

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 9. júla 2015 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dať z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167, 168, 179 a 213 – Prehodnotenie transakcie na ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH vnútroštátnym daňovým orgánom – Zásada právnej istoty – Zásada ochrany legitímnej dôvery – Vnútroštátna právna úprava podmieňujúca výkon práva na odpočet registráciou dotknutého subjektu na účely DPH a predložením vyúčtovania tejto dane“

Vo veci C-183/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Rumunsko) z 28. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 11. apríla 2014, ktorý súvisí s konaním:

**Radu Florin Salomie,**

**Nicolae Vasile Oltean,**

proti

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. C. Bonichot (spravodajca), sudcovia J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. marca 2015,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- R. F. Salomie a N. V. Oltean, v zastúpení: C. F. Costa, L. Dobrinescu a T. D. Vidrean Căpușan, advokáti,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, D. M. Bulancea a R. I. Hațieganu, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a A. Tefenueanu, splnomocnení zástupcovia,

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 zásady právnej istoty a zásady ochrany legitímnej dôvery, ako aj článkov 167, 168, 179 a 213 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Salomie a pán Oltean na jednej strane a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži, ďalej len „daňový orgán“) v súvislosti s uplatnením dane z pridanej hodnoty (ďalej len „TVA“) na predaj nehnuteľného majetku uskutočnený počas roka 2009.

## Právny rámec

### Smernica 2006/112

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES stanovuje:

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

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby... Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Podľa článku 12 ods. 1 tejto smernice:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním,  
...“

5 Článok 167 uvedenej smernice stanovuje:

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

6 Článok 168 tej istej 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 jej 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,  
...“

7 Podľa článku 169 smernice 2006/112:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

...“

8      § 179 smernice 2006/112 stanovuje:

„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 § 178.

...“

9      § 213 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

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

...“

10     § 214 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice znie:

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

a)     každej zdaniteľnej osoby..., ktorá na ich území uskutočňuje... dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie...

...“

11     § 273 tej istej smernice znie:

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

### *Rumunské právo*

12     § 77a ods. 1 zákona č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „daňový zákonník“), stanovuje:

„Pri prevode vlastníckeho práva a jeho rozčlenení prostredníctvom právneho úkonu *inter vivos*, ktorého predmetom sú stavby všetkých druhov a pozemky s nimi spojené, ako aj nezastavané pozemky všetkých druhov, daňovníkom vzniká povinnosť platiť daň vypočítanú takto:

...“

13     § 127 daňového zákonníka stanovuje:

„1.     Za zdaniteľnú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste

vykonáva ekonomickú činnosť podľa odseku 2, a to bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

2. V zmysle tejto hlavy ekonomická činnosť zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, vrátane ťažobných činností, poľnohospodárskych činností a činností slobodných povolání alebo obdobných činností. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

...

14 Mimoriadnym nariadením č. 109 zo 7. októbra 2009, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka a ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2010, bol do článku 127 daňového zákonníka doplnený odsek 2a, ktorý znie:

„Podrobné pravidlá označujú situácie, kedy sa fyzické osoby uskutočňujúce dodania nehnuteľností stávajú zdaniteľnými osobami.“

15 Podľa článku 141 ods. 2 tohto zákonníka v znení účinnom do 31. decembra 2007:

„Od DPH sú oslobodené aj tieto plnenia:

...

f) dodanie stavby, jej časti a pozemku, na ktorom stojí, ako aj akéhokoľvek iného pozemku, uskutočnené ktoroukoľvek osobou. Toto oslobodenie sa však nevzťahuje na dodanie nových stavieb, ich častí alebo stavebných pozemkov, ak ho uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá si uplatnila alebo si mohla uplatniť nárok na úplný alebo čiastočný odpust dane z kúpy, zmeny alebo výstavby takejto nehnuteľnosti...“

16 Článok 141 ods. 2 písm. f) uvedeného zákonníka v znení účinnom od 1. januára 2008 do 31. decembra 2009 stanovoval, že od DPH bolo oslobodené:

„dodanie stavby, jej časti a pozemku, na ktorom stojí, ako aj akéhokoľvek iného pozemku, uskutočnené ktoroukoľvek osobou. Toto oslobodenie sa však nevzťahuje na dodanie nových stavieb, ich častí alebo stavebných pozemkov...“

17 Bod 3 ods. 1 nariadenia č. 44/2004 z 22. januára 2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004), vo svojom znení účinnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009 stanovoval:

„V zmysle článku 127 ods. 2 daňového zákonníka sa dosiahnutie príjmu fyzickými osobami v dôsledku predaja nehnuteľností určených na bývanie v ich osobnom vlastníctve alebo iného majetku, ktorý tieto osoby používali na osobné účely, nepovažuje za ekonomickú činnosť, okrem prípadov, ak sa zistí, že predmetná činnosť sa vykonáva na účely získania príjmu na pokračujúcom základe v zmysle článku 127 ods. 2 daňového zákonníka...“

18 Nariadenie č. 1620/2009 z 29. decembra 2009 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 31. decembra 2009) zmenilo a doplnilo podrobné pravidlá uplatňovania daňového zákonníka zavedené nariadením č. 44/2004. Od 1. januára 2010 bod 3 nariadenia č. 44/2004 stanovuje:

„1. V zmysle článku 127 ods. 2 daňového zákonníka sa využívanie hmotného alebo nehmotného majetku týka, v súlade so základnou zásadou systému DPH, podľa ktorej musí byť

táto dať neutrálna, všetkých druhov transakcií, bez ohľadu na ich právnu formu...

2. Na základe odseku 1 sa za ekonomickú činnosť fyzických osôb podliehajúcú dani nepovažuje získanie príjmov z predaja nehnuteľností určených na bývanie v ich osobnom vlastníctve alebo iného majetku, ktorý tieto osoby používali na osobné účely...

3. Fyzická osoba, ktorá ešte nie je zdaniteľnou osobou z dôvodu svojej inej činnosti, sa považuje za osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť, pokiaľ využíva hmotný alebo nehmotný majetok a nezávisle koná ako taká, a pokiaľ predmetnú činnosť vykonáva na účely získania príjmu na pokračujúcom základe v zmysle článku 127 ods. 2 daného zákonníka.

4. V prípade výstavby nehnuteľností fyzickými osobami s cieľom ich predaja sa za začiatok ekonomickej činnosti považuje okamih, od ktorého má predmetná fyzická osoba v úmysle takúto činnosť vykonávať, pričom jej úmysel sa posudzuje na základe objektívnych skutočností, akou je napríklad skutočnosť, že začala vynakladať výdavky a/alebo uskutočňovať predbežné investície v súvislosti so začatím ekonomickej činnosti. Ekonomická činnosť sa považuje za činnosť na pokračujúcom základe od jej začiatku a zahŕňa aj dodanie vecí alebo častí postavenej nehnuteľnosti, a to aj v prípade, že ide o jedinú nehnuteľnosť.

5. V prípade nadobudnutia pozemkov alebo stavieb fyzickou osobou na účely predaja je dodanie týchto vecí ekonomickou činnosťou na pokračujúcom základe, pokiaľ fyzická osoba uskutoční počas kalendárneho roka viac ako jednu transakciu. Pokiaľ však už fyzická osoba postavila nehnuteľnosť s cieľom jej predaja v súlade s odsekom 4, pričom ekonomická činnosť sa tak už považuje za začatú a za činnosť na pokračujúcom základe, akákoľvek iná transakcia uskutočnená neskôr sa už nebude môcť považovať za transakciu príležitostnej povahy...

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

19 Pán Salomie a pán Oltean sa v roku 2007 združili s piatimi inými fyzickými osobami s cieľom uskutočniť projekt výstavby a predaja štyroch nehnuteľností v Rumunsku. Toto združenie nemalo právnu subjektivitu a nebolo ani ohlásené ani zaregistrované ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

20 V rokoch 2008 a 2009 sa zo 132 bytov postavených na pozemku patriacom do súkromného majetku jednej z týchto osôb predalo 122 bytov za celkovú sumu 10 902 275 rumunských lei (RON), ako aj 23 parkovacích miest, pričom tieto predaje nepodliehali DPH.

21 V priebehu roku 2010 daňový orgán v nadväznosti na kontrolu, ktorú vykonal, usúdil, že tieto transakcie predstavovali ekonomickú činnosť na pokračujúcom základe, a že preto mali od 1. októbra 2008 podliehať DPH, keďže výsledný obrat bol od augusta 2008 vyšší ako prahová hodnota 35 000 eur, pod ktorou sú ekonomické činnosti v Rumunsku oslobodené od DPH.

22 V dôsledku toho daňový orgán vyžadoval zaplatenie DPH splatnej za transakcie uskutočnené v roku 2009, ako aj úroky z omeškania, a na tento účel vydal rôzne daňové výmery.

23 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že predaje nehnuteľností uskutočnené v rokoch 2008 a 2009 boli zdanené daňou z „prevodu nehnuteľného majetku z osobného vlastníctva“ upravenou v článku 77a daného zákonníka.

24 Pán Salomie a pán Oltean podali na Tribunalul Cluj (Všeobecný súd v Kluži) návrh na čiastočné zrušenie týchto daňových výmerov a uvedený súd tieto návrhy zamietol ako nedôvodné.

25 Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži), na ktorý bolo podané odvolanie, si kladie otázky o súlade daňových výmerov vydaných daňovým orgánom so zásadou právnej istoty, keďže jednak rumunská právna úprava vytvorila podrobné postupy uplatňovania pravidiel uplatňovania DPH na transakcie týkajúce sa nehnuteľností až od 1. januára 2010 a jednak prax daňových orgánov do tohto dátumu spočívala skôr v neuplatňovaní DPH na tento typ transakcií. Tento orgán mal okrem iného k dispozícii dostatočné informácie na to, aby prišiel k záveru, že pán Salomie a pán Oltean boli zdaniteľnými osobami už od roku 2008, pretože bol informovaný o existencii predajov, ktoré uskutočnili, a to prinajmenšom vzhľadom na skutočnosť, že tieto transakcie boli zdanené na základe článku 77a daňového zákonníka.

26 Vnútroštátny súd tiež vyjadruje pochybnosti o tom, či je so smernicou 2006/112 zlučiteľné právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe upravené rumunským právom, na základe ktorého môže osoba oneskorene zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH vykonať toto právo na odpočet DPH až po tom, čo napravila svoju situáciu svojou registráciou na účely tejto dane a predložila vyúčtovanie.

27 Za týchto podmienok Curtea de Apel Cluj rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno fyzickú osobu, ktorá spolu s ďalšími fyzickými osobami uzatvára zmluvu o združení bez právnej subjektivity, ktoré nebolo oznámené a registrované na daňové účely a ktoré sa zriaďuje s cieľom realizovať budúce dielo (stavbu) na pozemku v osobnom vlastníctve jedného z účastníkov tohto zmluvného vzťahu, považovať vzhľadom na okolnosti konania vo veci samej za zdaniteľnú osobu na účely DPH podľa článku 9 ods. 1 smernice [2006/112], keďže [daňový orgán] pôvodne posudzoval dodania stavieb postavených na pozemku patriacom do osobného vlastníctva jedného z účastníkov zmluvného vzťahu ako predaje patriace do správy súkromného majetku týchto osôb?

2. Majú sa zásada právnej istoty, zásada ochrany legitímnej dôvery, ako aj ďalšie všeobecné zásady v oblasti DPH, tak ako vyplývajú zo smernice 2006/112, vykladať vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v rámci ktorej [daňový orgán], ktorý pôvodne od fyzickej osoby vybral daň z príjmu vyplývajúceho z prevodu vlastníctva v rámci osobného majetku, po dvoch rokoch, bez akejkoľvek podstatnej legislatívnej zmeny primárneho práva a na základe rovnakých skutkových okolností, svoje stanovisko prehodnotil a rovnaké transakcie posúdil ako ekonomické činnosti podliehajúce DPH a retroaktívne vypočítal príslušenstvo?

3. Majú sa články 167, 168 a 213 smernice [2006/112] z hľadiska zásady daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby [daňový orgán] odoprel zdaniteľným osobám za okolností sporu vo veci samej právo na odpočet [DPH] splatnej alebo zaplatenej na tovaroch a službách použitých v rámci zdaniteľných transakcií, a to iba z toho dôvodu, že tieto osoby neboli registrované ako zdaniteľné osoby na účely DPH v čase, keď im boli príslušné služby poskytnuté?

4. Možno ustanovenia článku 179 smernice [2006/112] vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej má zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitný režim oslobodenia od dane a ktorá podala oneskorene žiadosť o registráciu na účely DPH, povinnosť zaplatiť daň, ktorú mala vybrať, pričom nemá nárok na odpočet výšky odpočítateľnej dane za každé zdaňovacie obdobie a právo na odpočet sa môže uplatniť následne pri vyúčtovaní dane podanom po registrácii zdaniteľnej osoby na účely DPH, čo by mohlo mať vplyv na výpočet príslušenstva?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej a druhej otázke

28 Svojimi dvoma prvými otázkami, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, bránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán pri daňovej kontrole rozhodol, že na určité transakcie mala byť uplatnená DPH, a okrem iného uložil povinnosť zaplatiť úroky z omeškania.

29 Pokiaľ ide v prvom rade o zásadu právnej istoty, pán Salomie a pán Oltean napádajú toto rozhodnutie, pričom odkazujú na porušenie tejto zásady z dôvodu, že keď uskutočnili dotknuté transakcie týkajúce sa nehnuteľností, na ktoré sa vzťahuje uvedené rozhodnutie, neboli ani šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorá bola účinná do 1. januára 2007, ani judikatúra Súdneho dvora relevantná v danej oblasti uverejnené v rumunskom jazyku. Tvrdia tiež, že vnútroštátne daňové orgány až do roku 2010 nepovažovali tento typ transakcií za transakcie podliehajúce tejto dani.

30 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora musia inštitúcie Európskej únie, ale aj členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Únie, dodržiavať zásadu právnej istoty a zásadu ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57; „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32, ako aj Elmeke NE, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 31).

31 Ako Súdny dvor mnohokrát rozhodol, vyplýva z toho okrem iného to, že právna úprava Únie musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné, pričom táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne záväzná, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať finančné dôsledky, a to s cieľom umožniť dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im táto právna úprava ukladá (rozsudok Írsko/Komisia, 325/85, EU:C:1987:546, bod 18).

32 Rovnako v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, musia byť právne normy členských štátov formulované jednoznačným spôsobom, ktorý umožní dotknutým osobám oboznámiť sa s ich právami a povinnosťami jasným a presným spôsobom a vnútroštátnym súdom zabezpečiť ich dodržiavanie (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, 257/86, EU:C:1988:324, bod 12).

33 V tomto prípade nemožno popierať, že také ustanovenia, aké sú opísané v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, majú takúto povahu.

34 Okrem iného totiž z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že definícia „zdaniteľnej osoby“ uvedená v článku 127 daňového zákonníka, ktorý do vnútroštátneho práva preberá ustanovenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, odkazuje na každú osobu, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti, a že za „ekonomickú činnosť“ sa musí považovať akákoľvek činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, vrátane okrem iného využívania hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

35 Ďalej bod 3 ods. 2 nariadenia č. 44/2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania daňového zákonníka, spresňuje, že v zmysle článku 127 ods. 2 daňového zákonníka sa dosiahnutie príjmu fyzickými osobami pri predaji nehnuteľností určených na bývanie v ich

osobnom vlastníctve alebo iného majetku, ktorý tieto osoby používali na osobné účely, nepovažuje za ekonomickú činnosť, okrem prípadov, ak sa zistí, že predmetná činnosť sa vykonáva na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

36 Napokon článok 141 daňového zákonníka v znení účinnom v rokoch 2008 a 2009 stanovoval, že oslobodenie od DPH uplatňované na dodanie stavieb alebo ich častí a pozemkov, na ktorých stoja, sa nevzťahuje na dodanie nových stavieb, ich častí alebo stavebných pozemkov, čo navyše zodpovedá zásadám upravujúcim DPH v práve Únie.

37 Nemožno preto rozumne tvrdiť, že takéto ustanovenia vnútroštátneho práva dostatočne jasne a presne nestanovujú, že dodanie stavieb alebo častí stavieb a pozemku, na ktorom stoja, môže v určitých prípadoch podliehať DPH.

38 Za týchto podmienok nemôžu pán Salomie a pán Oltean na podporu ich tvrdenia, že uplatniteľný vnútroštátny právny rámec nebol v hase skutkových okolností vo veci samej dostatočne jasný, platne odkazovať na to, že relevantná judikatúra Súdneho dvora v danej oblasti a šiesta smernica 77/388, ktorá navyše už od pristúpenia Rumunska k Únii 1. januára 2007 nebola účinná, neboli uverejnené v rumunskom jazyku.

39 Okolnosti veci samej preto nemožno porovnávať s okolnosťami veci, ktorá viedla k rozsudku SkomaLux (C-161/06, EU:C:2007:773), v rámci ktorého Súdny dvor spresnil, že nariadenie Únie neuverejnené v jazyku členského štátu nie je účinné voči jednotlivcom v tomto štáte.

40 Je pravda, že zo zásady právnej istoty vyplýva aj to, že daňová situácia zdaniteľnej osoby nemôže byť donekonečna spochybňovaná (pozri v tomto zmysle rozsudok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

41 Súdny dvor však už rozhodol, že zásada právnej istoty nebráni praxi vnútroštátnych daňových orgánov, spočívajúcej v tom, že v rámci prekluzívnej lehoty odvolajú rozhodnutie, ktorým uznali zdaniteľnej osobe právo na odpis DPH, pričom od nej v nadväznosti na novú kontrolu žiadajú túto daň zvýšenú o úroky z omeškania (pozri v tomto zmysle rozsudok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51).

42 Samotná okolnosť, že daňový orgán v premlčacej lehote prehodnotí danú transakciu ako ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH, nemôže preto sama osebe, bez iných okolností, túto zásadu porušiť.

43 V dôsledku toho nemožno platne tvrdiť, že zásada právnej istoty bráni tomu, aby za okolností, ako sú tie, ktoré sa týkajú veci samej, daňový orgán v nadväznosti na daňovú kontrolu usúdil, že transakcie týkajúce sa nehnuteľností, o ktoré ide v tejto veci, mali podliehať DPH.

44 V druhom rade, pokiaľ ide o zásadu ochrany legitímnej dôvery, právo odvolávať sa na túto zásadu sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené pochybnosti z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol (pozri v tomto zmysle rozsudok Europäisch-Iranische Handelsbank/Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, bod 95).

45 V tejto súvislosti treba preveriť, či akty správneho orgánu vyvolali v mysli pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru, a ak to tak je, preukázať legitímnosť tejto dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudok Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 32 a citovanú judikatúru).

46 Nezdá sa však, že by správna prax vnútroštátnych daňových orgánov, tak ako je opísaná v

rozhodnutí vnútroštátneho súdu, mohla preukázať, že vo veci samej sú tieto podmienky splnené.

47 Predovšetkým, hoci rumunská vláda to na pojednávaní poprela, skutočnosť, že vnútroštátne daňové orgány až do roku 2010 systematicky neuplatňovali DPH na transakcie týkajúce sa nehnuteľností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, nemôže *a priori*, s výnimkou skutočne osobitných okolností, postačovať na to, aby v mysli bežne pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu vyvolala primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto transakcie, a to nielen vzhľadom na jasnosť a predvídateľnosť uplatniteľného vnútroštátneho práva, ale aj na skutočnosť, že sa zdá, že v tomto prípade ide o odborníkov z odvetvia nehnuteľností.

48 Takáto prax je totiž síce poľutovaniahodná, ale *a priori* nemôže byť spôsobilá poskytnúť dotknutým zdaniteľným osobám presné ubezpečenia o neuplatnení DPH na transakcie týkajúce sa nehnuteľností, o aké ide vo veci samej.

49 Treba dodať, že vzhľadom na rozmer transakcie týkajúcej sa nehnuteľností, o ktorú ide vo veci samej, spočívajúcej vo výstavbe a predaji štyroch nehnuteľností spolu s viac ako 130 bytmi, nemohol pozorný a obozretný hospodársky subjekt rozumne prísť k záveru, že takáto transakcia nepodlieha DPH, pokiaľ nedostal alebo sa aspoň nepokúšal získať výslovné ubezpečenia v tomto zmysle na príslušných vnútroštátnych daňových orgánoch.

50 Pokiaľ ide v treťom a poslednom rade o súlad úrokov z omeškania, ktoré v tomto prípade uplatnil daňový orgán, s právom Únie, treba pripomenúť, že pokiaľ neexistuje zosúladenie právnych predpisov Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným týmito právnymi predpismi, členským štátom zostáva právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich vhodné. Pri výkone svojich právomocí sú však povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality (pozri rozsudok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 50 a citovanú judikatúru).

51 Členské štáty teda síce môžu s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať daňovým podvodom platne stanoviť vo svojich príslušných vnútroštátnych právnych predpisoch primerané sankcie na účely trestného postihu nedodržania povinnosti zapísať sa do registra zdaniteľných osôb na účely DPH, takéto sankcie však nesmú presiahnuť rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Prináleží vnútroštátnemu súdu preveriť, či výška sankcie nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení presného vybratia dane a zabránení daňovým podvodom vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci a najmä na konkrétnu sumu, ktorá bola uložená, a na prípadnú existenciu daňového podvodu alebo obchádzania uplatniteľnej právnej úpravy zo strany zdaniteľnej osoby, ktorej bola uložená sankcia za to, že sa nezaregistrovala (pozri v tomto zmysle rozsudok R-dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, body 45, 46 a 54).

52 Rovnaké zásady platia pre úroky z omeškania, ktoré, pokiaľ majú povahu daňových sankcií, čo preverí prináleží vnútroštátnemu súdu, nesmú byť nadmerné vo vzťahu k závažnosti, s akou zdaniteľná osoba porušila svoje povinnosti.

53 Preto treba na dve prvé otázky odpovedať, že zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, nebránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán v nadväznosti na daňovú kontrolu rozhodol uplatniť DPH na určité transakcie a uložil zaplatenie úrokov z omeškania, pod podmienkou, že toto rozhodnutie sa zakladá na jasných a presných pravidlách a prax tohto orgánu nebola spôsobilá vyvolať v mysli pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto transakcie, čo preverí príslušný vnútroštátny súd. Úroky z omeškania uplatnené za takýchto okolností musia dodržiavať zásadu proporcionality.

#### *O tretej a štvrtej otázke*

54 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernica 2006/112 bráni vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií zamietne zdaniteľnej osobe, ktorá naopak musí zaplatiť daň, ktorú mala vybrať, výlučne z dôvodu, že v prípade vykonania týchto transakcií nebola zaregistrovaná na účely DPH, a to až dovtedy, kým nebude riadne zaregistrovaná na účely DPH a nebude predložené vyúčtovanie splatnej dane.

55 Článok 167 a nasledujúce články smernice 2006/112 spresňujú vznik a rozsah práva na odpočet. Treba najmä pripomenúť, že na základe článku 167 tejto smernice uvedené právo vzniká v prípade, keď sa odpočítateľná daň stane vymáhateľnou.

56 Podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo na odpočet základnú zásadu spoločného systému DPH, v zásade nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa okamžite na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, ako aj Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 30 a 31).

57 Cieľom tohto systému je úplne odľahčiť podnikateľa od bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, ako aj Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32).

58 Ďalej už Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bol priznaný jej odpočet na vstupe, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci mohli zdaniteľné osoby opomenúť určité formálne požiadavky (pozri v tomto zmysle rozsudky Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, ako aj Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38).

59 Pokiaľ má teda daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpočet tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie výkonu tohto práva, až by bol neúčinný (pozri rozsudok Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40).

60 Registrácia na účely DPH upravená v článku 214 smernice 2006/112, ako aj povinnosť zdaniteľnej osoby oznámiť začatie, zmenu a ukončenie jej činností upravená v článku 213 tejto smernice predstavujú len formálne požiadavky na účely kontroly, ktoré nesmú spochybniť najmä

právo na odpočet DPH, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky vzniku tohto práva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 50; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32, a Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32).

61 Z toho najmä vyplýva, že zdaniteľnej osobe na účely DPH nemožno brániť vo výkone jej práva na odpočet z dôvodu, že pred použitím tovaru nadobudnutého v rámci jej zdaniteľnej činnosti nebola zaregistrovaná na účely DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 51).

62 Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať na základe článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takýchto cieľov, ani spochybňovať neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, ako aj Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014, 2429, body 36 a 37).

63 Sankcionovanie nedodržania povinností zdaniteľnej osoby týkajúcich sa účtovania a oznámenia odmietnutím práva na odpočet tak jasne zachádza nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správne uplatnenie týchto povinností, keďže právo Únie nebráni členským štátom uložiť v prípade potreby pokutu alebo peňažnú sankciu primeranú závažnosti porušenia. Takáto prax zachádza aj nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzania daňovým podvodom v zmysle článku 273 smernice 2006/112, keďže môže viesť dokonca aj k strate práva na odpočet, pokiaľ k oprave daňového priznania daňovým orgánom dôjde až po uplynutí prekluzívnej lehoty, ktorú má k dispozícii zdaniteľná osoba na účely odpočtu (pozri analogicky rozsudok Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 67 a 68).

64 V tejto veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že hmotnoprávne požiadavky týkajúce sa práva na odpočet na vstupe sú splnené, a že žalobcovia vo veci samej boli pri daňovej kontrole považovaní za zdaniteľné osoby. Za týchto podmienok odklad výkonu práva na odpočet DPH až dovtedy, kým tieto zdaniteľné osoby predloženia prvé vyúčtovanie tejto dane, a to len z dôvodu, že v ňase, keď uskutočnili transakcie podliehajúce DPH, neboli zaregistrované na účely DPH, pričom tieto osoby musia okrem iného zaplatiť s tým súvisiacu daň, zachádza nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzania daňovým podvodom.

65 Z toho vyplýva, že na tretiu a štvrtú otázku treba odpovedať, že smernica 2006/112 za okolností, o aké ide vo veci samej, bráni vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií zamietne zdaniteľnej osobe, ktorá naopak musí zaplatiť daň, ktorú mala vybrať, výlučne z dôvodu, že v ňase vykonania týchto transakcií nebola zaregistrovaná na účely DPH, a to až dovtedy, kým nebude riadne zaregistrovaná na účely DPH a nebude predložené vyúčtovanie splatnej dane.

## O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (siedma komora) rozhodol takto:

1. Zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, nebránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán v nadväznosti na daňovú kontrolu rozhodol uplatniť daň z pridanej hodnoty na určité transakcie a uložil zaplatenie úrokov z omeškania, pod podmienkou, že toto rozhodnutie sa zakladá na jasných a presných pravidlách a prax tohto orgánu nebola spôsobilá vyvolať v mysli pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto transakcie, čo preveriť prináleží vnútroštátnemu súdu. Úroky z omeškania uplatnené za takýchto okolností musia dodržiavať zásadu proporcionality.
2. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty za okolností, o aké ide vo veci samej, bráni vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií zamietne zdaniteľnej osobe, ktorá naopak musí zaplatiť daň, ktorú mala vybrať, výlučne z dôvodu, že v záse vykonania týchto transakcií nebola zaregistrovaná na účely dane z pridanej hodnoty, a to až dovtedy, kým nebude riadne zaregistrovaná na účely dane z pridanej hodnoty a nebude predložené vyúčtovanie splatnej dane.

Podpisy

\* Jazyk konania: rumunčina.