

Vec C-358/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

30. júl 2020

Vnútroštátny súd:

Judecătoria Oradea

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

9. júl 2020

Navrhovateľka:

Promexor Trade SRL

Odporca:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația
 Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Predmet konania vo veci samej

Návrh, ktorým navrhovateľka Promexor Trade SRL žiada vnútroštátny súd Judecătoria Oradea (Súd prvého stupňa Oradea, Rumunsko) v právnej veci proti odporcovi Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži – Správa verejných financií župy Bihor, Rumunsko) o zrušenie platobného výmeru z 19. apríla 2019 a exekučného titulu z 19. apríla 2019, ktoré boli vydané v rámci exekučného konania začatého voči nej, ako i o zrušenie titulu pohľadávky a núteného výkonu.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Podľa článku 267 ZFEÚ sa žiada o výklad článku 5 ods. 4 ZEÚ, článku 1, článkov 167 až 169, článkov 176 až 180, článku 214 ods. 1 a článkov 250, 272 a 273 smernice 2006/112/ES, ako aj zásad neutrality, efektivity, lojálnej spolupráce, istoty právnych vzťahov a ochrany legitímnej dôvery.

Prejudiciálne otázky

1. Bránia ustanovenia smernice 2006/112/ES a zásada daňovej neutrality vnútroštátnej právnej úprave, ktorou členský štát ukladá bez časového ohraničenia štátnemu príslušníkovi povinnosť vyberať a odvieť štátu DPH, avšak bez toho, aby mu súčasne priznal právo na odpočítanie DPH, pričom mu bolo *ex offo* zrušené identifikačné číslo pre DPH z dôvodu, že daňové priznania k DPH podané za šesť po sebe nasledujúcich mesiacov/dva po sebe nasledujúce kalendárne štvrtroky neobsahovali plnenia podliehajúce DPH?
2. Sú, vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej, vnútroštátna právna úprava alebo prax daňovej správy, podľa ktorej napriek tomu, že členský štát bežne povolí na základe žiadosti opätovnú registráciu právnickej osoby na účely DPH potom, ako došlo *ex offo* k zrušeniu identifikačného čísla pre DPH, za istých konkrétnych okolností platiteľ nemôže žiadať o opätovnú registráciu na účely DPH z čisto formálnych dôvodov, pričom je povinný bez časového ohraničenia vyberať a odvieť štátu DPH bez toho, aby mu súčasne bolo priznané právo na odpočítanie DPH, zlučiteľné so zásadami právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery, proporcionality a lojálnej spolupráce, tak, ako vyplývajú zo smernice 2006/112/ES?
3. Majú sa vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej zásady právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery, proporcionality a lojálnej spolupráce, ako vyplývajú zo smernice 2006/112/ES, vykladať v tom zmysle, že zakazujú uloženie povinnosti pre platiteľa vyberať a odvieť DPH bez časového ohraničenia, bez

priznania práva na odpočítanie DPH a bez toho, aby daňový orgán v danom prípade overil hmotnoprávne podmienky týkajúce sa práva na odpočítanie DPH, pričom nejde o podvod zo strany platiteľa?

Uvedené predpisy práva Únie

ZEÚ, článok 5 ods. 4 a článok 4 ods. 3

Smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (DPH), zmenená a doplnená smernicou 2010/45/EÚ, článok 1 ods. 1, články 167 až 169 a články 176 až 180, článok 214 ods. 1, články 250, 272 a 273

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, ktorým sa zavádza daňový zákonník), účinný do 31. decembra 2015

Článok 153 ods. 9 písm. e), ktorý v podstate stanovuje, že príslušné daňové orgány zrušia registráciu zdaniteľnej osoby na účely DPH, ak v daňových priznaniach podávaných za šesť po sebe nasledujúcich mesiacov neboli uvedené nadobudnutia tovaru/služieb ani dodania tovaru/poskytnutie služieb, ktoré by boli uskutočnené v priebehu týchto referenčných období.

Článok 153 ods. 9¹ písm. d), podľa ktorého po zrušení registrácie na účely DPH príslušné daňové orgány zaregistrujú zdaniteľné osoby na účely DPH na ich žiadosť v prípade stanovenom v odseku 9 písm. e) na základe čestného vyhlásenia, v ktorom uvedú, že vykonávajú hospodárske činnosti. Okrem toho zdaniteľné osoby, ktoré sa nachádzajú v uvedenej situácii, nemôžu uplatniť ustanovenia o prahovej hodnote na oslobodenie od dane pre malé podniky.

Článok 11 ods. 1³, podľa ktorého platitelia, ktorých registrácia na účely DPH bola zrušená, nemajú za dotknuté obdobie právo na odpočítanie DPH súvisiacej s uskutočneným nadobudnutím tovaru, ale sú povinní zaplatiť prijatú DPH, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia uskutočnené v priebehu tohto obdobia. Pre nadobudnutia tovaru a/alebo služieb uskutočnené v priebehu obdobia, počas ktorého dotknutá osoba nemá pridelené platné identifikačné číslo pre DPH, určené pre plnenia, ktoré budú uskutočnené po dni registrácie na účely DPH a pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, sa upraví v prospech zdaniteľnej osoby zahrnutím do prvého priznania dane podaného zdaniteľnou osobou po registrácii na účely DPH alebo v závislosti od prípadu v neskoršom priznaní daň vzťahujúca sa na: a) uskladnený tovar a služby nevyužitú v čase registrácie, konštatované na základe inventára; b) hmotný majetok vrátane investičného majetku, pre ktorý neuplynulo obdobie úpravy odpočítania, ako aj na hmotný majetok, ktorý sa aktivuje, konštatovaný na základe inventára, ktorého je dotknutá osoba vlastníkom v okamihu registrácie.

Článok 145, ktorý stanovuje, že právo na odpočítanie dane vzniká v okamihu vzniku daňovej povinnosti [odsek 1], že každá zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru, ak toto nadobudnutie tovaru je určené pre určité plnenia výslovne stanovené [odsek 2] a že za určitých podmienok sa právo na odpočítanie dane udeľuje pre nadobudnutie tovaru uskutočnené zdaniteľnou osobou pred jej registráciou na účely DPH [ods. 4].

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 207/2015, ktorým sa zavádza daňový zákonník), účinný od 1. januára 2016

Článok 11 ods. 8, ktorý v podstate stanovuje, že zdaniteľné osoby, ktorých registrácia na účely DPH bola zrušená, nemajú za dotknuté obdobie právo na odpočítanie DPH súvisiacej s uskutočneným nadobudnutím tovaru, ale sú povinné zaplatiť prijatú DPH, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia uskutočnené v priebehu tohto obdobia. V prípade registrácie na účely DPH zdaniteľná osoba v súlade s článkom 316 ods. 12 uplatní právo na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru a/alebo služieb uskutočneného v priebehu obdobia, v ktorom bolo jej identifikačné číslo pre DPH zrušené, zahrnutím do prvého daňového priznania podaného po registrácii alebo v závislosti od prípadu v neskoršom priznaní, napriek tomu, že faktúra neobsahuje identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby. Po registrácii na účely DPH v súlade s článkom 316 ods. 12 pre dodanie tovaru/poskytnutie služieb uskutočneného v období, v ktorom bolo identifikačné číslo pre DPH zrušené, zdaniteľné osoby vystavia faktúry, v ktorých DPH prijatú v priebehu dotknutého obdobia uvedú samostatne.

Článok 316 ods. 12 písm. d), ktorý v podstate zodpovedá článku 153 ods. 9¹ písm. d) zákona č. 571/2003.

Článok 297 ods. 1, 4 a 6, ktorý preberá ustanovenia článku 145 ods. 1, 2 a 4 zákona č. 571/2013.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Dňa 30. apríla 2014 odporca rozhodnutím nariadil *ex offio* zrušenie registrácie navrhovateľky na účely DPH z dôvodu, že v daňových priznaniach k DPH podaných za [predchádzajúcich] šesť po sebe nasledujúcich mesiacov neboli uvedené plnenia podliehajúce DPH. Keďže navrhovateľka stratila platné identifikačné číslo, od mája 2014 vystavovala faktúry bez DPH.
- 2 V apríli 2019 odporca upovedomil navrhovateľku o blížiacej sa daňovej kontrole vzťahujúcej sa na obdobie od 1. apríla 2014 do 31. decembra 2017. S cieľom vyhnúť sa plateniu pokuty za nepredloženie daňových priznaní v príslušných lehotách, sa navrhovateľka rozhodla podať daňové priznanie so spätnou účinnosťou týkajúce sa prijatej DPH, ktoré sa vyžaduje od zdaniteľných osôb, ktorým bolo zrušené identifikačné číslo pre DPH.

- 3 Na základe údajov uvedených v príslušných daňových priznaniach a bez vykonania ďalších overení odporca 19. apríla 2019 vydal exekučný titul a začal exekúciu proti navrhovateľke vydaním platobného výmeru z 19. apríla 2019.
- 4 Daňová kontrola sa uskutočnila 11. júna 2019; kontrolný orgán považoval za preukázané, že za obdobie, ktoré bolo predmetom kontroly, navrhovateľka riadne predložila daňové priznania k DPH.
- 5 Po dni ukončenia kontroly, ale v rámci premlčacej lehoty navrhovateľka podala 31. júla 2019 opravné daňové priznania na sumu 0.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 Navrhovateľka tvrdí, že napriek tomu, že existujú daňové prostriedky nápravy v prípade zrušenia identifikačného čísla pre DPH platiteľa dane v tom zmysle, že po opätovnej registrácii ako zdaniteľná osoba na účely DPH má obchodná spoločnosť možnosť so spätnou účinnosťou odpočítať DPH za obdobie, v ktorom nemala pridelené identifikačné číslo pre DPH, tieto prostriedky však v skutočnosti nie sú pre ňu dostupné.
- 7 Domnieva sa, že zdaniteľná osoba, ktorej bolo identifikačné číslo pre DPH zrušené, ale ktorá sa z rôznych dôvodov znova nezaregistruje, nemá k dispozícii žiadnu nápravu. V dôsledku toho zachovanie jej povinnosti platiť DPH bez časového ohraničenia v situácii, keď nemá výhodu žiadneho druhu, ktorá by vyplývala z postavenia zdaniteľnej osoby na účely DPH, je v rozpore so zásadami stanovenými v tejto oblasti judikatúrou Súdneho dvora.
- 8 Navrhovateľka tvrdí, že daňové priznania k DPH, ktoré sa vyžadujú od zdaniteľných osôb, ktorým bolo zrušené identifikačné číslo pre DPH, riadne podala a boli podané добромyselне. V súlade s účinnou právnou úpravou oprava daňového priznania po skončení daňovej kontroly nie je možná.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 9 Vnútroštátny súd sa pýta na zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy uplatňujúcej na spor vo veci samej so zásadami vyplývajúcimi zo smernice 2006/112 a z judikatúry Súdneho dvora, ak po zrušení registrácie na účely DPH platiteľ už nemá právo na odpočítanie DPH z uskutočnených nadobudnutí tovaru, ale naďalej podlieha povinnosti zaplatiť prijatú DPH bez toho, aby bolo stanovené časové obmedzenie, pokiaľ ide o povinnosť výberu DPH.
- 10 Hoci by právo na odpočítanie mohlo byť uplatnené so spätnou účinnosťou, navrhovateľka v skutočnosti po opätovnej registrácii na účely DPH nemá túto možnosť, pretože nespĺňa formálnu požiadavku z dôvodu, že jej konateľ je spoločníkom v inej obchodnej spoločnosti, ktorá je v insolvenčnom konaní.

- 11 Vzhľadom na to, že navrhovateľka nemôže využiť ani režim oslobodenia od dane určený pre malé podniky, na neurčité obdobie sa jej neumožní uplatnenie práva na odpočítanie DPH bez toho, aby mohla získať výhody zo systému DPH.
- 12 Z hľadiska zásady daňovej neutrality vnútroštátny súd odkazuje na rozsudky Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) a Astone (C-332/15), pričom tvrdí, že okolnosti, ktoré viedli k prijatiu týchto rozsudkov, sú odlišné od okolností prejednávanej veci.
- 13 Nemožnosť navrhovateľky sa znova zaregistrovať na účely DPH a teda využiť právo na odpočítanie dane je podľa vnútroštátneho súdu možné porovnať s nedodržaním formálnych náležitostí. Okrem toho v prípade daňových orgánov nešlo o nemožnosť overiť, či boli splnené hmotnoprávne podmienky vzniku práva na odpočítanie dane.
- 14 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, vnútroštátny súd s odkazom na rozsudky Collée (C-146/05) a Salomie a Oltean (C-183/14) tvrdí, že absolútne odmietnutie práva na odpočítanie dane by sa v prípade navrhovateľky mohlo zdať neprimerané, keďže nedošlo k podvodu a daňový orgán neoveril hmotnoprávne podmienky.
- 15 Keďže v predmetnej veci odporca neoveril splnenie hmotnoprávnych podmienok a v dôsledku toho má navrhovateľka povinnosť *na neurčito* vyberať DPH, pričom sa nachádza v situácii pretrvávajúcej neistoty, keďže nepozná rozsah svojich povinností a nemá k dispozícii právny nástroj na využitie výhod systému DPH, vnútroštátny súd s odkazom aj na rozsudok Írsko/Komisia (C-325/85) predkladá otázku týkajúcu sa porušenia zásady právnej istoty a zásady ochrany legitímnej dôvery a z hľadiska povinností uložených štátom smernicou 2006/112 aj zásady lojálnej spolupráce.