

Vec C-146/21

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

Dátum podania:

3. marec 2021

Vnútroštátny súd:

Curtea de Apel București

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

9. december 2020

St'ážovateľ:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

Odporcovia:

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Serviciul Soluționare Contestații 1

Predmet konania vo veci samej

Kasačná sťažnosť, ktorú podal sťažovateľ-žalovaný Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa verejných financií, úsek 1, Rumunsko) voči odporčkyni-žalobkyni v prvom stupni, ktorou je pani VB, a odporckovi-žalovanému Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – odbor sťažností 1, Rumunsko) proti rozsudku Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko), ktorým sa zrušili niektoré daňové správne akty týkajúce sa DPH.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Na základe článku 267 ZFEÚ vnútroštátny súd žiada o výklad smernice 2006/112/ES a zásady daňovej neutrality

Prejudiciálna otázka

Bránia smernica 2006/112/ES a zásada daňovej neutrality za okolností, aké nastali v konaní vo veci samej, vnútroštátnej právnej úprave alebo daňovej praxi, podľa ktorých sa na osobu, ktorá sa podrobila daňovej kontrole a po uskutočnení takejto kontroly sa registrovala na účely DPH, nevzťahuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti (zjednodušujúce opatrenia) – kogentne stanovený vo vzťahu k predaju dreva na pni –, a to z dôvodu, že predmetná osoba, ktorá sa podrobila kontrole, nepožiadala pred vykonaním príslušných transakcií alebo ku dňu prekročenia maximálnej prahovej hodnoty o registráciu na účely DPH a nebola preto registrovaná?

Uvedené ustanovenia práva Únie a príslušná judikatúra

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä článok 9 ods. 1, článok 193 a článok 395 ods. 1

Vykonávacie rozhodnutie Rady z 27. septembra 2010, ktorým sa Rumunsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (2010/583/EÚ)

Vykonávacie rozhodnutie Rady z 15. novembra 2013, ktorým sa Rumunsku povoľuje naďalej uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (2013/676/EÚ)

Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2016/1206 z 18. júla 2016, ktorým sa mení vykonávacie rozhodnutie 2013/676/EÚ, ktorým sa Rumunsku povoľuje naďalej uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Rozsudky zo 6. októbra 1982, CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, bod 21; z 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito a iní, C-160/14, EU:C:2015:565, body 37 a 38; zo 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, body 32 a 33; z 20. októbra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 22 a 23; zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 59

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (zákon č. 571/2003, ktorým sa vyhlasuje daňový zákonník, v znení účinnom v roku 2011)

Článok 134 ods. 2 a 3, podľa ktorých daňová povinnosť vzniká ku dňu, keď daňový orgán získa oprávnenie požadovať od povinných osôb zaplatenie dane, t. j. ku dňu, kedy sa daňový subjekt stáva povinným zaplatiť daň do štátnej pokladnice; odsek 4, podľa ktorého sa na zdaniteľné transakcie uplatňuje daňový režim platný ku dňu uskutočnenia daňovej udalosti; a odsek 6, podľa ktorého sa na transakcie uvedené v článku 160 vzťahuje, bez ohľadu na ustanovenia odseku 4, daňový režim platný ku dňu vzniku daňovej povinnosti

Článok 134¹, podľa ktorého zdaniteľná udalosť nastáva v deň dodania tovaru alebo v deň poskytnutia služby

Článok 160 ods. 1, v ktorom sa stanovuje, že v prípade zdaniteľných transakcií je osobou povinnou zaplatiť daň, bez ohľadu na ustanovenia článku 150 ods. 1, príjemca plnení stanovených v odseku 2, za predpokladu, že dodávateľ aj príjemca sú registrovaní na účely DPH; článok 160 ods. 2 písm. b), podľa ktorého sa prenesenie daňovej povinnosti okrem iného uplatňuje na predaj dreva a drevného materiálu

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (mimoriadne nariadenie vlády č. 44/2008 o vykonávaní hospodárskej činnosti oprávnenými fyzickými osobami, živnostníkmi a rodinnými podnikmi), v ktorého článku 6 ods. 1 sa stanovuje, že akákoľvek hospodárska činnosť vykonávaná sústavne, príležitostne alebo dočasne oprávnenými fyzickými osobami, živnostníkmi a rodinnými podnikmi v Rumunsku podlieha registrácii a povoleniu v súlade s ustanoveniami vyššie uvedeného mimoriadneho nariadenia

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004 z 22. januára 2004 o schválení podmienok uplatňovania zákona č. 571/2003,

ktorým sa vyhlasuje daňový zákonník), v ktorého bode 62 ods. 2 písm. a) sa stanovuje, že ak zdaniteľná osoba dosiahla alebo prekročila maximálnu prahovú hodnotu pre oslobodenie od dane a nepožiadala o registráciu, daňové orgány požiadajú o zaplatenie dane, ktorú mala zdaniteľná osoba vybrať v období medzi dňom, kedy mala požiadať o registráciu, a dňom zistenia porušenia právnych predpisov, pričom daňové orgány zároveň z úradnej povinnosti vykonajú registráciu dotknutej zdaniteľnej osoby

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Odporkyňa-žalobkyňa v prvom stupni, pani VB, je vlastníčkou lesných pozemkov, ktoré sa v rokoch 2011 až 2017 využívali na základe zmluvy o predaji dreva na pni uzavretej s viacerými spoločnosťami.
- 2 V dňoch od 5. decembra 2017 do 2. februára 2018 sa uskutočnila daňová kontrola s cieľom preskúmať daňové povinnosti vzťahujúce sa na obdobie 1. október 2011 až 30. september 2017.
- 3 Daňoví kontrolóri preskúmali predaj dreva na pni a zistili, že v septembri 2011 prekročil obrat žalobkyne v prvom stupni osobitnú maximálnu prahovú hodnotu pre oslobodenie malých podnikov od dane podľa článku 152 ods. 1 daňového zákonníka vo výške 119 000 rumunských lei (RON), v dôsledku čoho sa mala pani VB na základe uvedeného ustanovenia registrovať na účely DPH v lehote 10 dní po skončení mesiaca september 2011 a stať sa od 1. novembra 2011 platiteľom DPH.
- 4 Vzhľadom na to, že pani VB sa neregistrovala na účely DPH, daňoví kontrolóri vypočítali so spätnou účinnosťou splatnú DPH od mesiaca november 2011, a to pomocou metódy percentuálneho vyčlenenia dane na základe predpokladu, že predajná cena zahŕňala aj DPH. Okrem toho daňoví kontrolóri uložili pani VB povinnosť registrovať sa na účely DPH a predložiť vyhlásenie 70; pani VB túto povinnosť splnila 20. novembra 2017 v stanovenej lehote 10 dní.
- 5 V uvedenej situácii daňové orgány vypočítali na základe protokolu o daňovej kontrole a prostredníctvom rozhodnutia o vyrubení dane zo 16. februára 2018 DPH vzťahujúcu sa na všetky predaje uskutočnené po tom, čo pani VB prekročila prahovú hodnotu 119 000 RON, a to bez uplatnenia opatrení prenesenia daňovej povinnosti, v dôsledku čoho dodatočne vyrubili DPH vo výške 196 634 RON.
- 6 Pani VB podala proti uvedenému rozhodnutiu o vyrubení dane odvolanie, pričom v podstate uviedla, že na predaj dreva na pni sa vzťahuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, ktorého uplatnenie nie je závislé od toho, či je dotknutý dodávateľ registrovaný ako platiteľ DPH, a to vzhľadom na skutočnosť, že v uvedenom zmysle je nevyhnutné, aby boli obe zmluvné strany zdaniteľnými osobami, bez ohľadu na to, či si splnili alebo nespĺnili registračnú povinnosť na účely DPH.

- 7 Daňové orgány zamietli vyššie uvedené odvolanie 12. júla 2018 s odôvodnením, že povinnou podmienkou pre uplatnenie prenesenia daňovej povinnosti je vykonaná registrácia dodávateľa aj príjemcu na účely DPH.
- 8 Pani VB podala za týchto okolností žalobu na Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť), pričom súdu navrhla zrušiť rozhodnutie o vyrubení dane a tiež rozhodnutie správneho orgánu o odvolaní. Tento súd vyhovel predmetnej žalobe 24. júna 2019 a oba napadnuté akty zrušil; tento súd zbavil pani VB povinnosti zaplatiť sumu 196 634 RON spolu s príslušnými úrokmi a penále.
- 9 Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť) na základe judikatúry Súdneho dvora konštatoval, že registrácia na účely DPH je iba formálnou požiadavkou, ktorá nemá vplyv na podstatu práva žalobkyne v prvom stupni, pričom ak neexistuje nijaký konkrétny náznak o daňovom úniku, nie je možné odoprieť právo uplatniť mechanizmy stanovené právnymi predpismi Únie. Pri neexistencii podozrenia z daňového úniku preto daňový orgán nemohol brániť uplatneniu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.
- 10 Zo systematického výkladu ustanovení článku 160 daňového zákonníka z roku 2003 a bodu 62 ods. 2 písm. a) podmienok uplatňovania daňového zákonníka vyplýva, že keď daňový orgán zistí, že zdaniteľná osoba dosiahla alebo prekročila maximálnu prahovú hodnotu pre oslobodenie od dane, pričom nepožiadala o registráciu na účely DPH, je povinný takúto osobu považovať za registrovú na účely DPH a uplatniť režim prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 160 daňového zákonníka. Z tohto dôvodu konal daňový orgán nezákonne, keď rozhodol, že v prejednávanej veci sa režim prenesenia daňovej povinnosti neuplatní.
- 11 Dňa 5. septembra 2019 podalo Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa verejných financií, úsek 1 proti uvedenému rozsudku kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 12 Sťažovateľ uvádza, že napadnutý rozsudok je nesprávny, pretože pani VB sa nielen že neregistrovala na účely DPH, ale z právneho hľadiska ani nevyvinula nijakú iniciatívu na účely zápisu svojho podnikania do živnostenského registra, a pokiaľ ide o vykonávanú ekonomickú činnosť, pred príslušnými daňovými orgánmi vôbec nepriznala dosiahnutý príjem a do štátnej pokladnice nezaplatila nijakú daň, poplatok alebo odvod.
- 13 Pani VB požiadala Curtea de Apel București (Odvolací súd v Bukurešti) o podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci výkladu smernice 2006/112 a zásady daňovej neutrality.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 14 Vnútroštátny súd konštatuje, že v prejednávanej veci má v zmysle článku 267 ZFEÚ vyhlásiť rozhodnutie, proti ktorému nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva.
- 15 Po vysvetlení judikatúry Súdneho dvora súvisiacej so zásadou daňovej neutrality a s účinkami nesplnenia formálnej požiadavky zdaniteľnými osobami vnútroštátny súd poznamenáva, že predkladaná prejudiciálna otázka sa týka uplatniteľnosti prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s transakciami s drevom na pni v prípade, že predávajúci subjekt nemá identifikačné číslo pre DPH, a to s prihliadnutím na skutočnosť, že Rumunsko získalo v dôsledku viacerých rozhodnutí Rady výnimku, pokiaľ ide o uplatňovanie uvedeného zjednodušujúceho mechanizmu.
- 16 Vnútroštátny súd pripomína, že okrem všeobecného pravidla výberu DPH pri každej fáze distribučného reťazca stanovil normotvorca Únie odchylný mechanizmus týkajúci sa výberu dane, a to prenesenie daňovej povinnosti, ktorá predstavuje zjednodušujúce opatrenie, pretože medzi dodávateľom a príjemcom tovaru/služieb nedochádza ku skutočnej platbe DPH, keďže príjemca je osobou, ktorá je vo vzťahu k vykonaným transakciám povinná zaplatiť daň na vstupe. Okrem toho má príjemca zároveň právo na odpočítanie tejto dane. Predpokladom predmetného mechanizmu preto je, že pri transakciách uskutočňovaných medzi zdaniteľnými osobami sa DPH v skutočnosti nevyberá, s tým, že pri poslednom predaji/poskytnutí služby konečnému spotrebiteľovi sa vychádza z domnienky, že do štátneho rozpočtu sa zaplatila DPH vzťahujúca sa na celú hodnotu predaja konečnému spotrebiteľovi.
- 17 Vnútroštátny súd zastáva názor, že aj v prípade, ak by pani VB bola pri prekročení prahovej hodnoty pre oslobodenie od dane stanovenej v daňovom zákonníku registrovaná na účely DPH, nemala by povinnosť vybrať DPH, pretože takáto povinnosť by patrila nákupcom dreva, vzhľadom na to, že na predaj dreva zo strany pani VB by sa uplatnil mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.
- 18 Zásada daňovej neutrality zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť, zaobchádzalo z hľadiska DPH rozdielne, pričom spoločný systém DPH zaručuje, pokiaľ ide o daňovú povinnosť, úplnú neutralitu všetkých hospodárskych činností.
- 19 Curtea de Apel (krajský súd) poznamenáva, že Súdny dvor v rámci svojej judikatúry, v ktorej sa zaoberal otázkou významu registračnej povinnosti pre DPH, rozhodol, že takáto registrácia nemôže predstavovať hmotnoprávnu podmienku pre uplatnenie režimu DPH.
- 20 Uvedený vnútroštátny súd zastáva názor, že hoci právne predpisy Únie a judikatúra Súdneho dvora priznávajú členským štátom právo prijať v súlade so zásadou proporcionality opatrenia na účely správneho výberu DPH a zabránenia daňovým únikom, postoj, aký zaujali rumunské daňové orgány, môže mať

negatívny vplyv aj na príjemcu dodávky tovaru alebo poskytnutia služby, a to vzhľadom na to, že títo zákazníci nemajú právo odpočítať predmetnú daň, pretože s ohľadom na okamih zdaniteľnej udalosti sa DPH nefakturovala správne, pričom osoba považovaná za dlžníka DPH nemôže po vykonaní daňovej kontroly a jej registrácii na účely DPH vydávať svojim zákazníkom faktúry s prenesením daňovej povinnosti so spätným účinkom, ale iba faktúry v bežnom daňovom režime.

- 21 Povinný charakter dodržiavania režimu prenesenia daňovej povinnosti ako hmotnoprávnu podmienku uplatnenia práva odpočítať daň potvrdil Súdny dvor v rozsudku vo veci Fatorie, C-424/12.
- 22 Z tohto dôvodu vzniká otázka zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátnych daňových predpisov, podľa ktorých sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, kogentne stanovený vo vzťahu k predaju dreva na pni, nevzťahuje na osobu, ktorá sa podrobila daňovej kontrole a po tejto kontrole sa registrovala na účely DPH, a to z dôvodu, že predmetná osoba, ktorá sa podrobila kontrole, nepožiadala pred vykonaním príslušných transakcií alebo ku dňu prekročenia maximálnej prahovej hodnoty o registráciu na účely DPH a nebola preto registrovaná, so smernicou 2006/112 a zásadou daňovej neutrality.

PRACOVNÝ DOKUMENT