnatelné situaci povinen z vlastního podnětu uplatnit ustanovení vnitrostátního práva [12].

B – *Kdyby byl mobilní hangár nemovitostí*

39. Z výše uvedených důvodů se domnívám, že posuzování daného případu může být na tomto místě ukončeno.

8 — Článek 395 odst. 1 směrnice o DPH stanoví: „Rada může na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. […]“

9 — Rozsudky ze dne 19. dubna 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, bod 42); ze dne 15. ledna 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 38); ze dne 19. prosince 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, body 75 až 76).

10 — Viz rozsudky ze dne 28. července 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, bod 33); ze dne 19. dubna 2016, *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, bod 32 a citovaná judikatura); ze dne 11. listopadu 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, body 31 a 32 a citovaná judikatura); ze dne 30. dubna 2014, Kásler a Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, bod 65).

11 — Mimo jiné nedávný rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49 a citovaná judikatura).

12 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2008, Willy Kempter KG (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, body 45 a 46). Dále viz rozsudky ze dne 14. prosince 1995, van Schijndel a van Veen (C-430/93 a C-431/93, EU:C:1995:441, body 13, 14 a 22), a ze dne 24. října 1996, Kraaijeveld a další (C-72/95, EU:C:1996:404, body 57, 58 a 60).

40. Pokud by nicméně předkládající soud na základě skutkových okolností posuzovaného případu dospěl k závěru, že mobilní hangár je nemovitost, což je vzhledem k samotnému jeho názvu dosti nepravděpodobné, v zájmu poskytnutí plnohodnotné pomoci předkládajícímu soudu v následující části uvedu stručná alternativní výkladová vodítka.

41. Nejprve zmíním několik úvodních poznámek k rozdílu, který by měl být činěn mezi úhradou první a druhé částky DPH (1). Poté se budu zabývat otázkou, zda byly daňové orgány oprávněny požadovat, aby žalobce splnil své povinnosti související s DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti, když odmítly jeho žádost o odpočet DPH na vstupu (2). Nakonec posoudím přiměřenost pokuty, která byla žalobci uložena (3).

1. Odlišení první a druhé částky DPH

42. Je třeba upřesnit, že otázky posuzované v následujícím pododdíle se primárně týkají daňových povinností a práv, které má žalobce ve vztahu k daňovým orgánům v souvislosti s druhou částkou DPH. Tyto otázky se naopak netýkají práv a povinností ve vztahu mezi žalobcem, prodávající a státním rozpočtem, které souvisejí s první částkou DPH.

43. Z hlediska uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti a za předpokladu, že se měl tento mechanismus na předmětné plnění skutečně uplatnit, k úhradě první částky DPH došlo chybně. Toto pochybení by mělo být mezi žalobcem a prodávající a mezi prodávající a státním rozpočtem napraveno [13].

44. Soudní dvůr již dříve rozhodl, že vrácení chybně fakturované DPH mají upravit členské státy [14], a to za podmínek, které naplňují požadavky rovnocennosti a efektivity [15]. Pokud jde konkrétně o požadavek efektivity, rád bych poukázal na poměrně specifické okolnosti, za nichž došlo k předmětnému prodeji mobilního hangáru, totiž že prodávající byla v době prodeje v úpadku a nucený prodej provedly daňové orgány [16].

45. Nehledě na vnitrostátní řízení o vrácení první částky DPH je třeba zdůraznit, že tato částka v zásadě musí být prodávajícímu nebo žalobci ze státního rozpočtu vrácena.

46. Z tohoto důvodu se domnívám, že první částka DPH, která byla odvedena do státního rozpočtu, není pro posouzení povinností žalobce v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti přímo relevantní. Tatáž skutečnost má však podle mého názoru určitou relevanci pro posouzení nároku žalobce na odpočet DPH a přiměřenosti pokuty.

2. Žalobcova povinnost k DPH a jeho nárok na odpočet

47. S ohledem na výše uvedené úvahy se domnívám, že první předběžná otázka by měla být vyložena v tom smyslu, že jejím účelem je zjistit, zda zásada neutrality DPH brání tomu, aby daňové orgány od osoby povinné k dani, která zaplatila dodavateli DPH, k jejíž úhradě nebyla povinna, vyžadovaly, aby uhradila DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti, a odepřely jí nárok na odpočet DPH na vstupu, nedopustila-li se daňového podvodu.

13 — V tomto smyslu rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, body 40 až 43).

14 — Rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, body 25 a 26 a citovaná judikatura).

15 — Rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, body 37 a 40 a citovaná judikatura).

16 — Obdobně viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

48. Za předpokladu, že by se mechanismus přenesení daňové povinnosti za těchto okolností uplatnil, žalobce by za dodání hangáru skutečně musel DPH odvést. To znamená, že při dodání tohoto zboží neměla být DPH účtována a na faktuře mělo být uvedeno, že povinnost k DPH byla přenesena ve smyslu § 169 písm. n) zákona o DPH.

49. Rovněž to znamená – jak podotkla Komise – že žalobce byl povinen přiznat DPH daňovým orgánům. Tyto orgány tedy byly za předpokladu, že by byl předmětný hangár nemovitostí, oprávněny požadovat, aby žalobce splnil své povinnosti v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti [17].

50. Jinou otázkou však je, zda byly oprávněny zamítnout žalobcovu žádost o odpočet DPH na vstupu.

51. Soudní dvůr rozhodl, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být omezen – v zásadě s výjimkou případů daňového podvodu nebo zneužití daňového režimu [18].

52. Předkládající soud uvádí, že v dané věci nenasvědčuje nic tomu, že by se žalobce dopustil daňového podvodu. Daňové orgány v původním řízení překvapivě uznaly, že žalobce měl na odpočet předmětné DPH na vstupu nárok. Maďarská vláda s tímto stanoviskem souhlasila.

53. I přes výše uvedené ze skutkových okolností daného případu plyne, že žalobci byl v konečném důsledku tento nárok odepřen.

54. Jakým způsobem a proč se tak stalo, mi není jasné. Rozumím tomu, že za situace, kdy daňové orgány shledaly, že žalobce nepostupoval v souladu s mechanismem přenesení daňové povinnosti, rozhodly, že se druhá částka DPH stala „daňovým nedoplatkem“ – pravděpodobně daňovým dluhem. Vše tedy nasvědčuje tomu, že se z druhé částky DPH na základě zákona či správní praxe daňových orgánů stal daňový dluh, na který už se nárok na odpočet nevztahuje.

55. To nejspíše znamená, že výdaje žalobce odpovídající této DPH na vstupu již nelze odpočíst. Podle mého názoru je takový důsledek v rozporu se zásadou neutrality DPH, která je vlastní společnému systému DPH [19], jelikož jejím cílem je úplné osvobození osoby povinné k dani od zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností [20], a zajištění toho, aby DPH zatěžovala pouze konečného spotřebitele [21].

56. Dospěl jsem tedy k dílčímu závěru, že zásada neutrality DPH nebrání tomu, aby daňové orgány od osoby povinné k dani, která zaplatila dodavateli DPH, k jejíž úhradě nebyla povinna, vyžadovaly, aby odvedla DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti. Zásada neutrality DPH nicméně brání tomu, aby daňové orgány této osobě povinné k dani odepřely nárok na odpočet DPH na vstupu, kterou osoba povinná k dani nepřiznala správně v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti, neexistuje-li žádný důkaz o tom, že se dopustila daňového podvodu.

17 — Jak uvedl Soudní dvůr, v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti „nedochází mezi dodavatelem a příjemcem služeb k žádné platbě DPH, přičemž [příjemce] je povinen odvést z provedených plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočíst, takže daňové správě již není dlužena žádná částka“. Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 29).

18 — Viz stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve spojených věcech Staatssecretaris van Financiën a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2217, bod 42). Rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 48). Viz rovněž rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 84 a citovaná judikatura). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, 45 až 47).

19 — Rozsudky ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40 a citovaná judikatura), a ze dne 23. dubna 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovaná judikatura).

20 — Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 31 a citovaná judikatura).

21 — Rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34). Rovněž viz stanovisko generálního advokáta Bota ve věci Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, bod 24 *in fine*).

3. Přiměřenost pokuty

57. Závěr, že žalobci bylo nesprávně bráněno v uplatnění jeho nároku na odpočet, neznamená, že daňové orgány nebyly oprávněny uložit mu pokutu za nesplnění povinností v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti. Nárok na odpočet a povinnost zaplatit pokutu za nesplnění povinností, které uplatnění tohoto nároku podmiňují, jsou totiž dvě samostatné otázky.

58. Soudní dvůr rozhodl, že vzhledem k tomu, že ve směrnici o DPH není upraven systém sankcí, které by postihovaly porušení povinností, jež mají osoby povinné k dani podle této směrnice, je na členských státech, aby si zvolily sankce, které považují za vhodné. Tuto pravomoc však musí vykonávat v souladu s unijním právem a jeho obecnými zásadami [22].

59. Jak podotkla Komise v písemném vyjádření, jednou z těchto zásad je i zásada proporcionality [23].

60. Když vnitrostátní soud ověřuje, zda je tato zásada respektována, musí se ujistit, že příslušná sankce nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům [24]. Zohledněna musí být mimo jiné i povaha a závažnost porušení a způsoby určení výše sankce [25].

61. Maďarská vláda na jednání vysvětlila, že příslušné vnitrostátní ustanovení, konkrétně § 170 zákona XCII z roku 2003, daňový řád (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény), obecně stanoví sazbu pokuty na 50 %. Tato sazba byla použita i v případě žalobce.

62. Maďarská vláda rovněž vysvětlila, že podle § 171 daňového řádu lze ve výjimečných případech, kdy osoba povinná k dani postupovala s náležitou péčí, obecnou 50% sazbu snížit nebo pokutu neuložit.

63. Příslušná vnitrostátní ustanovení podle všeho umožňují, aby byla sankce upravena nebo snížena v závislosti na specifických okolnostech daného případu [26]. Z hlediska posouzení na abstraktní úrovni jsou tedy vnitrostátní ustanovení podle všeho se zásadou proporcionality v souladu.

64. Otázku, zda byla tato ustanovení přiměřeným způsobem uplatněna i v konkrétním případě žalobce, musí posoudit předkládající soud. V kontextu posuzované věci je však vhodné poukázat na několik okolností.

65. Zaprvé žalobce se podle všeho nedopustil žádného podvodného jednání. Daňovým orgánům byla zaplacena první i druhá částka DPH. Zadruhé v předkládacím rozhodnutí není zmíněno, že by byl žalobce s úhradou druhé částky DPH v prodlení, které by překračovalo rámec prodlení způsobeného tím, že nesprávně pochopil mechanismus přenesení daňové povinnosti. Zatřetí § 142 odst. 7 zákona o DPH stanoví, že odpovědnost za vystavení faktury v souladu s mechanismem přenesení daňové povinnosti nese prodávající. Je třeba zdůraznit, že fakturu, která neodpovídala příslušným pravidlům mechanismu přenesení daňové povinnosti, vystavila prodávající a že se tak stalo v rámci řízení o nuceném prodeji vedeném daňovými orgány.

66. Jak navrhla Komise, s přihlédnutím k těmto specifickým okolnostem je otázkou, zda byla zmíněná obecná 50% sazba uplatněna na základě řádného individuálního posouzení žalobcova případu. Jak ovšem bylo uvedeno výše, otázku, zda byla v posuzovaném případě dodržena zásada proporcionality, musí posoudit předkládající soud.

22 — Rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 31 a citovaná judikatura).

23 — Rozsudek ze dne 6. března 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 34 a citovaná judikatura).

24 — Rozsudek ze dne 23. dubna 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovaná judikatura).

25 — Rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38 a citovaná judikatura).

26 — Rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 40). Jinak tomu bylo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 19. července 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, body 50 až 52).

V – **Závěry**

67. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Kecskemétu, Maďarsko) takto:

„Vzhledem k neexistenci specifické odchylky udělené na základě článku 395 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) se na dodání movitého majetku v rámci řízení o nuceném prodeji podle čl. 199 odst. 1 písm. g) této směrnice nemůže vztahovat mechanismus přenesení daňové povinnosti.“