

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

30. června 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Provádící rozhodnutí 2010/583/EU a 2013/676/EU, kterými se Rumunsku povoluje odchýlit se od článku 193 uvedené směrnice – Mechanismus přenesení daňové povinnosti – Dodávky výrobků ze dřeva – Vnitrostátní právní úprava, která pro uplatnění uvedeného mechanismu stanoví podmínku registrace k DPH – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-146/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 9. prosince 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2021, v řízení

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

proti

VB,

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

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Passer, předseda senátu, F. Biltgen a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,
generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za VB A. Arseni, C. Chiriacem, C.-L. Dobrinescu a S. Iliem, avokáti,
- za rumunskou vládu E. Gane a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyni,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Armenia a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – správa veřejných financí v odvětví 1, Rumunsko) na straně jedné a VB a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – oddělení pro vyřizování stížností č. 1, Rumunsko) na straně druhé ve věci rozhodnutí příslušného daňového orgánu uložit VB povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty (DPH) z prodeje děva na stojato, když VB odepřel možnost uplatnit mechanismus přenesení daňové povinnosti.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice zní:

„Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 193 uvedené směrnice stanoví:

„Daň je povinná 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.“

6 Článek 199 odst. 1 a 2 téže směrnice stanoví:

„1. členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

2. Využije-li členský stát možnost stanovenou v odstavci 1, může vymezit dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž se vztahuje, a kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, u nichž lze tato opatření uplatnit.“

7 ?lánek 213 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

?lenské státy umožní a mohou i vyžadovat podávání t?chto oznámení elektronickými prostředky v souladu s podmínkami, které stanoví.

2. Aniž je dot?en odst. 1 první pododstavec, oznámí každá osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která uskute?uje po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jež nejsou p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 1, že uskute?uje tato po?ízení, jestliže již p?estaly být spl?ovány podmínky pro to, aby tato pln?ní nebyla p?edm?tem DPH podle uvedeného ?lánku.“

8 ?lánek 214 této sm?rnice zní:

„1. ?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifikační ?íslo:

a) každé osob? povinné k dani s výjimkou osob uvedených v ?l. 9 odst. 2, která uskute?uje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i kterých jí vzniká nárok na odpo?et dan?, krom? dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i nichž da? odvádí podle ?lánk? 194 až 197 a ?lánku 199 výhradn? po?izovatel nebo p?íjemce;

b) každé osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani, která uskute?ní po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jež jsou p?edm?tem dan? podle ?l. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost u?init svá po?ízení uvnit? Spole?enství p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 3;

c) každé osob? povinné k dani, která uskute?uje na jejich území po?ízení zboží uvnit? Spole?enství pro pot?eby svých pln?ní v rámci ?inností uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci a provád?ných mimo toto území.

2. ?lenské státy nejsou povinny p?id?lit osobní identifikační ?íslo pro ú?ely dan? ur?itým osobám povinným k dani, které uskute?ují p?íležitostn? pln?ní uvedená v ?lánku 12.“

9 ?lánek 395 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„Rada m?že na návrh Komise jednomysln? povolit kterémukoli ?lenskému státu, aby zavedl zvláštní opat?ení odchylná se od této sm?rnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výb?ru dan? nebo zabránit ur?itým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

Opat?ení, jejichž cílem je zjednodušit postup výb?ru dan?, sm?jí ovlivnit výši da?ových p?íjm? ?lenského státu vybranou na stupni kone?né spot?eby pouze v zanedbatelném rozsahu.“

Provád?cí rozhodnutí 2010/583/EU

10 V bodech 6 až 8 od?vodn?ní provád?cího rozhodnutí Rady 2010/583/EU ze dne 27. září 2010, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opat?ení odchylná se od ?lánku 193 sm?rnice 2006/112 (Ú?. v?st. 2010, L 256, s. 27), se uvád?lo:

„(6) Rumunsko se také setkává s problémy na trhu se d?evem zp?sobenými povahou trhu a podnik?, které se ho ú?astní. Na trhu je velký po?et malých podnik?, které jsou rumunskými orgány obtížn? kontrolovatelné. Nej?ast?jší zp?sob vyhýbání se da?ovým povinnostem spo?ívá v tom, že dodavatel vystaví fakturu za dodávku a zanikne, aniž by zaplatil da? p?íslušným orgán?m,

příjemč zanechá zákazníkovi platný účet, který ho opravuje k daňovému odpotu.

(7) Určením příjemce jako osoby povinné platit DPH v případě dodání děva osobou povinnou k dani a v případě dodání zboží a poskytování služeb osobou povinnou k dani v úpadkovém řízení, s výjimkou maloobchodník, odchylka odstraňuje potíže, ke kterým dochází, aniž by ovlivnila výši daně, kterou je nutno odvést. Zabránilo by se tak některým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

(8) Toto opatření je účelné sledovanému cíli, nebo není uplatňováno obecně, ale pouze v určitých případech a odvětvích, ve kterých nastávají značné problémy, pokud jde o vymáhání daně, daňové úniky nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.“

11 Článek 1 tohoto prováděcího rozhodnutí stanovil:

„Odchylně od článku 193 směrnice [o DPH] se Rumunsku povoluje až do dne 31. prosince 2013 stanovit, že daň je povinná odvést osoba povinná k dani, které je dodáváno zboží či poskytována služba podle článku 2 uvedené směrnice [dodáváno zboží či poskytována služba uvedené v článku 2 tohoto rozhodnutí].“

12 Článek 2 tohoto prováděcího rozhodnutí stanovil:

„Odchylně uvedenou v článku 1 lze uplatnit v těchto případech:

a) dodání děva, včetně děva na stojato, kulatiny nebo štípaného dříví, palivového dříví, užitkového dříví a rovněž hranového děva nebo [šitý] a surového děva, předpracovaného nebo rozpracovaného děva, osobou povinnou k dani;

b) dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani nacházející se v úpadkovém řízení, s výjimkou maloobchodník.“

Prováděcí rozhodnutí 2013/676

13 V bodě 5 odvodňovací prováděcího rozhodnutí Rady 2013/676/EU ze dne 15. listopadu 2013, kterým se Rumunsku povoluje dále uplatňovat zvláštní opatření odchylná se od článku 193 směrnice 2006/112 (Ú. v. st. 2013, L 316, s. 31), ve znění prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2016/1206 ze dne 18. července 2016 (Ú. v. st. 2016, L 198, s. 47) (dále jen „prováděcí rozhodnutí 2013/676“), se uvádí:

„Před prvním povolením k uplatňování přenesení daňové povinnosti u dodávek výrobků ze děva se v Rumunsku vyskytovaly problémy na trhu se děvem způsobené povahou tohoto trhu a podniků na něm přítomných. V tomto odvětví je velký počet malých podniků, které jsou podle rumunských orgánů obtížně kontrolovatelné. Určení příjemce jako osoby povinné k platbě DPH mělo podle rumunských orgánů za účinek zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v tomto odvětví a je i nadále opodstatněné.“

14 Článek 1 prováděcího rozhodnutí 2013/676 stanoví:

„Odchylně od článku 193 směrnice [o DPH] se Rumunsku povoluje až do dne 31. prosince 2019 stanovit, že osoba povinná k dani, které je dodáváno zboží či poskytována služba uvedené v článku 2 tohoto rozhodnutí, je povinná zaplatit daň.“

15 Článek 2 tohoto prováděcího rozhodnutí stanoví:

„Odchylné opatření stanovené v článku 1 se vztahuje na dodávky výrobků ze děva osobou

povinnou k dani a zahrnuje dřevo na stojato, kulatinu nebo štípané dřevo, palivové dřevo, užitkové dřevo, jakož i hranové dřevo a šípky, surové dřevo a předzpracované nebo rozpracované dřevo.“

Rumunské právo

16 Paránek 127 odst. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník) (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“), stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost podle odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

17 Paránek 160 daňového zákoníku stanoví:

„1. Odchylně od ustanovení čl. 150 odst. 1 je v případě zdanitelných plnění osobou povinnou odvést daň příjemce plnění uvedených v odstavci 2. Podmínkou pro uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti je, že jak dodavatel, tak příjemce jsou registrováni k DPH [...]

2. Plnění, na která se vztahuje přenesení daňové povinnosti, jsou následující:

[...]

b) dodávky dřeva a dřevitých materiálů [...];

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

18 VB vlastní lesní pozemky v Rumunsku.

19 V letech 2011 až 2017 hospodářila na těchto pozemcích na základě smluv o prodeji dřeva na stojato uzavřených s několika společnostmi specializujícími se na oblast lesního hospodářství.

20 V návaznosti na daňovou kontrolu provedenou v období od 5. prosince 2017 do 2. února 2018 příslušný daňový orgán konstatoval, že obrát VB dosažený v září 2011 překročil hranici stanovenou „zvláštním režimem osvobození od daně“ zavedeným daňovým zákoníkem pro malé podniky. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že pokud osoba povinná k dani v kalendářním roce dosáhne nebo překročí tuto hranici pro účely osvobození, je povinna se registrovat k DPH ve lhůtě deseti dnů od konce měsíce, ve kterém této hranice dosáhla nebo ji překročila.

21 Vzhledem k tomu, že VB nebyla v období podrobeném daňové kontrole, a sice od 1. října 2011 do 30. září 2017, registrována k DPH, upravili daňoví kontroléři se zpětnou účinností výpočet splatné DPH od 1. listopadu 2011, přičemž použili metodu obráceného zdanění, která spočívá v tom, že se má za to, že prodejní cena zahrnovala rovněž DPH.

22 Uvedená daňová kontrola byla uzavřena vypracováním zprávy o daňové kontrole a vydáním daňového výměru ze dne 16. února 2018, na jejichž základě byla VB povinna zaplatit částku 196 634 rumunských lei (RON) (přibližně 41 300 eur) spolu s příslušnými úroky a penále.

23 VB podala proti uvedenému výměru stížnost, v níž tvrdila, že prodej dřeva na stojato podléhá mechanismu přenesení daňové povinnosti, jehož uplatnění je podmíněno pouze

skutečností, že oba dotyčné subjekty jsou osobami povinnými k dani, ale nikoli nutně existencí identifikačního čísla pro účely DPH u dodavatele.

24 Rozhodnutím ze dne 12. července 2018 byla stížnost VB zamítnuta z důvodu, že uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti je podle článku 160 daňového zákoníku podmíněno tím, že jak dodavatel, tak kupující jsou předem registrováni k DPH.

25 Rozsudkem ze dne 24. června 2019 Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) vyhověl žalobě podané VB znějící na zrušení daňového výměru ze dne 16. února 2018 a rozhodnutí ze dne 12. července 2018.

26 Proti uvedenému rozsudku podalo Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – správa veřejných financí v odvětví 1 kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).

27 Předkládající soud uvádí, že kdyby byla VB v září 2011 registrována k DPH, vztahoval by se na ni mechanismus přenesení daňové povinnosti v souladu s odchylkou od systému vybírání DPH podle článku 193 směrnice o DPH, která byla Rumunsku povolena na základě prováděcích rozhodnutí 2010/583 a 2013/676. Z tohoto důvodu nebyla VB povinna odvést DPH z prodeje dřeva nastojato, jelikož tuto daň měla podle tohoto mechanismu zaplatit kupující, kteří jsou osobami povinnými k dani.

28 V této souvislosti předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr zejména ve svém rozsudku ze dne 7. března 2018, Dobie (C-159/17, EU:C:2018:161, body 32 a 33) rozhodl, že registrace k DPH představuje pouze formální požadavek nároku na odpočet DPH, a nemůže tedy představovat hmotněprávní podmínku, která by osobě povinné k dani bránila uplatnit uvedený nárok.

29 Předkládající soud dodává, že odepření možnosti uplatnit mechanismus přenesení daňové povinnosti takové osobě, jako je VB, má rovněž za následek, že osoby povinné k dani, které od ní nabyly dřeva nastojato, nemohou odpočíst DPH související s tímto plněním, jelikož tato daň nebyla v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění fakturována správně. Uvedený soud se proto zamýšlí nad tím, zda judikatura Soudního dvora brání tomu, aby registrace k DPH představovala podmínku pro uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti.

30 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání směrnice [o DPH] a zásada neutrality za takových okolností, jaké nastaly ve sporu v původním řízení, vnitrostátní daňové právní úpravy nebo praxi, podle níž se na subjekt, který byl předmětem kontroly a registrován k DPH po této kontrole, nepoužije mechanismus přenesení daňové povinnosti (zjednodušující opatření), imperativně stanovený pro prodej dřeva nastojato z důvodu, že subjekt, který byl předmětem kontroly, nepožádal před uskutečněním transakcí nebo ke dni překročení maximální prahové hodnoty o registraci k DPH a nebyl k DPH registrován?“

K předběžné otázce

31 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH a zásada daňové neutrality brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se mechanismus přenesení daňové povinnosti nepoužije na osobu povinnou k dani, která před uskutečněním zdanitelných plnění nepožádala o registraci k DPH ani nebyla k této dani zaregistrována z úřední povinnosti.

32 Úvodem je třeba připomenout, že mechanismus přenesení daňové povinnosti představuje

výjimku ze zásady zakotvené v článku 193 směrnice o DPH, podle níž je DPH povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, a musí být tedy vykládán restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, bod 30 a citovaná judikatura).

33 V rámci tohoto mechanismu tedy mezi dodavatelem a pořizovatelem zboží nedochází k žádné platbě DPH, přičemž pořizovatel zboží je povinen odvést z uskutečněných plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tuto daň odpotést, jestliže je osobou povinnou k dani, takže daňové správy již v takovém případě není dlužena žádná částka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovaná judikatura).

34 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že článek 1 prováděcích rozhodnutí 2010/583 a 2013/676 povoluje Rumunsku odchýlit se v souladu s článkem 395 směrnice o DPH od zásady zdanění zakotvené v článku 193 této směrnice tím, že jako osobu povinnou odvést DPH stanoví osobu povinnou k dani, která je příjemcem dodávek výrobků ze dřeva uvedených v článku 2 každého z těchto prováděcích rozhodnutí, jelikož zmíněné podmínky nejsou uvedeny mezi plněními vyjmenovanými v čl. 199 odst. 1 směrnice o DPH.

35 V projednávaném případě přitom uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti podléhá na základě vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v povodním řízení, a sice čl. 160 odst. 1 daňového zákoníku, podmínce, že osoby povinné k dani, na něž se tento mechanismus vztahuje, musí být před uskutečněním zdanitelných plnění registrovány k DPH. Rumunská vláda ve svém písemném vyjádření zdraznila, že k uložení této podmínky vedly vnitrostátního zákonodárce obtíže na rumunském trhu se dřevem, pokud jde o boj proti daňovým únikům. Kromě toho požadavek registrace k DPH podle této vlády zajišťuje účinný dohled nad dodržováním daňových povinností, jakož i správný výběr DPH.

36 V tomto ohledu je třeba zaprvé zdraznit, že ani ze směrnice o DPH ani z prováděcích rozhodnutí 2010/583 nebo 2013/676 nevyplyvá, že pokud je členskému státu povoleno se odchýlit od článku 193 směrnice o DPH tím, že určí jako osobu povinnou odvést DPH osobu povinnou k dani, které je předemtné zboží dodáno, čímž uplatňuje mechanismus přenesení daňové povinnosti na určitá zdanitelná plnění, nemůže vnitrostátní zákonodárce tohoto členského státu při provádění této odchylky stanovit podmínky pro uplatnění uvedeného mechanismu, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou v rozporu se zásadou daňové neutrality.

37 Takový výklad je zaprvé potvrzen článkem 199 odst. 2 směrnice o DPH, který členské státy opravňuje vymezit kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, u nichž lze mechanismus přenesení daňové povinnosti uplatnit.

38 A zadruhé vzhledem k tomu, že mechanismus přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady stanovené v článku 193 směrnice o DPH, musí být, jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, vykládán restriktivně. Omezení stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v povodním řízení, která podrobuje uplatnění uvedeného mechanismu podmínce, aby osoby povinné k dani byly předtím registrovány k DPH, má přitom právo za následek vymezení dosahu této výjimky.

39 Zadruhé na rozdíl od toho, co uvedly VB a Komise ve svých písemných vyjádřeních, není vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení v rozporu s judikaturou Soudního dvora, podle které základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpotet této daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují některým formálním náležitostem [rozsudek ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpotet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 47 a citovaná judikatura].

40 Je sice pravda, že z této judikatury vyplývá, že registrace k DPH upravená v článku 214 směrnice o DPH, jakož i povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení, změnu nebo ukončení svých činností, uvedená v článku 213 této směrnice, představují pouze formální požadavky pro účely kontroly, které nemohou zpochybnit zejména nárok na odpočet DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, které tento nárok zakládají (rozsudek ze dne 18. listopadu 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 35 a citovaná judikatura).

41 Soudní dvůr například judikoval, že osoba povinné k DPH nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odvodněním, že nebyla zaregistrována k DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti (rozsudek ze dne 18. listopadu 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 36 a citovaná judikatura).

42 Je však třeba zdůraznit, že cílem uvedené judikatury je zaručit dodržení základní zásady daňové neutrality tím, že vyžaduje, aby osoba povinná k dani mohla odpočet DPH na vstupu provést, pokud jsou splněny hmotněprávní požadavky takového odpočtu, i když tato osoba povinná k dani nevyhověla některým formálním požadavkům.

43 Nárok příjemce dodání na odpočet musí být přítom v zásadě respektován stejně v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti i ve společném systému DPH. Uvedený nárok tedy není dotčen odmítnutím poskytovatele podrobit dodání mechanismu přenesení daňové povinnosti. V tomto ohledu je třeba uvést, že chybná fakturace DPH v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, zejména pokud – jako v projednávaném případě – byla provedena bez uvedení DPH, nemůže sama o sobě postačovat k tomu, aby osoba povinná k dani ztratila svůj nárok na odpočet (obdobně viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47).

44 Je tedy nutno konstatovat, že se judikatura vycházející z rozsudku ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet) (C-895/19, EU:C:2021:216), nepoužije na takovou situaci, jaká nastala ve věci v povodním řízení, jelikož odmítnutím uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti není dotčen nárok příjemce dotyčného plnění na odpočet DPH na vstupu, a tudíž ani zásada daňové neutrality.

45 A konečně zatím je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality, kterou unijní normotvůrce vyjádřil obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti DPH, brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovaná judikatura).

46 Podle ustálené judikatury Soudního dvora uvedená obecná zásada vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odvodněno. Rozdílné zacházení je odvodněno, pokud je založeno na objektivním a důvodném kritériu, tj. pokud je v souladu s právně přípustným cílem sledovaným dotčenou právní úpravou, a pokud je tato rozdílnost přiměřená cíli sledovanému dotyčným zacházením (rozsudek ze dne 3. února 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, bod 95 a citovaná judikatura).

47 Je třeba konstatovat, že v projednávaném případě má kritérium odvodující omezení uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti objektivní povahu, jelikož vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení ukládá povinnost registrovat se k DPH bez rozdílu všem osobám povinným k dani, prodávajícím i kupujícím, kteří jsou zapojeni do dodávek výrobků ze dřeva uvedených v článku 2 prováděcího rozhodnutí 2010/583 a prováděcího rozhodnutí 2013/676.

48 Cílem tohoto omezení je právní jistota a právní jasnost. V rámci takových okolností, jaké nastaly ve sporu v povodním řízení, je příjemce dodání zboží osobou povinnou odvést DPH, pokud plnění podléhá této dani, což závisí mimo jiné na obratu dodavatele, na kterého se může vztahovat zvláštní režim osvobození od daně stanovený rumunskou právní úpravou týkající se malých podniků. Pro příjemce dodání je však tato podmínka obtížně ověřitelná. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v projednávaném případě zejména z bodu 6 odvodní prováděcího rozhodnutí 2010/583 vyplývá, že na rumunském trhu se dříve je velký počet malých podniků, které jsou rumunskými orgány obtížně kontrolovatelné.

49 Tím, že je osobám povinným k dani uložena podmínka registrace k DPH, má příjemce zdanitelného plnění k dispozici dostupnější kritérium k tomu, aby se přesně seznámil s rozsahem svých daňových povinností, neboť rumunské právo vylučuje z povinnosti registrace k DPH osoby povinné k dani, které mají nárok na osvobození od daně pro malé podniky, a tedy neuskutečňují plnění, jež zakládají nárok na odpočet daně.

50 Rozdílné zacházení se tedy jeví být přiměřené cíli sledovanému vnitrostátní právní úpravou dotčenou v povodním řízení, jelikož registrace k DPH vyplývá ze samotného unijního práva, a sice z článku 214 směrnice o DPH, a dále není v zásadě zpochybněn nárok dotčených osob povinných k dani na odpočet daně.

51 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH a zásada daňové neutrality nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které se mechanismus přenesení daňové povinnosti nepoužije na osobu povinnou k dani, která před uskutečněním zdanitelných plnění nepožádala o registraci k DPH ani nebyla k této dani zaregistrována z úřední povinnosti.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásada daňové neutrality nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které se mechanismus přenesení daňové povinnosti nepoužije na osobu povinnou k dani, která před uskutečněním zdanitelných plnění nepožádala o registraci k dani z přidané hodnoty ani nebyla k této dani zaregistrována z úřední povinnosti.

Podpisy

* Jednací jazyk: rumunština.