

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 30. júna 2022 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Vykonávacie rozhodnutia 2010/583/EÚ a 2013/676/EÚ, ktorými sa Rumunsku povoľuje odchýliť sa od článku 193 uvedenej smernice – Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti – Dodávky výrobkov z dreva – Vnútroštátna právna úprava, ktorá na uplatnenia uvedeného mechanizmu stanovuje podmienku identifikácie pre DPH – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-146/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) z 9. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 3. marca 2021, ktorý súvisí s konaním:

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,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Passer, sudcovia F. Biltgen a M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa),

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- VB, v zastúpení: A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu a S. Ilie, pour VB, par Mes A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu et S. Ilie, avocați,
- rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane a A. Rotăreanu, splnomocnené zástupkyne,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná

bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) a zásady daňovej neutrality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi na jednej strane Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa verejných financií 1. obvodu, Rumunsko) – a na druhej strane VB a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – oddelenie pre vybavovanie sťažností 1, Rumunsko) vo veci rozhodnutia príslušného daňového orgánu uložiť VB povinnosť spätne zaplatiť daň z pridanej hodnoty (DPH) z predaja dreva na pni, pričom tento daňový orgán odmietol VB možnosť uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Článok 193 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

6 Podľa článku 199 ods. 1 a 2 tej istej smernice:

„1. členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

...

2. členské štáty môžu pri uplatňovaní možnosti ustanovenej v odseku 1 obmedziť dodanie tovaru a poskytovanie služieb a kategórie dodávateľov, poskytovateľov, nadobúdateľov alebo

príjemcov, na ktoré sa tieto opatrenia môžu vzťahovať.“

7 § 213 smernice o DPH stanovuje:

„1. Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

Členské štáty umožnia, a môžu požadovať, aby sa oznámenie podávalo elektronicky v súlade s podmienkami, ktoré stanovia.

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia prvého pododseku odseku 1, každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá v rámci Spoločenstva nadobúda tovar nepodliehajúci DPH podľa § 3 ods. 1, musí oznámiť, že takéto nadobudnutie uskutočňuje, ak podmienky ustanovené v uvedenom § 3, za ktorých takéto nadobudnutie nepodlieha dani, už viac nie sú splnené.“

8 V zmysle § 214 tejto smernice:

„1. Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

a) každej zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v § 9 ods. 2, ktorá na ich území uskutočňuje iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, než je dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých DPH platí výhradne odberateľ alebo príjemca v súlade s § 194 až 197 a § 199;

b) každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s § 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v § 3 ods. 3 platí DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva;

c) každej zdaniteľnej osoby, ktorá na ich území uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva na účely svojich transakcií týkajúcich sa činností uvedených v druhom pododseku § 9 ods. 1 a ktoré uskutočňuje mimo tohto územia.

2. Členské štáty nemusia identifikovať niektoré zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú transakcie príležitostne v zmysle § 12.“

9 § 395 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Rada môže jednomyseľne na návrh Komisie oprávniť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie určitém daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

Opatrenia zamerané na zjednodušenie výberu DPH nesmú ovplyvniť celkovú výšku príjmov členského štátu z daní vybraných na stupni konečnej spotreby inak ako v zanedbateľnom rozsahu.“

Vykonávacie rozhodnutie 2010/583/EÚ

10 Odôvodnenia 6 až 8 vykonávacieho rozhodnutia Rady 2010/583/EÚ z 27. septembra 2010, ktorým sa Rumunsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od § 193 smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 256, 2010, s. 27), stanovovali:

„(6) Na rumunskom trhu sa vyskytujú problémy s drevom aj v dôsledku povahy tohto trhu a podnikov, ktoré sa na ňom podieľajú. Pôsobí na ňom veľa malých podnikov a pre rumunské orgány je náročné ich kontrolovať. Medzi najbežnejšie formy daňových únikov patrí fakturácia dodávok a následný zánik podniku dodávateľa bez zaplatenia dane príslušným orgánom, pričom zákazníkovi zostane platná faktúra na odpoveď dane.“

(7) Ak sa povinnosť platiť DPH prenesie na príjemcu, ktorému zdaniteľné osoby v konkurznom konaní dodávajú produkty z dreva a ktorému zdaniteľné osoby v konkurznom konaní dodávajú tovar a poskytujú služby s výnimkou maloobchodníkov, odstránia sa touto výnimkou vzniknuté ťažkosti bez toho, aby to ovplyvnilo sumu splatnej dane. Výsledkom bude prevencia určitých druhov daňových únikov alebo obchádzania daňových povinností.

(8) Opatrenie je úmerné sledovanému cieľu, pretože nemá byť uplatňované všeobecne, ale len pri konkrétnych operáciách a odvetviach, ktoré spôsobujú značné problémy v súvislosti s útočovaním dane, daňovými únikmi alebo obchádzaním daňových povinností.“

11 Článok 1 tohto vykonávacieho rozhodnutia stanovoval:

„Odchyľne od článku 193 smernice [o DPH], sa týmto Rumunsku povoľuje do 31. decembra 2013 určiť ako osobu povinnú zaplatiť DPH zdaniteľnú osobu, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytujú služby uvedené v článku 2 tohto rozhodnutia.“

12 V zmysle článku 2 uvedeného vykonávacieho rozhodnutia:

„Výnimka ustanovená v článku 1 platí pre:

a) dodávku produktov z dreva vrátane dreva na pni, guľatiny alebo naštiepaného dreva na opracovanie, palivového drev[a], výrobkov z dreva, ako aj hranolov a odrezkov a neopracovaného dreva, opracovaného alebo polospracovaného dreva, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby;

b) dodávku tovaru, ktorý dodávajú, a služby, ktoré poskytujú zdaniteľné osoby v konkurznom konaní s výnimkou maloobchodníkov.“

Vykonávacie rozhodnutie 2013/676/EÚ

13 Odôvodnenie 5 vykonávacieho rozhodnutia Rady z 15. novembra 2013, ktorým sa Rumunsku povoľuje naďalej uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 316, 2013, s. 31), zmeneného vykonávacím rozhodnutím Rady (EÚ) 2016/1206 z 18. júla 2016 (Ú. v. EÚ L 198, 2016, s. 47) (ďalej len „vykonávacie rozhodnutie 2013/676“), stanovuje:

„Pred udelením predchádzajúceho povolenia uplatňovať prenesenie daňovej povinnosti pri dodávkach produktov z dreva sa v Rumunsku vyskytovali problémy na trhu s drevom v dôsledku povahy tohto trhu a podnikov, ktoré sa na ňom podieľajú. V odvetví pôsobí veľa malých podnikov, ktorých kontrola je pre rumunské orgány zložitá. Stanovenie príjemcu ako osoby povinnej platiť DPH malo podľa rumunských orgánov za následok predchádzanie daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani v tomto odvetví a zostáva preto naďalej opodstatnené.“

14 Článok 1 vykonávacieho rozhodnutia 2013/676 stanovuje:

„Odchylné od článku 193 smernice [o DPH] sa týmto Rumunsku povoľuje do 31. decembra 2019 určiť ako osobu povinnú zaplatiť DPH zdaniteľnú osobu, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytujú služby uvedené v článku 2 tohto rozhodnutia.“

15 V zmysle článku 2 tohto vykonávacieho rozhodnutia:

„Výnimka stanovená v článku 1 platí pre produkty z dreva dodané zdaniteľnými osobami vrátane dreva na pni, guľatiny alebo naštiepaného dreva na opracovanie, palivového dreva, výrobkov z dreva, ako aj hranolov alebo odrezkov a neopracovaného, opracovaného alebo polospracovaného dreva.“

Rumunské právo

16 Článok 127 ods. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o zavedení daňového zákonníka) (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (čalej len „daňový zákonník“) stanovuje:

„Za zdaniteľnú osobu sa považuje každý, kto nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť podľa odseku 2, a to bez ohľadu na cieľ alebo výsledok tejto činnosti.“

17 Článok 160 daňového zákonníka stanovuje:

„1. Odchylné od ustanovení článku 150 ods. 1 je v prípade zdaniteľných plnení osobou povinnou platiť daň príjemca plnení uvedených v odseku 2. Podmienkou na uplatnenie prenesenej daňovej povinnosti je, aby dodávateľ aj príjemca boli identifikovaní pre DPH...“

2. Plnenia, na ktoré sa vzťahuje prenesenie daňovej povinnosti, sú tieto:

...

b) dodávky dreva a drevených materiálov...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

18 VB je vlastníkom lesných pozemkov v Rumunsku.

19 V rokoch 2011 až 2017 využíval tieto pozemky na základe zmlúv o predaji dreva na pni uzavretých s viacerými spoločnosťami, ktoré sa špecializujú na oblasť lesného hospodárstva.

20 V nadväznosti na daňovú kontrolu vykonanú medzi 5. decembrom 2017 a 2. februárom 2018 príslušný daňový orgán konštatoval, že obrat VB dosiahnutý v septembri 2011 prekročil prahovú hodnotu stanovenú „osobitným režimom oslobodenia od dane“ uvedeným v daňovom zákonníku pre malé podniky. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že ak zdaniteľná osoba v kalendárnom roku dosiahne alebo prekročí túto prahovú hodnotu na účel oslobodenia od dane, je povinná zaregistrovať sa na účely DPH v lehote desiatich dní od konca mesiaca, v ktorom dosiahla alebo prekročila túto prahovú hodnotu.

21 Keďže VB nebol v období, kedy sa konala daňová kontrola, teda od 1. októbra 2011 do 30. septembra 2017, zaregistrovaný na účely DPH, daňoví kontrolóri so spätnou účinnosťou upravili výpočet DPH splatnej od 1. novembra 2011, pričom uplatnili metódu spätného zahrnutia dane, ktorá spočíva v predpoklade, že predajná cena zahŕňa aj DPH.

22 Uvedená daňová kontrola bola uzavretá vypracovaním správy o daňovej kontrole a vydaním daňového výmeru zo 16. februára 2018, na základe ktorých bol VB povinný zaplatiť sumu vo výške 196 634 rumunských lei (RON) (približne 41 300 eur), ako aj príslušné úroky a penále.

23 VB podal proti uvedenému výmeru sťažnosť, v ktorej tvrdil, že predaj dreva na pni podlieha mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ktorého uplatnenie je podmienené len tým, že oba dotknuté subjekty sú zdaniteľnými osobami, ale nie nevyhnutne existenciou identifikačného čísla na účely DPH u dodávateľa.

24 Rozhodnutím z 12. júla 2018 bola sťažnosť VB zamietnutá z dôvodu, že uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti podlieha podľa článku 160 daňového zákonníka podmienke, že dodávateľ aj kupujúci sú vopred zaregistrovaní na účely DPH.

25 Rozsudkom z 24. júna 2019 Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko) vyhovel žalobe, ktorou sa VB domáhal zrušenia platobného výmeru zo 16. februára 2018 a rozhodnutia z 12. júla 2018.

26 Proti uvedenému rozsudku podalo Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa verejných financií 1. obvodu odvolanie na vnútroštátny súd Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko).

27 Tento súd uvádza, že ak by bol VB zaregistrovaný na účely DPH v septembri 2011, podliehal by mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súlade s výnimkou zo systému výberu DPH uvedeného v článku 193 smernice o DPH, ktorá bola povolená Rumunsku na základe vykonávacích rozhodnutí 2010/583 a 2013/676. Z tohto dôvodu VB nebol povinný platiť DPH za predaj dreva na pni, keďže túto daň mali podľa tohto mechanizmu platiť kupujúci, ktorí sú zdaniteľnými osobami.

28 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenáva, že Súdny dvor najmä vo svojom rozsudku zo 7. marca 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, body 32 a 33), rozhodol, že identifikácia pre DPH predstavuje len formálnu požiadavku práva na odpočítanie DPH, a preto nemôže predstavovať hmotnoprávnu podmienku, ktorá zdaniteľnej osobe bráni vo výkone uvedeného práva.

29 Vnútroštátny súd dodáva, že odmietnutie umožniť takej osobe, ako je VB, uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, má tiež za následok, že zdaniteľné osoby, ktoré od neho nadobudli drevo na pni, nemôžu odpočítať DPH vzťahujúcu sa na tieto plnenia, keďže táto daň nebola v čase zdaniteľného plnenia správne fakturovaná. Tento súd sa preto pýta, či judikatúra Súdneho dvora bráni tomu, aby identifikácia pre DPH predstavovala podmienku uplatnenia mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

30 Za týchto podmienok Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia smernica [o DPH] a zásada daňovej neutrality za takých okolností, ako sú okolnosti v spore 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 prahovej hodnoty o registráciu na účely DPH, a preto nebola identifikovaná pre DPH?“

O prejudiciálnej otázke

31 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernica o DPH a zásada daňovej neutrality bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti neuplatní na zdaniteľnú osobu, ktorá pred uskutočnením zdaniteľných transakcií nepožiadala o registráciu na účely DPH ani nebola identifikovaná pre DPH z úradnej povinnosti.

32 Na úvod treba pripomenúť, že mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti predstavuje výnimku zo zásady uvedenej v článku 193 smernice o DPH, podľa ktorej DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb, a že preto musí byť predmetom reštriktívneho výkladu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. februára 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, bod 30 a citovanú judikatúru).

33 Na základe uvedeného mechanizmu teda nedochádza medzi dodávateľom a nadobúdateľom tovaru k nijakej platbe DPH, pričom nadobúdateľ je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie, a zároveň môže v zásade vykonať odpočítanie tejto dane, takže daňovej správe v takom prípade netreba zaplatiť nijakú sumu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovanú judikatúru).

34 V tejto súvislosti treba konštatovať, že článok 1 vykonávacích rozhodnutí 2010/583 a 2013/676 umožňuje Rumunsku odchyliť sa v súlade s článkom 395 smernice o DPH od zásady zdaťovania uvedenej v článku 193 tejto smernice tým, že za osobu povinnú platiť DPH označuje zdaniteľnú osobu, ktorá je príjemcom dodávok výrobkov z dreva uvedených v článku 2 každého z týchto vykonávacích rozhodnutí, keďže uvedené činnosti nie sú uvedené medzi plneniami stanovenými v článku 199 ods. 1 smernice o DPH.

35 V prejednávanej veci však uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti podlieha podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, a to podľa článku 160 ods. 1 daňového zákonníka, podmienke, aby zdaniteľné osoby dotknuté týmto mechanizmom boli pred uskutočnením zdaniteľných plnení identifikované pre DPH. Rumunská vláda vo svojich písomných pripomienkach zdôraznila, že k zavedeniu tejto podmienky viedli vnútroštátneho zákonodarcu ťažkosti týkajúce sa boja proti daňovým podvodom, ktoré sa vyskytli na rumunskom trhu s drevom. Požiadavka identifikácie pre DPH okrem toho zabezpečuje účinnú kontrolu dodržiavania daňových povinností, ako aj riadny výber DPH.

36 V tejto súvislosti treba v prvom rade zdôrazniť, že ani zo smernice o DPH, ani z vykonávacích rozhodnutí 2010/583 alebo 2013/676 nevyplýva, že ak je členský štát oprávnený odchyliť sa od článku 193 smernice o DPH tak, že za osobu povinnú platiť DPH určí zdaniteľnú osobu, ktorá je príjemcom predmetných dodávok tovaru, čím uplatní mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na určité zdaniteľné plnenia, vnútroštátny zákonodarcu tohto členského štátu nemôže pri uplatňovaní tejto výnimky určiť podmienky uplatňovania uvedeného mechanizmu, pokiaľ tieto podmienky nie sú v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

37 Na jednej strane takýto výklad potvrdzuje článok 199 ods. 2 smernice o DPH, ktorý umožňuje členským štátom vymedziť kategórie dodávateľov, poskytovateľov, nadobúdateľov alebo príjemcov, na ktorých sa môže uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.

38 Na druhej strane, keďže mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti predstavuje výnimku zo zásady stanovenej v článku 193 smernice o DPH, musí sa vykladať reštriktívne, ako to vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku. Obmedzenie stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, tým, že uplatnenie tohto mechanizmu podlieha podmienke, aby boli zdaniteľné osoby vopred identifikované pre DPH, má pritom za následok práve vymedzenie rozsahu tejto výnimky.

39 V druhom rade na rozdiel od toho, čo uviedli VB a Komisia vo svojich písomných pripomienkach, vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nie je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky [rozsudok z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 47 a citovaná judikatúra].

40 Je nesporné, že z tejto judikatúry vyplýva, že identifikácia pre DPH, stanovená v článku 214 smernice o DPH, ako aj povinnosť zdaniteľnej osoby oznámiť zaťaženie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti podľa článku 213 tejto smernice, predstavujú iba formálne požiadavky na účely kontroly, ktoré najmä nemôžu spochybniť právo na odpočítanie DPH, ak hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých vzniká toto právo, sú splnené (rozsudok z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 35 a citovaná judikatúra).

41 Súdny dvor z toho vyvodil, že zdaniteľnej osobe na účely DPH nemožno brániť vo výkone jej práva na odpočítanie z dôvodu, že pred použitím tovaru nadobudnutého v rámci jej zdaniteľnej činnosti nebola identifikovaná pre DPH (rozsudok z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 36 a citovaná judikatúra).

42 Treba však zdôrazniť, že cieľom uvedenej judikatúry je zabezpečiť dodržiavanie základnej zásady daňovej neutrality tým, že vyžaduje, aby zdaniteľná osoba mohla vykonať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky takéhoto odpočítania, aj keď táto zdaniteľná osoba opomenula splniť určité formálne požiadavky.

43 Právo príjemcu dodania na odpočítanie dane však musí byť v zásade dodržané rovnako v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti aj v spoločnom systéme DPH. Uvedené právo teda nie je dotknuté odmietnutím poskytovateľa podrobiť dodanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. V tejto súvislosti treba uviesť, že nesprávna fakturácia DPH v okamihu zdaniteľného plnenia, najmä ak bola, ako v prejednávanom prípade, vykonaná bez DPH, nemôže sama osebe stažiť na to, aby bola zdaniteľná osoba zbavená svojho práva na odpočítanie (pozri analogicky rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47).

44 Preto treba konštatovať, že judikatúra vyplývajúca z rozsudku z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane) (C-895/19, EU:C:2021:216), sa neuplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, keďže odmietnutie uplatnenia mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti nezasahuje ani do práva príjemcu predmetného plnenia na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a teda ani do zásady daňovej neutrality.

45 V treťom a poslednom rade treba pripomenúť, že zásada daňovej neutrality, ktorou normotvorca Únie vyjadril v oblasti DPH všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si teda navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH rozdielne (rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovaná judikatúra).

46 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uvedená všeobecná zásada vyžaduje, aby sa s

porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne a s rôznymi situáciami rovnako, pokiaľ to nie je objektívne odôvodnené. Rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené, ak je založené na objektívnom a primeranom kritériu, to znamená, ak je v súlade s právne prípustným cieľom sledovaným predmetnou právnou úpravou a tento rozdiel je primeraný cieľu, ktorý príslušné zaobchádzanie sleduje (rozsudok z 3. februára 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, bod 95 a citovaná judikatúra).

47 Treba konštatovať, že v prejednáwanej veci má kritérium odôvodňujúce obmedzenie uplatnenia mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti objektívnu povahu, keďže vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, ukladá všetkým zdaniteľným osobám, predávajúcim aj kupujúcim, ktorí sú zapojení do dodávok výrobkov z dreva uvedených v článku 2 vykonávacích rozhodnutí 2010/583 a 2013/676, povinnosť zaregistrovať sa na účely DPH.

48 Cieľom tohto obmedzenia je právna istota a právna zrozumiteľnosť. V rámci takých okolností, ako sú okolnosti v spore vo veci samej, je príjemca dodania tovaru povinný zaplatiť DPH, ak plnenie podlieha tejto dani, čo závisí najmä od obratu dodávateľa, na ktorého sa môže vzťahovať osobitná úprava oslobodenia od dane stanovená rumunskou právnou úpravou týkajúcou sa malých podnikov. Túto podmienku však možno ťažko overiť u príjemcu dodania. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v prejednáwanej veci najmä z odôvodnenia 6 vykonávacieho rozhodnutia 2010/583 vyplýva, že trh s rumunským drevom sa skladá z veľkého počtu malých podnikov a pre rumunské orgány je náročné ich kontrolovať.

49 Tým, že sa zdaniteľným osobám ukladá podmienka identifikácie pre DPH, má príjemca zdaniteľného plnenia k dispozícii vhodné kritérium na to, aby presne poznal rozsah svojich daňových povinností, pretože rumunské právo vylučuje z povinnosti identifikácie pre DPH zdaniteľné osoby, ktoré majú nárok na oslobodenie od dane uplatniteľné na malé podniky, a teda nevykonávajú plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.

50 Rozdielne zaobchádzanie sa teda zdá byť primerané cieľu, ktorý sleduje vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, keďže na jednej strane identifikácia pre DPH vyplýva zo samotného práva Únie, konkrétne z článku 214 smernice o DPH, a na druhej strane právo dotknutých zdaniteľných osôb na odpočítanie dane v zásade nie je spochybnené.

51 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH a zásada daňovej neutrality nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti neuplatňuje na zdaniteľnú osobu, ktorá pred uskutočnením zdaniteľných transakcií nepožiadala o registráciu na účely DPH ani nebola identifikovaná pre DPH z úradnej povinnosti.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada daňovej neutrality nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti neuplatňuje na zdaniteľnú osobu, ktorá pred uskutočnením zdaniteľných transakcií nepožiadala o registráciu na účely DPH ani nebola identifikovaná pre DPH z úradnej povinnosti.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.