

Věc C-146/21**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

3. března 2021

Předkládající soud:

Curtea de Apel București (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

9. prosince 2020

Odvolatel:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**Odpůrci:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Serviciul Soluționare Contestații 1**Předmět původního řízení**

Opravný prostředek podaný odvolatelem-žalovaným Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti - správa veřejných financí prvního obvodu města Bukurešti, Rumunsko) proti odpůrkyni-žalobkyni v řízení v prvním stupni VB a proti odpůrci-žalovanému Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti - útvar pro vyřizování stížností č. 1, Rumunsko) proti rozsudku Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti), který se týkal zrušení některých správních daňových aktů v oblasti DPH.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU se žádá o výklad směrnice 2006/112/ES a zásady neutrality

Předběžná otázka

Brání směrnice 2006/112/ES a zásada neutrality za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, vnitrostátní právní úpravě nebo daňové praxi, podle nichž se na subjekt, který byl předmětem kontroly a byl registrován pro účely DPH po této kontrole, neuplatní mechanismus přenesení daňové povinnosti (zjednodušující opatření) – imperativně stanovený pro prodej dřeva na pni – z důvodu, že subjekt, který byl předmětem kontroly, nepožádal před uskutečněním transakcí nebo ke dni překročení maximální prahové hodnoty o registraci pro účely DPH a nebyl pro účely DPH registrován?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména čl. 9 odst. 1, článek 193 a čl. 395 odst. 1

Prováděcí rozhodnutí Rady 2010/583/EU ze dne 27. září 2010, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Prováděcí rozhodnutí Rady 2013/676/EU ze dne 15. listopadu 2013, kterým se Rumunsku povoluje dále uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2016/1206 ze dne 18. července 2016, kterým se mění prováděcí rozhodnutí 2013/676/EU, kterým se Rumunsku povoluje dále uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Rozsudky ze dne 6. října 1982, CILFIT v. Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, bod 21; ze dne 9. září 2015, Ferreira da Silva a Brito a další, C-160/14, EU:C:2015:565, body 37 a 38; ze dne 7. března 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, body 32 a 33; ze dne 20. října 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 22 a 23; ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 59

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (zákon č. 571/2003, kterým se vydává daňový zákoník, ve znění platném v roce 2011)

Článek 134 *odst. 2 a 3*, které stanoví vznik daňové povinnosti ke dni, kdy daňovému orgánu vznikne nárok požadovat platbu od subjektů povinných zaplatit daň, tedy ke dni, kdy je subjekt povinen zaplatit daň do státního rozpočtu; *odstavec 4*, podle kterého je daňovým režimem použitelným na zdanitelná plnění režim platný ke dni, kdy se uskuteční zdanitelné plnění; a *odstavec 6*, podle kterého, odchýlně od ustanovení odstavce 4, pro plnění uvedená v článku 160 je použitelným režimem režim ke dni vzniku daňové povinnosti.

Článek 134¹, který stanoví, že uskutečnění zdanitelného plnění nastává v den dodání zboží nebo v den poskytnutí služeb.

Článek 160 *odst. 1*, podle kterého, odchýlně od ustanovení čl. 150 *odst. 1*, v případě zdanitelných plnění je osobou povinnou zaplatit daň příjemce plnění uvedených v odstavci 2, a to za předpokladu, že dodavatel i příjemce jsou registrováni pro účely DPH; čl. 160 *odst. 2 písm. b)*, který stanoví, že přenesení daňové povinnosti se uplatní mimo jiné na dodání dřeva a dřevěného materiálu.

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (nařízení vlády s mocí zákona č. 44/2008, které upravuje výkon hospodářských činností oprávněnými fyzickými osobami, jednotlivými podniky a rodinnými podniky), které v čl. 6 *odst. 1* stanoví, že jakákoli hospodářská činnost vykonávaná trvale, příležitostně nebo dočasně v Rumunsku oprávněnými fyzickými osobami, jednotlivými podniky a rodinnými podniky musí být registrována a povolena podle ustanovení výše uvedeného nařízení vlády s mocí zákona.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nařízení vlády č. 44/2004, kterým se schvalují prováděcí ustanovení k zákonu č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník), které v bodě 62 *odst. 2 písm. a)* stanoví, že v případě, že osoba povinná k dani dosáhla nebo překročila maximální prahovou hodnotu pro osvobození od daně a nepožádala o registraci, budou daňové orgány požadovat zaplacení daně, kterou osoba povinná k dani měla vybrat v období mezi dnem, kdy měla požádat o registraci, a dnem zjištění nedodržování normativních ustanovení, a daňové orgány současně přistoupí k registraci dotčené osoby povinné k dani z moci úřední.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Odpůrkyně-žalobkyně v řízení v prvním stupni VB je vlastníkem zalesněné půdy, která byla v letech 2011 až 2017 využívána na základě smlouvy o prodeji dřeva na pni uzavřené s různými společnostmi.
- 2 V období od 5. prosince 2017 do 2. února 2018 byla provedena daňová kontrola, jejímž cílem bylo ověřit daňové povinnosti vztahující se k období od 1. října 2011 do 30. září 2017.

- 3 Daňoví inspektoři zkontrolovali prodej dřeva na pni a zjistili, že v září 2011 obrat žalobkyně v řízení v prvním stupni překročil zvláštní maximální prahovou hodnotu pro osvobození malých podniků od daně, ve výši 119 000 rumunských lei (RON), která je stanovena v čl. 152 odst. 1 daňového zákoníku, podle něhož se VB měla zaregistrovat pro účely DPH ve lhůtě 10 dnů od konce září 2011 a stát se plátcem DPH počínaje dnem 1. listopadu 2011.
- 4 Vzhledem k tomu, že se VB nezaregistrovala pro účely DPH, daňoví inspektoři retroaktivně přepočítali DPH splatnou od listopadu 2011 uplatněním metody obráceného zdanění na základě předpokladu, že prodejní cena obsahovala také DPH. Daňoví inspektoři rovněž VB uložili povinnost registrovat se pro účely DPH a podat prohlášení 70; VB tak učinila dne 20. listopadu 2017 ve stanovené lhůtě 10 dnů.
- 5 V této situaci byla na základě zprávy o daňové kontrole a prostřednictvím daňového výměru ze dne 16. února 2018 vypočtena DPH vztahující se na všechny prodeje VB po přesazení prahové hodnoty 119 000 RON, aniž by byla uplatněna opatření přenesení daňové povinnosti, takže dodatečně vybraná DPH byla stanovena ve výši 196 634 RON.
- 6 VB daňový výměr napadla stížností, přičemž v zásadě uvedla, že prodej dřeva na pni podléhá mechanismu přenesení daňové povinnosti, jehož použití nepodléhá existenci identifikačního čísla DPH dodavatele, vzhledem k tomu, že v tomto smyslu je zásadní, aby obě strany byly osoby povinné k dani, bez ohledu na to, zda splnily či nesplynily registrační povinnost pro účely DPH.
- 7 Výše uvedená stížnost byla zamítnuta dne 12. července 2018 z důvodu, že pro použití přenesení daňové povinnosti je povinnou podmínkou registrace dodavatele i příjemce pro účely DPH.
- 8 V této souvislosti podala VB žalobu k Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti), ve které se domáhala zrušení daňového výměru a rozhodnutí o stížnosti. Dotčené žalobě bylo vyhověno dne 24. června 2019 a oba napadené akty byly zrušeny; VB byla osvobozena od povinnosti zaplatit částku ve výši 196 634 RON, jakož i souvisejících úroků a penále.
- 9 Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti) rozhodl, že na základě judikatury Soudního dvora je registrace pro účely DPH pouhým formálním požadavkem, který nemá vliv na podstatu práva žalobkyně v řízení v prvním stupni, a že pokud neexistují žádné konkrétní důkazy o existenci daňových úniků, není možné upřít právo uplatňovat mechanismy zavedené unijní právní úpravou. V důsledku toho, při neexistenci jakéhokoli podezření z daňových úniků, nemohl daňový orgán bránit uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti.
- 10 Ze systematického výkladu ustanovení článku 160 daňového zákoníku z roku 2003 a bodu 62 odst. 2 písm. a) prováděcích ustanovení k daňovému zákoníku vyplývá, že daňový orgán, když konstatuje, že osoba povinná k dani dosáhla nebo překročila maximální prahovou hodnotu pro osvobození od daně a nepožádala o

registraci pro účely DPH, je povinen považovat poplatníka za registrovaného pro účely DPH a uplatnit systém přenesení daňové povinnosti podle článku 160 daňového zákoníku. V důsledku toho daňový orgán jednal protiprávně, když stanovil, že se systém přenesení daňové povinnosti neuplatní.

- 11 Dne 5. září 2019 podalo regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti - správa veřejných financí prvního obvodu města Bukurešti proti uvedenému rozsudku opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 12 Odvolatel tvrdí, že napadené rozhodnutí je nesprávné, jelikož VB se nejen nezaregistrovala pro účely DPH, ale ani nepodnikla žádné právní kroky k zápisu do obchodního rejstříku a u příslušných daňových orgánů s ohledem na vykonávanou hospodářskou činnost, v žádném případě nevykázala dosažený příjem a nezaplatila žádné daně, poplatky ani příspěvky do státního rozpočtu.
- 13 VB navrhla Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu směrnice 2006/112 a zásady neutrality.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Předkládající soud uvádí, že v projednávané věci má být vydáno rozhodnutí, proti němuž nelze podat opravný prostředek podle vnitrostátního práva, a to ve smyslu článku 267 SFEU.
- 15 Poté, co předkládající soud uvedl judikaturu Soudního dvora týkající se zásady daňové neutrality a účinků nesplnění formálního požadavku osobami povinnými k dani, uvedl, že položená otázka se týká použitelnosti přenesení daňové povinnosti ohledně plnění týkajících se dřeva na pni při neexistenci registračního čísla pro účely DPH, a to s ohledem na to, že Rumunsko díky řadě rozhodnutí Rady získalo výjimku pro uplatnění tohoto zjednodušeného mechanismu.
- 16 Předkládající soud připomíná, že kromě obecného pravidla pro výběr DPH pro každou fázi distribučního řetězce stanovil unijní normotvůrce odchýlný mechanismus pro výběr daně, a to přenesení daňové povinnosti, což představuje způsob zjednodušení, jelikož mezi dodavatelem a příjemcem zboží/služeb neprobíhá žádná skutečná platba DPH, neboť příjemce je subjektem povinným zaplatit daň na vstupu za provedená plnění. Kromě toho má příjemce současně nárok na odpočet této daně. Předmětný mechanismus tudíž předpokládá, že u plnění, která se uskutečňují mezi osobami povinnými k dani, se DPH ve skutečnosti nevybírání, takže posledním dodáním zboží/služby poskytnuté konečnému spotřebiteli se předpokládá zaplacení do státního rozpočtu DPH vztahující se k celé hodnotě prodeje konečnému spotřebiteli.

- 17 Podle předkládajícího soudu, i kdyby byla VB zaregistrována pro účely DPH v okamžiku překročení prahové hodnoty pro osvobození od daně stanovené v daňovém zákoníku, neměla by povinnost vybírat DPH, jelikož tato povinnost byla uložena nabyvatelům dřeva, neboť na prodeje dřeva uskutečněné ze strany VB byl uplatněn mechanismus přenesení daňové povinnosti.
- 18 Zásada daňové neutrality tedy zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které vykonávají stejnou činnost, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH, a společný systém DPH zajišťuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností.
- 19 Curtea de Apel (odvolací soud) uvádí, že v judikatuře Soudního dvora, která se zabývala problematikou relevance identifikačního čísla DPH, bylo rozhodnuto, že identifikační číslo nemůže představovat hmotněprávní podmínku pro uplatnění režimu DPH.
- 20 Podle názoru odvolacího soudu, i když unijní právní úprava a judikatura Soudního dvora přiznávají členským státům pravomoc přijímat v souladu se zásadou proporcionality opatření k správnému výběru DPH a zabránění daňovým únikům, takový postoj, jaký zastávají rumunské daňové orgány, by mohl negativně ovlivnit také příjemce dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jelikož po daňové kontrole a své registraci pro účely DPH nemůže osoba považovaná za osobu povinnou k DPH s retroaktivním účinkem vystavit kupujícím faktury s přenesením daňové povinnosti, nýbrž pouze v režimu běžného zdanění, neboť kupující nemají nárok na odpočet této daně z důvodu, že v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebyla DPH fakturována správně.
- 21 Povinnost dodržovat režim přenesení daňové povinnosti jako hmotněprávní podmínku při uplatnění nároku na odpočet daně byla již stanovena rozsudkem Soudního dvora ve věci C-424/12, Fatorie.
- 22 V důsledku toho vyvstává problém slučitelnosti daňových ustanovení, podle nichž se mechanismus přenesení daňové povinnosti, který je imperativně stanoven pro prodej dřeva na pni, nevztahuje na subjekt podléhající kontrole, který byl registrován pro účely DPH po této kontrole, a to z důvodu, že subjekt, který byl předmětem kontroly, nepožádal před uskutečněním transakcí nebo ke dni překročení maximální prahové hodnoty o registraci pro účely DPH a nebyl pro účely DPH registrován, se směrnicí 2006/112 a zásadou neutrality.