

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 18. novembra 2021 (1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie DPH – Zrušenie identifikácie zdaniteľnej osoby pre DPH – Zamietnutie práva na odpočítanie – Formálne požiadavky“

Vo veci C-358/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Judecătoria Oradea (Súd prvého stupňa Oradea, Rumunsko) z 9. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 30. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

Promexor Trade SRL

proti

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

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: sudca F. Biltgen (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu ôsmej komory, sudcovia L. S. Rossi a N. Wahl,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Promexor Trade SRL, v zastúpení: R. Chiriș, advokát,
- rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane, A. Rotăreanu a A. Wellman, splnomocnené zástupkyne,
- 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 článkov 1, 167 až 169, 176 až 180, článku 214 ods. 1, ako aj článkov 250, 272 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity, lojálnej spolupráce, právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Promexor Trade SRL (ďalej len „Promexor“) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži – Správa verejných financií župy Bihor, Rumunsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci povinnosti spoločnosti Promexor, ktorej bolo zamietnuté odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z dôvodu zrušenia jej identifikácie pre DPH, zaplatiť DPH za zdaniteľné plnenia.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 167 smernice o DPH znie:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

4 Článok 168 tejto smernice znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod (i),
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

5 Článok 178 uvedenej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

- a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6.

- b) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. b), týkajúce sa transakcií, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, musí splniť náležitosti ustanovené každým členským štátom,
- c) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. c), týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, musí uviesť v daňovom priznaní k DPH ustanovenom v článku 250 všetky údaje potrebné na vypočítanie výšky splatnej DPH z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva a mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 5,
- d) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. d), týkajúce sa transakcií, ktoré sa považujú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, musí splniť náležitosti ustanovené každým členským štátom,
- e) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. e), týkajúce sa dovozu tovaru, musí mať dovozný doklad, v ktorom je uvedená ako príjemca alebo dovozca a ktorý uvádza výšku splatnej DPH alebo umožňuje jej výpočet,
- f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

6 Podľa článku 179 prvého odseku smernice o DPH:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.“

7 V článku 180 tejto smernice sa uvádza:

„Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.“

8 Článok 213 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje:

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

9 Podľa článku 214 ods. 1 tejto smernice:

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

- a) každej zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v článku 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 článkami 194 až 197 a článkom 199,
- b) každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v článku 3 ods. 3 platí DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva,
- c) každej zdaniteľnej osoby, ktorá na ich území uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci

Spoločnosť na účely svojich transakcií týkajúcich sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1 a ktoré uskutočňuje mimo tohto územia,

d) každej zdaniteľnej osoby, ktorá na svojom príslušnom území prijíma služby, za ktoré je povinná platiť DPH podľa článku 196,

e) každej zdaniteľnej osoby usadenej na svojom príslušnom území, ktorá na území iného členského štátu poskytuje služby, z ktorých platí DPH výlučne príjemca podľa článku 196.“

10 Článok 250 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeračovacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

11 Podľa znenia článku 273 tejto smernice platí, že:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť stanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Rumunské právo

Pôvodný daňový zákonník

12 Článok 153 ods. 9 a 9a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, ktorým sa zavádza daňový zákonník) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003), v znení neskorších predpisov (alež len „pôvodný daňový zákonník“), stanovoval:

„9. Príslušné daňové orgány zrušia identifikáciu osoby pre DPH v súlade s týmto článkom:

...

e) ak sa v daňových priznaniach k DPH podaných za šesť po sebe nasledujúcich mesiacov v kalendárnom polroku v prípade osôb, ktorých zdaňovacie obdobie je kalendárny mesiac, a za dve po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia v kalendárnom polroku v prípade zdaniteľných osôb, ktorých zdaňovacie obdobie je kalendárny štvrtý rok, neuvádzalo ani nadobudnutie tovaru alebo prijatie služieb, ani dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré by sa uskutočnili v priebehu týchto zdaňovacích období, a to od prvého dňa druhého mesiaca nasledujúceho po prebiehajúcom kalendárnom polroku. Od daňového priznania týkajúceho sa mesiaca júl 2012 v prípade zdaniteľných osôb, ktorých zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac, alebo od daňového priznania týkajúceho sa tretieho štvrtého roka roku 2012 v prípade zdaniteľných osôb, ktorých zdaňovacie obdobie je kalendárny štvrtý rok, príslušné daňové orgány zrušia identifikáciu osoby pre DPH, ak sa v daňových priznaniach podaných počas šiestich po sebe nasledujúcich mesiacov, v prípade osôb, ktorých zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac, a pre dva po sebe

nasledujúce kalendárne štvrťroky, v prípade zdaniteľných osôb, ktorých zdaniteľným obdobím je kalendárny štvrťrok, nevádzalo ani nadobudnutie tovaru alebo prijatie služieb, ani dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré by sa uskutočnili v priebehu týchto zdaňovacích období, a to od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom uplynula lehota na podanie šiesteho priznania, v prvom prípade, a od prvého dňa mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom uplynula lehota na podanie druhého priznania, v druhom prípade;

...

9a. Konanie o zrušenie identifikácie pre DPH upravujú platné procesné predpisy. Po zrušení identifikácie pre DPH vyhlásenom v súlade s odsekom 9 písm. a) až e) a h) príslušné daňové orgány priznávajú identifikáciu zdaniteľným osobám pre DPH na základe uplatnenia odseku 7a takto:

...

d) na žiadosť zdaniteľnej osoby v situácii uvedenej v odseku 9 písm. e) na základe žestného vyhlásenia, z ktorého vyplýva, že bude vykonávať hospodársku činnosť. Dátumom identifikácie zdaniteľnej osoby na účely DPH je dátum doručenia rozhodnutia o identifikácii pre DPH.

Zdaniteľné osoby, ktoré sa nachádzajú v situáciách uvedených v tomto odseku, nemôžu uplatňovať ustanovenia o strope na oslobodenie od dane pre malé podniky podľa článku 152 až do dátumu identifikácie pre DPH a sú povinné uplatniť ustanovenia článku 11 ods. 1a a 1c.“

13 Článok 11 ods. 1c pôvodného daňového zákonníka stanovoval:

„Daňovníci, zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku, ktorých identifikácia pre DPH bola zrušená v súlade s článkom 153 ods. 9 písm. b) až e) a h), nemajú počas predmetného obdobia právo na odpočítanie DPH súvisiacej s uskutočneným nadobudnutím tovaru, ale sú povinní zaplatiť prijatú DPH v súlade s ustanoveniami hlavy VI, 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 číslo pre DPH, ktoré sú určené pre plnenia, ktoré budú uskutočnené po dni identifikácie pre DPH a pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane podľa hlavy VI, sa upraví v prospech zdaniteľnej osoby zahrnutím do prvého daňového priznania podľa článku 156b podaného zdaniteľnou osobou po identifikácii pre DPH alebo prípadne v neskoršom priznaní, daň vzťahujúca sa na:

a) uskladnený tovar a služby nevyužitú v rámci identifikácie, konštatované na základe inventára;

b) hmotný majetok vrátane investičného majetku, pre ktorý neuplynulo obdobie úpravy odpočítania, ako aj hmotný majetok, ktorý sa práve vytvára, konštatovaný na základe inventára, ktorého je dotknutá osoba majiteľom v okamihu identifikácie. V prípadoch iného hmotného majetku ako investičný majetok sa upraví daň vzťahujúca sa na ešte neodpísané hodnoty v okamihu identifikácie. Článok 149 sa použije na investičný majetok.“

14 Článok 145 pôvodného daňového zákonníka stanovoval:

„1. Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

2. Každá zdaniteľná osoba má nárok odpočítať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné plnenia;

- b) plnenia vyplývajúce z hospodárskej činnosti, v súvislosti s ktorou sa miesto dodania/poskytnutia služieb považuje za nachádzajúce sa v zahraničí, v prípade ktorých by bola daň odpodátateľná, keby boli tieto plnenia uskutočnené v Rumunsku;
- c) plnenia oslobodené od dane v súlade s článkami 143, 144 a 144a;
- d) plnenia oslobodené od dane v súlade s článkom 141 ods. 2 písm. a) bodmi 1 až 5 a článkom 141 ods. 2 písm. b), ak je odberateľ alebo príjemca usadený mimo Spoločenstva alebo ak sú tieto plnenia priamo spojené s tovarom určeným na vývoz mimo Spoločenstva, ako aj pri transakciách vykonaných sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa podieľajú na uskutočňovaní takýchto transakcií;
- e) plnenia uvedené v článku 128 ods. 7 a článku 129 ods. 7, ak sa daň uplatňovala na uvedený prevod.

...

4. Za podmienok upravených v pravidlách, ktoré stanovujú podrobné pravidlá na uplatňovanie, sa právo na odpodátanie dane priznáva v prípade nadobudnutí uskutočnených zdaniteľnou osobou pred jej identifikáciou na účely DPH v súlade s článkom 153.“

Nový daňový zákonník

15 Článok 11 ods. 8 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, ktorým sa zavádza daňový zákonník) z 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 688 z 10. septembra 2015, ďalej len „nový daňový zákonník“), stanovuje:

„Zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku, ktorých identifikácia pre DPH bola zrušená v súlade s článkom 316 ods. 11 písm. c) až e) a h), nemajú počas predmetného obdobia právo na odpodátanie DPH súvisiacej s uskutočneným nadobudnutiami, ale sú povinní zaplatiť prijatú DPH v súlade s ustanoveniami hlavy VII, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia uskutočnené v priebehu tohto obdobia. V prípade identifikácie pre DPH podľa článku 316 ods. 12 zdaniteľná osoba vykoná svoje právo na odpodátanie dane, pokiaľ ide o nadobudnutia tovarov a/alebo prijatie služieb uskutočnených v období, počas ktorého bolo identifikačné číslo pre DPH zrušené, tak, že ho uvedie v prvom daňovom priznaní k DPH, stanovenom v článku 323, predloženom po identifikácii na účely DPH alebo v prípade potreby v neskoršom daňovom priznaní, aj keď faktúra neobsahuje identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby. Po tom, ako boli zdaniteľné osoby identifikované pre DPH v súlade s článkom 316 ods. 12, pokiaľ ide o dodávky tovarov/poskytnutia služieb uskutočnené v období, v ktorom bolo identifikačné číslo pre DPH zrušené, vystavia faktúry uvádzajúce oddelene [DPH] vybranú počas tohto obdobia, ktorá nie je uvedená v daňovom priznaní k DPH podanom podľa článku 323.“

16 Podľa článku 316 ods. 12 a 14 nového daňového zákonníka:

„12. Konanie o zrušení identifikácie pre DPH upravujú platné procesné predpisy. Po zrušení identifikácie pre DPH vyhlásenom v súlade s odsekom 11 písm. a) až e) a h) príslušné daňové orgány priznajú identifikáciu zdaniteľným osobám pre DPH na ich žiadosť takto:

...

d) v situácii uvedenej v odseku 11 písm. e) na základe žestného vyhlásenia, z ktorého vyplýva, že bude vykonávať hospodársku činnosť. Dátumom identifikácie zdaniteľnej osoby pre DPH je dátum doručenia rozhodnutia o identifikácii pre DPH;

...

14. Zdaniteľné osoby, ktoré sa nachádzajú v situáciách uvedených v odseku 12, nemôžu uplatňovať ustanovenia o strope na oslobodenie od dane pre malé podniky podľa článku 310 až do dátumu identifikácie pre DPH a sú povinné uplatňovať ustanovenia článku 11 ods. 6 a 8.“

17 Článok 297 nového daňového zákonníka stanovuje:

„1. Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou.

...

4. Každá zdaniteľná osoba má právo odpočítať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné plnenia;

b) plnenia vyplývajúce z hospodárskej činnosti, v súvislosti s ktorou sa miesto dodania/poskytnutia služieb považuje za nachádzajúce sa v zahraničí, v prípade ktorých by bola daň odpočítateľná, keby boli tieto plnenia uskutočnené v Rumunsku;

c) plnenia oslobodené od dane v súlade s článkami 294, 295 a 296;

d) plnenia oslobodené od dane v súlade s článkom 292 ods. 2 písm. a) bodmi 1 až 5 a článkom 292 ods. 2 písm. b), ak je odberateľ alebo príjemca usadený mimo Európskej únie alebo ak sú tieto plnenia priamo spojené s tovarom určeným na vývoz mimo Európskej únie, ako aj pri transakciách vykonaných sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa podieľajú na uskutočňovaní takýchto transakcií;

...

6. Za podmienok upravených v pravidlách, ktoré stanovujú podrobné pravidlá na uplatňovanie, sa právo na odpočítanie dane priznáva v prípade nadobudnutí uskutočnených zdaniteľnou osobou pred jej identifikáciou na účely DPH v súlade s článkom 316“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Rozhodnutím z 30. apríla 2014 bola identifikácia Promexor na účely DPH zrušená *ex officio* z dôvodu, že v jej daňových priznaniach k DPH podaných za šesť po sebe nasledujúcich mesiacov neboli uvedené plnenia podliehajúce DPH. Promexor, pozbavený platného identifikačného čísla od mája 2014, naďalej vystavoval faktúry bez DPH.

19 V apríli 2019 daňový orgán doručil spoločnosti Promexor oznámenie o daňovej kontrole, ktoré sa týkalo obdobia od 1. apríla 2014 do 31. decembra 2017. S cieľom vyhnúť sa zaplateniu pokuty za nepodanie daňových priznaní v stanovených lehotách Promexor dodatočne podala daňové priznania k DPH, ktoré majú podľa zdaniteľné osoby, ktorých identifikačné číslo pre DPH bolo zrušené v súlade s článkom 153 ods. 10 pôvodného daňového zákonníka.

20 Daňový orgán na základe týchto daňových priznaní a bez toho, aby vykonal dodatočné overenia, vydal 19. apríla 2019 exekučný titul, na základe ktorého začal proti spoločnosti

Promexor exekučné konanie, pričom v ten istý deň, 19. apríla 2019, vydal platobný rozkaz na zaplatenie DPH.

21 V nadväznosti na daňovú kontrolu uskutočnenú 11. júna 2019 daňový orgán uznal, pokiaľ ide o dotknuté obdobie, že Promexor skutočne podala daňové priznania týkajúce sa DPH. Dňa 31. júla 2019, teda po prijatí správy o daňovej kontrole, ale pred uplynutím premlčacej lehoty práva na odpočítanie, podala Promexor opravné daňové priznania uvádzajúce sumu DPH rovnajúcu sa nule.

22 Podaním z 28. mája 2019 Promexor podala na Júdektoria Oradea (Súd prvého stupňa Oradea, Rumunsko) žalobu, ktorou sa domáhala najmä zrušenia exekučného titulu a platobného rozkazu z 19. apríla 2019.

23 Na podporu svojej žaloby Promexor uviedla, že napriek existencii postupov na nápravu dôsledkov zrušenia identifikačného čísla pre DPH, teda možnosti, aby zdaniteľná osoba mohla po novej identifikácii pre DPH retroaktívne využiť odpočítanie DPH za celé obdobie, počas ktorého nedisponovala identifikačným číslom, tieto cesty v praxi zostávajú neprístupné. Za týchto podmienok zdaniteľná osoba, ktorej identifikácia pre DPH bola zrušená a ktorá z formálnych dôvodov nemôže znovu získať identifikáciu pre DPH, nemá nijaký prostriedok nápravy. Promexor navyše tvrdí, že neobmedzené ponechanie povinnosti zaplatiť vybranú DPH právnickej osobe, ktorej identifikačné číslo pre DPH bolo zrušené, je v rozpore so zásadami stanovenými judikatúrou Súdneho dvora.

24 Daňový orgán tvrdí, že exekučné konanie bolo dôvodné a riadne vedené. Také daňové priznania k DPH, ktorú majú zaplatiť zdaniteľné osoby, ktorých identifikačné číslo pre DPH bolo zrušené, ako sú priznania predložené spoločnosťou Promexor, mali totiž podľa platnej právnej úpravy hodnotu estetného vyhlásenia. Pokiaľ ide o opravné daňové priznania, daňový orgán uviedol, že tie boli podané po prijatí správy o daňovej kontrole, takže podľa zákona už v nich nemohla byť vykonaná žiadna oprava.

25 Vnútroštátny súd v prvom rade uvádza, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy zdaniteľná osoba, ktorej identifikácia pre DPH bola zrušená, nemá právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na uskutočnené nadobudnutia, ale naďalej podlieha povinnosti zaplatiť vybranú DPH. Naďalej uvádza, že platná vnútroštátna právna úprava nestanovuje žiadne časové obmedzenie, pokiaľ ide o povinnosť takejto zdaniteľnej osoby vybrať DPH. Napokon dodáva, že právo na odpočítanie DPH by sa samozrejme mohlo uplatňovať aj retroaktívne v dôsledku novej identifikácie pre DPH. V prejednávanej veci však Promexor nemá takúto možnosť, pretože nespĺnila formálnu požiadavku, keďže jej konateľ mal tiež postavenie spoločníka v spoločnosti, na ktorú bol vyhlásený konkurz.

26 Za týchto okolností Júdektoria Oradea (Súd prvého stupňa Oradea) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia ustanovenia smernice [o DPH] a zásada daňovej neutrality vnútroštátnej právnej úprave, ktorou členský štát ukladá bez časového ohraničenia štátnemu príslušníkovi povinnosť vybrať a odviesť štátu DPH, avšak bez toho, aby mu súčasne priznal právo na odpočítanie DPH, lebo mu bolo *ex officio* zrušené identifikačné číslo pre DPH z dôvodu, že daňové priznania k DPH podané za šesť po sebe nasledujúcich mesiacov/dva po sebe nasledujúce kalendárne štvrťroky neobsahovali plnenia podliehajúce DPH?

2. Je vzťahom 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 opätovne priznať identifikáciu právnickej osoby pre DPH po tom, ako došlo *ex officio* k zrušeniu

identifikačného čísla pre DPH, za istých konkrétnych okolností zdaniteľná osoba nemôže žiadať o opätovnú identifikáciu pre DPH z čisto formálnych dôvodov, pričom je povinná bez časového ohraničenia vybrať a odvádzať štátu DPH bez toho, aby jej súčasne bolo priznané právo na odpočítanie DPH, zlučiteľná so zásadami právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery, proporcionality a lojálnej spolupráce tak, ako vyplývajú zo smernice [o DPH].

3. Majú sa vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej zásady právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery, proporcionality a lojálnej spolupráce, ako vyplývajú zo smernice [o DPH], vykladať v tom zmysle, že zakazujú uloženie povinnosti pre zdaniteľnú osobu vybrať a odvádzať DPH bez časového ohraničenia, bez priznania práva na odpočítanie DPH a bez toho, aby daňový orgán v danom prípade overil [dodržanie] hmotnoprávných podmienok týkajúcich sa práva na odpočítanie DPH, pričom nejde o podvod zo strany zdaniteľnej osoby.“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

27 Rumunská vláda spochybňuje opis právneho a skutkového rámca, ktorý poskytol vnútroštátny súd, a tvrdí, že ak by Promexor podala žiadosť o získanie nového identifikačného čísla pre DPH, daňový orgán by jej takéto číslo pridelil. V dôsledku toho sa rumunská vláda domnieva, že prejudiciálne otázky by mali byť vyhlásené za neprípustné.

28 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci spolupráce Súdneho dvora s vnútroštátnymi súdmi ustanovenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha iba vnútroštátnemu súdu, ktorý koná vo veci a ktorý musí niesť zodpovednosť za prijímané súdne rozhodnutie, posúdiť z hľadiska osobitostí prípadu jednak to, či je na vydanie rozsudku potrebné rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, a jednak to, či sú otázky, ktoré kladie Súdny dvor, právne relevantné. V dôsledku toho, ak sa predložené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok zo 4. júna 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, bod 21 a citovaná judikatúra).

29 Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie, položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdny dvor neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu vnútroštátneho súdu len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sa mu položili (rozsudok zo 4. júna 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, bod 22 a citovaná judikatúra).

30 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, zjavne nevyplýva, že by situácia v spore vo veci samej zodpovedala jednej z hypotéz uvedených v predchádzajúcom bode tohto rozsudku. Konkrétne, hoci vnútroštátny súd výslovne neuviedol vnútroštátne ustanovenie, ktoré by bránilo spoločnosti Promexor získať novú identifikáciu pre DPH, spomenul existenciu takéhoto ustanovenia. V každom prípade je nesporné, že takéto ustanovenie existuje a nachádza sa v Ordinul pre edintelui ANAF nr. 2856/2017 (výnos predsedu Národnej agentúry pre daňovú správu č. 2856/2017). Súdny dvor však neprináleží prehodnocovať výklad vnútroštátneho práva poskytnutý vnútroštátnym súdom.

31 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O prejudiciálnych otázkach

32 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v

podstate pýta, či sa článok 168, článok 213 ods. 1, článok 214 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH, ako aj zásada neutrality DPH, vykladané s prihliadnutím na zásady právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery a proporcionality, majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje daňovému orgánu, ktorý zrušil identifikáciu pre DPH v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá počas šiestich po sebe nasledujúcich mesiacov podala daňové priznania k DPH, v ktorých nebolo uvedené žiadne zdaniteľné plnenie, uložiť tejto zdaniteľnej osobe, keď pokračuje vo svojej podnikateľskej činnosti po zrušení jej identifikácie pre DPH, povinnosť vybrať DPH, ale bez toho, aby mohla žiadať o priznanie novej identifikácie pre DPH a využívať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

33 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovaru, ktorý nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Právo na odpočítanie uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa najmä uplatňuje bezprostredne na celú výšku daní zaťažujúcich transakcie uskutočnené na vstupe. Cieľom režimu odpočítania je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností a spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, body 28 až 30 a citovanú judikatúru).

34 Okrem toho základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky (rozsudok zo 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, bod 31 a citovaná judikatúra). Preto, hoci odmietnutie práva na odpočítanie môže byť odôvodnené, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovanú judikatúru), takéto odmietnutie nemožno uplatniť, ak má príslušný správny orgán k dispozícii všetky údaje potrebné na preukázanie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 44 a 45).

35 Súdny dvor okrem toho rozhodol, že konkrétne identifikácia pre DPH, stanovená v článku 214 smernice DPH, ako aj povinnosť zdaniteľnej osoby oznámiť začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti podľa článku 213 tejto smernice predstavujú iba formálne požiadavky na účely kontroly, ktoré najmä nemôžu sponchybníť právo na odpočítanie DPH, ak hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých vzniká toto právo, sú splnené (rozsudok z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 60, ako aj citovaná judikatúra).

36 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 zaregistrovaná na účely DPH (rozsudok z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 61, ako aj citovaná judikatúra).

37 Konkrétne vo veci týkajúcej sa takej istej vnútroštátnej právnej úpravy, ako je tá vo veci samej, Súdny dvor rozhodol, že články 167 až 169, 179, článok 213 ods. 1, článok 214 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje daňovému orgánu odmietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie

DPH, ak sa preukáže, že z dôvodu nesplnenia povinností vytýkaného tejto osobe daňový orgán nemohol mať k dispozícii údaje nevyhnutné na preukázanie, že hmotnoprávne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe touto zdaniteľnou osobou sú splnené alebo že táto osoba konala podvodne s cieľom získať toto právo (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, point 42).

38 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd na jednej strane domnieva, že vo veci samej nedošlo k podvodu v oblasti DPH. Ak by sa táto neexistencia podvodu potvrdila, čo musí overiť vnútroštátny súd, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nemožno z tohto dôvodu spoločnosti Promexor zamietnuť.

39 V rámci tohto overenia prináleží vnútroštátnemu súdu prihliadnúť na skutočnosť, že aj za predpokladu, že by formálne nesplnenia nebránili predloženiu jednoznačného dôkazu, že hmotnoprávne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe boli splnené, takéto okolnosti môžu preukázať existenciu prípadu najjednoduchšieho daňového podvodu, keď zdaniteľná osoba úmyselne s cieľom vyhnúť sa plateniu dane nesplní formálne povinnosti, ktoré jej prislúchajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 55).

40 Na druhej strane vnútroštátny súd uvádza, že hoci Promexor stratila právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že daňový orgán neoveril, či boli splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie tohto odpočítania, zostala povinná vybrať DPH splatnú za svoje zdaniteľné plnenia, aj keď z týchto formálnych dôvodov nemohla získať novú identifikáciu pre DPH.

41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že hoci zo znenia článkov 213 a 214 smernice o DPH vyplýva, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri prijímaní opatrení na zabezpečenie identifikácie zdaniteľných osôb na účely DPH, táto miera voľnej úvahy nemôže byť neobmedzená, takže členský štát nemôže odmietnuť priznať zdaniteľnej osobe individuálne číslo bez oprávneného dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. marca 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, body 22 a 23). Konkrétne, hoci majú členské štáty legitímny záujem na prijatí vhodných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a boj proti podvodom, daňovým únikom, ako aj prípadným zneužitiam, a teda môžu tiež legitímne stanoviť v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice o DPH opatrenia, ktoré sú spôsobilé zabrániť zneužívaniu identifikačných čísel, najmä podnikmi, ktorých činnosť a v dôsledku toho aj postavenie zdaniteľnej osoby sú tiež fiktívne, tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie podvodom a nesmú viesť k opakovanému spochybneniu práva na odpočítanie DPH, a tým neutrality tejto dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. marca 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, body 28 a 30).

42 Skutočnosť, že daňový orgán na základe vnútroštátnej právnej úpravy podmieňuje právo na odpočítanie DPH dodržaním formálnych povinností, akou je identifikácia na účely DPH, bez zohľadnenia hmotnoprávnych požiadaviek, a najmä, ako je to v prejednávanej veci a ako to uvádza vnútroštátny súd, bez skúmania, či sú tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a citovanú judikatúru). Rovnaký záver platí vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 41 tohto rozsudku v prípade, keď sa daňový orgán na základe vnútroštátnej právnej úpravy systematicky rozhodne neprideliť identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osobe len z toho dôvodu, že jej konateľ je spoločníkom inej spoločnosti, na ktorú bol vyhlásený konkurz, bez toho, aby posúdil, či existuje riziko pre správny výber DPH alebo riziko podvodu.

43 V konečnom dôsledku však prináleží vnútroštátnemu súdu posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy a jej uplatnenia daňovým orgánom s požiadavkami uvedenými v

bodoch 41 a 42 tohto rozsudku vzhľadom na všetky okolnosti sporu vo veci samej.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 168, článok 213 ods. 1, článok 214 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH, ako aj zásada neutrality DPH v spojení so zásadami právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade, že identifikácia zdaniteľnej osoby pre DPH bola zrušená z dôvodu neuvedenia zdaniteľných plnení v daňových priznaniach tejto osoby k DPH, podaných počas šiestich po sebe nasledujúcich mesiacov, pričom však táto zdaniteľná osoba pokračuje vo svojej podnikateľskej činnosti napriek tomuto zrušeniu, nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje príslušnému daňovému orgánu stanoviť tejto zdaniteľnej osobe povinnosť vybrať DPH splatnú z jej zdaniteľných plnení pod podmienkou, že môže požiadať o priznanie novej identifikácie pre DPH a využívať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Okolnosť, že konateľ zdaniteľnej osoby je spolovníkom inej spoločnosti, na ktorú bol vyhlásený konkurz, nemožno ako takú uplatniť na to, aby sa tejto zdaniteľnej osobe systematicky odmietalo priznanie novej identifikácie pre DPH.

O trovách

45 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov, Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol:

Článok 168, článok 213 ods. 1, článok 214 ods. 1 a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ako aj zásada neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) v spojení so zásadami právnej istoty, ochrany legitímnej dôvery a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade, že identifikácia zdaniteľnej osoby pre DPH bola zrušená z dôvodu neuvedenia zdaniteľných plnení v daňových priznaniach tejto osoby k DPH, podaných počas šiestich po sebe nasledujúcich mesiacov, pričom však táto zdaniteľná osoba pokračuje vo svojej podnikateľskej činnosti napriek tomuto zrušeniu, nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje príslušnému daňovému orgánu stanoviť tejto zdaniteľnej osobe povinnosť vybrať DPH splatnú z jej zdaniteľných plnení pod podmienkou, že môže požiadať o priznanie novej identifikácie pre DPH a využívať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Okolnosť, že konateľ zdaniteľnej osoby je spolovníkom inej spoločnosti, na ktorú bol vyhlásený konkurz, nemožno ako takú uplatniť na to, aby sa tejto zdaniteľnej osobe systematicky odmietalo priznanie novej identifikácie pre DPH.

Podpisy

1 Jazyk konania: rumunčina.