Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 26 kwietnia 2017 r.[1]

Odesłanie prejudycjalne — Uwzględnienie z urzędu zarzutu opartego na naruszeniu prawa Unii — Zasady równoważności i skuteczności — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Prawo do odliczenia podatku naliczonego — System odwrotnego obciążenia — Artykuł 199 ust. 1 lit. g) — Stosowanie wyłącznie w odniesieniu do nieruchomości — Nienależna zapłata podatku przez nabywcę towarów na rzecz sprzedawcy w wyniku błędnie wystawionej faktury — Decyzja organu podatkowego stwierdzająca zaległość podatkową obciążającą nabywcę towarów i odmawiająca wnioskowanego przez niego odliczenia oraz nakładająca na niego grzywnę podatkową

W sprawie C-564/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (sąd administracyjny i pracy w Kecskemét, Węgry) postanowieniem z dnia 7 października 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 listopada 2015 r., w postępowaniu:

Tibor Farkas

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 września 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu węgierskiego przez M. Tátrai, Z. Fehéra oraz G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu estońskiego przez K. Kraavi-Käerdi, działającą w charakterze pełnomocnika,

1 — Język postępowania: węgierski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz L. Havasa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), a także zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Tiborem Farkasem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (generalną dyrekcją podatkową dla regionu Alföld-Sud krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwaną dalej „węgierskim organem podatkowym”) w przedmiocie decyzji tego organu stwierdzającej zaległość podatkową po stronie T. Farkasa i nakładającej na niego grzywnę podatkową z tytułu niezastosowania przepisów krajowych dotyczących systemu odwrotnego obciążenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 42 dyrektywy 2006/112 „[w] określonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyznaczenia odbiorcy dostaw towarów lub świadczenia usług jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Powinno to pomóc państwom członkowskim w uproszczeniu zasad oraz zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania stwierdzonych w niektórych sektorach lub w zakresie pewnych rodzajów transakcji”.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy przewiduje:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

5 Artykuł 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty [podatku od wartości dodanej (VAT)], którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

6 Artykuł 178 lit. a) i f) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[…]

f) jeśli podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i art. 199, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie”.

7 Zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112 każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług jest obowiązany do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT jest zobowiązana inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i 202 tej dyrektywy.

8 Artykuł 199 ust. 1 lit. g) omawianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

[…]

g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji.

[…]”.

9 Artykuł 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają wyłącznie następujące dane:

[…]

11a) w przypadku gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT – wyrazy »odwrotne obciążenie«”.

10 Zgodnie z art. 395 owej dyrektywy:

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

[…]

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje. […]

Kiedy Komisja posiada już wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia wniosku, w terminie jednego miesiąca powiadamia o tym wnioskujące państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim.

3. W terminie trzech miesięcy od przesłania powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit drugi, Komisja przedstawia Radzie stosowny wniosek lub, jeżeli wniosek o odstępstwo budzi jej zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia.

4. W każdych okolicznościach procedura ustalona w ust. 2 i 3 zostaje zakończona w terminie ośmiu miesięcy od daty otrzymania wniosku przez Komisję".

Prawo węgierskie

11 Paragraf 142 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT"), stanowi:

„1. Podatek podlega zapłacie przez nabywcę towaru lub usługobiorcę:

[…]

g) w przypadku dostawy dóbr inwestycyjnych przedsiębiorstwa lub innych dostaw towarów lub świadczenia usług o wartości rynkowej powyżej 100 000 HUF [około 324 EUR] w momencie dokonania transakcji, jeżeli wobec podatnika zobowiązanego do dokonania transakcji jest prowadzone postępowanie upadłościowe lub inne postępowanie, w ramach którego ostatecznie stwierdzona została jego niewypłacalność;

[…]

7. W przypadku zastosowania ust. 1 dostawca towarów lub usługodawca sporządza fakturę, w której nie wskazuje się kwoty podatku VAT ani stawki, o której mowa w § 83.

[…]".

12 Paragraf 169 lit. n) ustawy o VAT stanowi:

„Faktura musi zawierać następujące informacje:

[…]

n) w przypadku gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT – wyrazy »odwrotne obciążenie«.

[…]".

13 Paragraf 170 ust. 1 i 2 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. w sprawie systemu opodatkowania), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego"), stanowi:

„1. Niedopłata podatku podlega grzywnie. O ile niniejszy kodeks nie stanowi inaczej, kwota grzywny wynosi 50% niezapłaconej kwoty. Kwota grzywny wyniesie 200% niezapłaconej kwoty, jeżeli pozostała do zapłaty różnica jest związana z ukrywaniem przychodów, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub dokumentacji. Organy podatkowe nakładają grzywnę na podatnika także

wtedy, gdy nie będąc uprawnionym składa on wniosek o pomoc lub zwrot podatku lub deklarację dotyczącą składnika majątkowego, pomocy lub zwrotu, a organ podatkowy stwierdził brak takiego prawa podatnika przed wyrażeniem zgody. W takim wypadku podstawę wymiaru grzywny stanowi nienależnie żądana kwota.

2. W wypadku odwrotnego obciążenia różnicę w opodatkowaniu stwierdzoną po stronie podatnika należy uważać za niedopłatę podatku tylko wtedy, gdy różnica ta nie została zapłacona przed terminem wymagalności lub gdy podatnik skorzystał z pomocy budżetowej. […]".

14 Zgodnie z § 171 kodeksu postępowania podatkowego:

„1. Można obniżyć stawkę grzywny lub grzywnę tę umorzyć, z urzędu lub na wniosek, w wypadku szczególnych okoliczności, z których można wywnioskować, że podatnik, jego przedstawiciel, pracownik, wspólnik lub pełnomocnik, który ponosi odpowiedzialność za zaległość podatkową, działał z rozwagą, jakiej można było od niego oczekiwać w danej sytuacji. Obniżenie stawki grzywny należy ustalić przy rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy, w szczególności rozmiaru zaległości podatkowej, okoliczności jej powstania, ciężaru i częstotliwości bezprawnego zachowania podatnika (działanie lub zaniechanie).

2. Grzywna nie podlega obniżeniu ani z urzędu, ani na wniosek, gdy zaległość podatkowa jest związana z ukrywaniem przychodów, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub dokumentacji.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 W ramach licytacji elektronicznej zorganizowanej przez organ podatkowy T. Farkas nabył ruchomy hangar od spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, zobowiązanej z tytułu wierzytelności podatkowej. Sprzedający wystawił fakturę uwzględniającą VAT od tej transakcji, zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie do zwykłego opodatkowania. Gdy T. Farkas zapłacił wylicytowaną cenę, uwzględnił kwotę VAT określoną przez tego sprzedawcę, który uiścił ów podatek węgierskiemu organowi podatkowemu.

16 T. Farkas odliczył widniejącą na fakturze kwotę VAT. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (regionalna izba skarbowa Bács-Kiskun krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) przeprowadziła następnie kontrolę zwrotu wnioskowanego przez T. Farkasa w deklaracjach VAT za czwarty kwartał 2012 r. Ten organ podatkowy stwierdził, że zasady regulujące mechanizm odwrotnego obciążenia w rozumieniu § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT, zgodnie z którymi T. Farkas, jako nabywca towaru, był zobowiązany do zapłaty VAT bezpośrednio na rzecz skarbu państwa, nie zostały zachowane. W konsekwencji decyzją z dnia 11 lipca 2014 r., utrzymaną w mocy decyzją z dnia 7 listopada 2014 r., węgierski organ podatkowy stwierdził obciążającą T. Farkasa różnicę w podatku wynoszącą 744 000 HUF (około 2400 EUR), oddalił wniosek o zwrot VAT zapłaconego sprzedawcy i nałożył na niego grzywnę podatkową w wysokości 372 000 HUF (około 1200 EUR).

17 T. Farkas podnosi, że węgierski organ podatkowy odmówił mu prawa do odliczenia VAT z powodu uchybienia proceduralnego, to znaczy, że sporna faktura została wystawiona w ramach zwykłego opodatkowania, a nie na zasadach odwrotnego obciążenia, a zatem z naruszeniem prawa Unii. Uważa on, że decyzja obciążająca go różnicą w podatku jest niezasadna z tego względu, iż sprzedawca zapłacił skarbowi państwa sporny VAT. T. Farkas zwrócił się do sądu odsyłającego z wnioskiem o skierowanie do Trybunału pytania, czy odmowa prawa do odliczenia jest zgodna z prawem Unii.

18 Sąd odsyłający uważa, że węgierski organ podatkowy nie odmówił prawa do odliczenia VAT T. Farkasowi, lecz zobowiązał go do zapłaty podatku należnego na podstawie opodatkowania na zasadach odwrotnego obciążenia, zgodnie z § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT. Obciążająca go różnica odpowiada VAT wykazanemu na fakturze dotyczącej spornej transakcji. Według sądu odsyłającego w wyniku decyzji węgierskiego organu podatkowego T. Farkas jest uważany za zobowiązanego względem skarbu państwa, mimo iż zapłacił VAT sprzedawcy. Zatem, nawet jeśli węgierski organ podatkowy nie kwestionuje jego prawa do odliczenia zapłaconego VAT, to od żądanej przez niego kwoty odlicza zwrot różnicy podatku, który zdaniem tego organu obciąża T. Farkasa. Skoro te dwie kwoty są równe, ulegają wzajemnemu potrąceniu. Ponadto sąd odsyłający stwierdza, że sprzedawca zapłacił VAT skarbowi państwa, tak iż ten ostatni nie poniósł szkody ze względu na to, że sporna faktura została błędnie wystawiona na zasadach zwykłego opodatkowania zamiast odwrotnego obciążenia. Ponadto jego zdaniem nic nie wskazuje na to, aby miało miejsce przestępstwo podatkowe lub zamiar uzyskania korzyści podatkowej.

19 Sąd odsyłający uważa, że w praktyce decyzja węgierskiego organu podatkowego skutkuje uniemożliwieniem T. Farkasowi wykonania jego prawa do odliczenia. Biorąc pod uwagę fakt, że zgodnie z dyrektywą 2006/112 i orzecznictwem Trybunału prawa do odliczenia VAT można odmówić tylko w wypadkach, w których dowiedziono zaistnienia przestępstwa podatkowego, decyzja ta nie wydaje się proporcjonalna w stosunku do celu, którego osiągnięciu służyć ma system odwrotnego obciążenia.

20 W tych okolicznościach Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (sąd administracyjny i pracy w Kecskemét, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy praktyka organu podatkowego oparta na przepisach ustawy o VAT, zgodnie z którą organ podatkowy stwierdza, że nabywca towaru (lub usługobiorca) jest odpowiedzialny za różnicę podatku, w sytuacji gdy sprzedający towar (lub usługodawca) wystawia fakturę z tytułu transakcji podlegającej systemowi odwrotnego obciążenia zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, deklarując i uiszczając na rzecz skarbu państwa związany z tą fakturą VAT, a nabywca towaru (lub usługobiorca) odlicza ze swej strony VAT zapłacony na rzecz wystawcy faktury, chociaż nie może skorzystać ze swego prawa do odliczenia VAT zadeklarowanego jako różnica podatkowa, jest zgodna z przepisami dyrektywy 2006/112, a w szczególności z zasadą proporcjonalności w zakresie celów neutralności podatkowej i zapobiegania przestępstwom skarbowym?

2) Czy sankcja za wybór niewłaściwej metody opodatkowania w przypadku zadeklarowania różnicy podatku, która wiąże się także z nałożeniem grzywny za przewinienie skarbowe w wysokości 50% tej różnicy, jest proporcjonalna, jeżeli skarb państwa nie odniósł żadnego uszczerbku i nie istnieje żaden dowód na to, że doszło do nadużyć?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, że transakcja sporna w postępowaniu głównym charakteryzuje się zakupem przez T. Farkasa ruchomego hangaru w drodze licytacji elektronicznej zorganizowanej przez krajowe organy podatkowe. Na podstawie § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT, który według sądu odsyłającego transponuje art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, organy te uznały, że transakcja ta powinna podlegać mechanizmowi odwrotnego obciążenia i zażądały od T. Farkasa zapłaty VAT od tej sprzedaży, nakładając na niego grzywnę podatkową.

22 W następstwie pytania zadanego przez Trybunał na rozprawie rząd węgierski wskazał, że transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego dotyczy dostawy ruchomości, a § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT ma zastosowanie zarówno do ruchomości, jak i nieruchomości.

23 W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112 podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów jest obowiązany do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT jest zobowiązana inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i 202 tej dyrektywy. Artykuł 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 stanowi, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą transakcji dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej sprzedaży.

24 Z motywu 42 dyrektywy 2006/112 wynika, że celem tegoż art. 199 ust. 1 lit. g) jest umożliwienie państwom członkowskim zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia celem uproszczenia zasad oraz zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania stwierdzonych w niektórych sektorach lub w zakresie pewnych rodzajów transakcji. Przepis ów pozwala zatem organom podatkowym na pobór VAT od spornych transakcji, gdy jest zagrożona zdolność dłużnika do uiszczenia owego podatku (wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 28).

25 Trybunał orzekł już, że art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 stanowi odstępstwo od zasady zawartej w art. 193 owej dyrektywy, zgodnie z którą obowiązany do zapłaty VAT jest każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, a zatem musi podlegać ścisłej wykładni. Wskazany art. 199 umożliwia państwom członkowskim zastosowanie, w sytuacjach wskazanych w ust. 1 lit. a)–g) tego przepisu, mechanizmu odwrotnego obciążenia, w ramach którego osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą transakcji podlegającej owemu podatkowi (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 23, 31).

26 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 28 opinii, fakt, iż mechanizm odwrotnego obciążenia stanowi wyjątek od zasady przewidzianej w art. 193 dyrektywy 2006/112 oznacza, że odstępstwa od tej zasady mogą zostać dopuszczone dopiero wtedy, gdy są w wyraźny sposób przewidziane przez ową dyrektywę.

27 Tymczasem art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 dotyczy tylko nieruchomości, a nie rzeczy ruchomych. Zatem sprzedaż ruchomości w ramach licytacji, taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, nie wchodzi w zakres jego stosowania.

28 Prawdą jest, że art. 395 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż państwa członkowskie mogą skierować wniosek o wprowadzenie szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów tej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Jednakże rząd węgierski potwierdził na rozprawie, że Węgry nie skorzystały z takiego odstępstwa w ramach art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.

29 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT rozszerza stosowanie systemu odwrotnego obciążenia na dostawy nieruchomości poza to, co dopuszcza brzmienie art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, który dotyczy wyłącznie dostaw nieruchomości. Zatem stosowanie systemu odwrotnego obciążenia i nałożenie grzywny podatkowej sporne w postępowaniu głównym są niezgodne z tą dyrektywą, jeżeli licytacja będąca przedmiotem postępowania głównego dotyczyła ruchomości.

30 Jednakże, z zastrzeżeniem niezbędnych weryfikacji ze strony sądu odsyłającego, z przekazanych przez niego akt sprawy oraz z dyskusji na rozprawie przed Trybunałem wynika, że kwestia zgodności wskazanego § 142 ust. 1 lit. g) z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 nie była podnoszona w ramach postępowania głównego.

31 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wobec braku norm Unii w dziedzinie proceduralnej ich ustanowienie należy do wewnętrznego porządku prawnego państw członkowskich na mocy zasady autonomii proceduralnej tych państw, pod warunkiem jednak, że przepisy te nie są mniej korzystne niż przepisy normujące podobne sytuacje podlegające prawu krajowemu (zasada równoważności) oraz że praktycznie nie uniemożliwiają lub nie czynią nadmiernie uciążliwym wykonywania praw przyznanych przez prawo Unii (zasada skuteczności) (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 czerwca 2007 r., van der Weerd i in., od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo, a także z dnia 17 marca 2016 r., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Z jednej strony należy przypomnieć, że prawo Unii, a w szczególności zasada skuteczności nie wymaga w zasadzie, by sądy krajowe podnosiły z urzędu zarzut naruszenia przepisów tego prawa, jeżeli zbadanie takiego zarzutu zmuszałoby je do wyjścia poza granice sporu wyznaczone przez jego strony, opierające się na okolicznościach innych niż te, na których strona zainteresowana zastosowaniem tych przepisów oparła swoje roszczenie (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, pkt 22; z dnia 7 czerwca 2007 r., van der Weerd i in., od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, pkt 36).

33 To ograniczenie uprawnień sądu krajowego wynika z zasady, zgodnie z którą inicjatywa procesowa należy do stron, a zatem, jeśli krajowe prawo procesowe oferuje rzeczywistą możliwość zainteresowanej stronie podniesienia zarzutu opartego na prawie Unii, sąd może działać z urzędu jedynie w wyjątkowych przypadkach, w interesie publicznym (zob. podobnie wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r., van der Weerd i in., od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, pkt 35, 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W niniejszym wypadku należy zauważyć, że z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie wynika, aby krajowe prawo procesowe uniemożliwiało skarżącemu w postępowaniu głównym podniesienie zarzutu opartego na ewentualnej niezgodności § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r., van der Weerd i in., od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, pkt 41).

35 Z drugiej strony należy zauważyć, że poszanowanie zasady równoważności wymaga, aby, jeżeli przepisy prawa wewnętrznego dotyczące zasad postępowania nakładają na sąd obowiązek uwzględnienia lub podniesienia z urzędu zarzutu opartego na naruszeniu prawa krajowego, ten sam obowiązek tak samo miał pierwszeństwo w odniesieniu do mającego ten sam charakter zarzutu opartego na naruszeniu prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, pkt 13; a także z dnia 17 marca 2016 r., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, pkt 30). Podobnie jest, gdy prawo krajowe przyznaje sądowi uprawnienie podniesienia z urzędu takiego zarzutu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, pkt 14).

36 W tym względzie, w odpowiedzi na pytanie zadane przez Trybunał na rozprawie rząd węgierski wskazał, że na podstawie jego prawa krajowego sąd odsyłający miał możliwość podniesienia z urzędu zarzutu opartego na naruszeniu przepisu prawa krajowego, podobnie jak zarzutu opartego na naruszeniu przepisu prawa Unii.

37 Należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ocena stanu faktycznego sprawy oraz wykładnia i zastosowanie prawa krajowego należą wyłącznie do sądu krajowego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 43; a także z dnia 26 maja 2011 r., Stichting Natuur en Milieu i in., od C-165/09 do C-167/09, EU:C:2011:348, pkt 47).

38 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że do Trybunału należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu (wyrok z dnia 11 września 2014 r., B., C-394/13, EU:C:2014:2199, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W niniejszym wypadku, zakładając, iż do sądu odsyłającego należy ustalenie, z jednej strony, czy ruchomy hangar, taki jak ten, którego dostawa stanowi transakcję sporną w postępowaniu głównym, jest rzeczą ruchomą czy nieruchomością, a z drugiej strony, czy może on z urzędu podnieść zarzut niezgodności § 142 ust. 1 lit. g) ustawy o VAT z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, nie można wykluczyć, że odpowiedź na zadane pytania pozostaje istotna dla rozwiązania sporu głównego. Należy zatem udzielić odpowiedzi na te pytania.

W przedmiocie pytania pierwszego

40 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym nabywca towaru został pozbawiony prawa do odliczenia VAT, jaki nienależnie zapłacił sprzedawcy na podstawie faktury wystawionej zgodnie z ogólnym systemem VAT, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, jeżeli sprzedawca uiścił ów podatek na rzecz skarbu państwa.

41 Należy przypomnieć, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty podatku VAT między dostawcą a nabywcą towarów, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego podatku VAT i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Należy również podkreślić, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane (wyroki: z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 37; z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 30; z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 30).

43 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24; z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 31; z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 29).

44 Należy ponadto przypomnieć, że w odniesieniu do sposobów wykonywania prawa do odliczenia VAT w systemie odwrotnego obciążenia objętym art. 199 ust. 1 dyrektywy 2006/112 podatnik, który jako nabywca towaru jest zobowiązany do zapłaty związanego z tym VAT, nie ma obowiązku posiadania faktury wystawionej zgodnie z formalnymi warunkami tej dyrektywy, by móc skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia, i powinien tylko spełniać wymogi formalne ustanowione

przez dane państwo członkowskie przy wykonywaniu prawa wyboru przyznanego mu w art. 178 lit. f) omawianej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 32, 33).

45 W niniejszym wypadku z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że faktura sporna w postępowaniu głównym nie zawiera wzmianki „odwrotne obciążenie", wbrew wymogom § 169 lit. n) ustawy o VAT, oraz że T. Farkas błędnie zapłacił VAT, nieprawidłowo wykazany na tej fakturze, sprzedawcy w postępowaniu głównym, podczas gdy na podstawie systemu odwrotnego obciążenia jako odbiorca towaru powinien był uiścić VAT organom podatkowym, zgodnie z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. W związku z tym oprócz faktu, że sporna faktura nie spełnia wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych, nie została też spełniona materialna przesłanka tego systemu.

46 Jak bowiem orzekł Trybunał w wyroku z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 38), należy uznać, że sytuacja taka uniemożliwiła węgierskim organom podatkowym dokonanie kontroli stosowania systemu odwrotnego obciążenia i pociągała za sobą ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie zainteresowanego państwa członkowskiego.

47 Ponadto należy stwierdzić, że wykonywanie prawa do odliczenia jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT lub zapłaconych, o ile były należne (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 39). Tymczasem VAT zapłacony przez T. Farkasa sprzedawcy ruchomego hangaru spornego w postępowaniu głównym nie był należny.

48 Ponieważ VAT nie był należny, a jego zapłata nie spełniała materialnego wymogu systemu odwrotnego obciążenia, T. Farkas nie może powołać się na prawo odliczenia tego podatku.

49 Jednakże T. Farkas może żądać zwrotu podatku nienależnie zapłaconego sprzedawcy ruchomego hangaru zgodnie z prawem krajowym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 42).

50 W tej kwestii Trybunał orzekł już, że w braku przepisów Unii w zakresie żądania zwrotu podatków, do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 37).

51 Ponieważ, co do zasady, do państw członkowskich należy ustanowienie warunków, na jakich można uregulować VAT nienależnie wykazany w fakturze, Trybunał przyznał, iż system, zgodnie z którym, po pierwsze, sprzedawca towaru, który błędnie wpłacił VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu, a po drugie, nabywca tego towaru może wnieść przeciwko sprzedawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia, jest zgodny z zasadami neutralności i skuteczności. W istocie system taki umożliwia temu nabywcy, który poniósł ciężar podatku wykazanego w fakturze w wyniku błędu, otrzymanie zwrotu kwot zapłaconych nienależnie (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w braku stosownych uregulowań prawa Unii, właściwymi przepisami postępowania, służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek, są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy każdego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 maja 2000 r., Preston i in., C-78/98, EU:C:2000:247, pkt 31; z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 40).

53 Jeśli jednak zwrot VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w przypadku upadłości sprzedawcy, rzeczone zasady mogą wymagać, by nabywca danego towaru mógł skierować żądanie zwrotu bezpośrednio do organów podatkowych. Zatem państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki i zasady proceduralne niezbędne dla umożliwienia owemu nabywcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego na fakturze (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41).

54 W ramach postępowania głównego należy stwierdzić, po pierwsze, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż sprzedawca, który dostarczył ruchomy hangar sporny w postępowaniu głównym, był objęty postępowaniem upadłościowym, co mogłoby wskazywać, że uzyskanie przez T. Farkasa zwrotu VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze przez tego sprzedawcę jest nadmiernie utrudnione lub niemożliwe. Po drugie, w wyniku decyzji węgierskich organów podatkowych T. Farkasa uznano za zobowiązanego do zapłaty tego VAT na rzecz skarbu państwa, mimo że już zapłacił on ten podatek na rzecz sprzedawcy. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy T. Farkas dysponuje możliwością uzyskania od tego sprzedawcy zwrotu nienależnego podatku.

55 Ponadto należy dodać, że zgodnie z informacjami sądu odsyłającego w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na istnienie przestępstwa, a sprzedawca, który wystawił fakturę sporną w postępowaniu głównym, zapłacił VAT skarbowi państwa, tak iż ten ostatni nie poniósł szkody ze względu na to, że sporna faktura została błędnie wystawiona na zasadach zwykłego opodatkowania zamiast odwrotnego obciążenia.

56 W tych okolicznościach T. Farkas jako nabywca danego towaru powinien mieć możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot VAT nienależnie wykazanego na fakturze bezpośrednio do organu podatkowego, jeżeli zwrot przez sprzedawcę w postępowaniu głównym na rzecz T. Farkasa staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w wypadku niewypłacalności tego sprzedawcy.

57 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym nabywca towaru został pozbawiony prawa do odliczenia VAT, jaki nienależnie zapłacił sprzedawcy na podstawie faktury wystawionej zgodnie z ogólnym systemem VAT, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, jeżeli sprzedawca uiścił ów podatek na rzecz skarbu państwa. Zasady te wymagają jednak, aby nabywca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, jeżeli zwrot VAT nienależnie wykazanego na fakturze przez sprzedawcę na rzecz nabywcy staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w wypadku niewypłacalności tego sprzedawcy.

W przedmiocie pytania drugiego

58 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym krajowe organy podatkowe nakładały na podatnika, który nabył towar, którego dostawa jest objęta systemem odwrotnego obciążenia, sankcję podatkową wynoszącą 50% kwoty VAT, jaką jest on zobowiązany uiścić organom podatkowym, jeżeli te ostatnie nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego.

59 Należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem

prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 7 grudnia 2000 r., de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, pkt 20; z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 50).

60 Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie przestępstwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 65–67; a także z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38).

61 Nawet jeśli do sądu odsyłającego należy ocena, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w poprzednim punkcie (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 39), to należy wskazać temu sądowi pewne elementy postępowania głównego, które mogą mu pozwolić na stwierdzenie, czy sankcja nałożona na T. Farkasa na podstawie przepisów kodeksu postępowania podatkowego jest zgodna z zasadą proporcjonalności.

62 W tym zakresie taka sankcja wydaje się mieć na celu skłanianie podatników do możliwie jak najszybszego uregulowania sytuacji niedopłaty podatku, a zatem służyć celowi zapewnienia prawidłowego poboru podatku.

63 Zgodnie z § 170 ust. 1 tej ustawy kwota sankcji została standardowo ustalona na 50% kwoty VAT, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym. Paragraf 171 ust. 1 tejże ustawy wyjaśnia, że można obniżyć stawkę grzywny lub grzywnę tę umorzyć, z urzędu lub na wniosek, w wypadku szczególnych okoliczności, z których można wywnioskować, że w szczególności podatnik, który ponosi odpowiedzialność za zaległość podatkową, działał z rozwagą, jakiej można było od niego oczekiwać w danej sytuacji. Przepis ten przewiduje również ustalenie obniżenia kwoty grzywny przy rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy, w szczególności rozmiaru zaległości podatkowej, okoliczności jej powstania, ciężaru i częstotliwości bezprawnego zachowania podatnika.

64 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 63 opinii, owe sposoby ustalania rzeczonej sankcji co do zasady pozwalają na zapewnienie, aby nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępstwom podatkowym.

65 W odniesieniu do proporcjonalności sankcji nałożonej na T. Farkasa w ramach postępowania głównego należy stwierdzić, co do charakteru i wagi naruszenia będącego przedmiotem tego postępowania, podobnie jak Komisja w uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi, że naruszenie to polega na błędzie dotyczącym stosowania mechanizmu VAT, który odpowiada naruszeniu o charakterze administracyjnym i który, mając na względzie okoliczności faktyczne wynikające z akt sprawy przekazanych Trybunałowi, z jednej strony nie spowodował żadnej utraty wpływów po stronie organów podatkowych, a z drugiej strony cechuje się brakiem wskazania na przestępstwo.

66 W tych okolicznościach nałożenie na T. Farkasa sankcji wynoszącej 50% kwoty VAT mającej zastosowanie do spornej transakcji wydaje się nieproporcjonalne, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

67 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym krajowe organy podatkowe nakładały na podatnika, który nabył towar, którego dostawa jest objęta systemem odwrotnego obciążenia, sankcję podatkową wynoszącą 50% kwoty VAT, jaką jest on zobowiązany uiścić organom podatkowym, jeżeli te ostatnie nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

68 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do dostaw nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji.**

2) **Przepisy dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym nabywca towaru został pozbawiony prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, jaki nienależnie zapłacił sprzedawcy na podstawie faktury wystawionej zgodnie z ogólnym systemem podatku od wartości dodanej, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, jeżeli sprzedawca uiścił ów podatek na rzecz skarbu państwa. Zasady te wymagają jednak, aby nabywca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, jeżeli zwrot podatku od wartości dodanej nienależnie wykazanego na fakturze przez sprzedawcę na rzecz nabywcy staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w wypadku niewypłacalności tego sprzedawcy.**

3) **Zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym krajowe organy podatkowe nakładały na podatnika, który nabył towar, którego dostawa jest objęta systemem odwrotnego obciążenia, sankcję podatkową wynoszącą 50% kwoty podatku od wartości dodanej, jaką jest on zobowiązany uiścić organom podatkowym, jeżeli te ostatnie nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy