

Predbežné znenie

&ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 16. februára 2023 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Výstavba stavebného komplexu združením bez právnej subjektivity – Zmluva o združení – Predaj bytov uvedeného stavebného komplexu určitými účastníkmi združenia – Určenie zdaniťnej osoby, ktorá je povinná platiť daň – Zásada daňovej neutrality – Právo na odpočítanie DPH“

Vo veci C-519/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko) z 28. júna 2021 a doručený Súdnemu dvoru 24. augusta 2021, ktorý súvisí s konaním:

ASA

proti

DGRFP Cluj,

za účasti:

BP,

MB,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

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

generálny advokát: N. Emiliou,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- ASA, v zastúpení: S. I. Puș, avocat,
- rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane, A. Rotăreanu a A. Wellman, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a J. Jokubauskaitė, 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“), ako aj zásad proporcionality, daňovej neutrality a právnej istoty.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi ASA, fyzickou osobou, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Cluj-Napoca, Rumunsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci zdanenia transakcií, ktoré sa týkajú sa predaja bytov, daňou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaplatené rôzne nákladové prvky.“

4 V článku 9 ods. 1 tejto smernice sa uvádza:

„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.“

5 Článok 11 uvedenej smernice stanovuje:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty... môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale sú časne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

6 Článok 12 tej istej smernice stanovuje:

„1. 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,
- b) dodanie stavebných pozemkov.

2. Na účely písmena a) odseku 1 je ‚budova‘ akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

Členské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem ‚pozemky, na ktorých stoja‘.

Členské štáty môžu uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej prvého dodania alebo obdobie od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania, a to za predpokladu, že prvé obdobie nebude dlhšie ako päť rokov a druhé obdobie nebude dlhšie ako dva roky.

3. Na účely písmena b) odseku 1 je ‚stavebný pozemok‘ akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zdefinujú ako stavebný pozemok.“

7 Podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH:

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

8 Článok 62 tejto smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

1. ‚Zdaniteľná udalosť‘ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;

2. ‚daňová povinnosť‘ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

9 V zmysle článku 63 uvedenej smernice:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

10 Článok 65 tej istej smernice stanovuje:

„Ak má k platbe na účet [Ak má k zaplateniu zálohy – *neoficiálny preklad*] dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

11 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

12 Článok 78 tejto smernice znie:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

- a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,
- b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávate? ú?tuje odberate?ovi.

Na ú?ely prvého odseku písm. b) môžu ?lenské štáty považova? za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.“

13 V zmysle ?lánku 167 uvedenej smernice:

„Právo odpo?íta? da? vzniká vtedy, ke? vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná [ke? sa odpo?ítateľná da? stáva splatnou – *neoficiálny preklad*].“

14 V ?lánku 168 tej istej smernice sa uvádza:

„Pokia? ide o tovar a službu, ktoré sú použité na ú?ely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto?ňuje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto ?lenskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

15 ?lánok 178 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí sp??a? tieto podmienky, aby si mohla uplatni? právo na odpo?ítanie dane:

- a) pre odpo?ítanie dane uvedené v ?lánku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s ?lámkami 220 až 236 a ?lámkami 238, 239 a 240,

...“

16 V ?lánku 179 tejto smernice sa uvádza:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpo?ítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zda?ovacie obdobie odpo?íta celkovú výšku DPH za to isté zda?ovacie obdobie, v ktorom právo na odpo?ítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa ?lánku 178.

?lenské štáty však môžu vyžadova? od zdaniteľných osôb, ktoré uskuto?ujú príležitostné transakcie uvedené v ?lánku 12, aby uplat?ovali právo na odpo?ítanie dane len v ?ase dodania.“

17 V zmysle ?lánku 226 uvedenej smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa ?lánkov 220 a 221 musia [na ú?ely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahova? iba tieto údaje:

1. dátum vyhotovenia faktúry,
2. poradové ?íslo založené na jednej alebo viacerých sériách, ktoré jednozna?ne identifikuje faktúru,

3. identifikačné číslo pre DPH ustanovené v článku 214, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,
4. identifikačné číslo pre DPH odberateľa ustanovené v článku 214, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby, za ktoré je povinný platiť daň, alebo pod ktorým mu bol dodaný tovar uvedený v článku 138,
5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,
6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,
7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
9. uplatnenú sadzbu DPH,
10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

...“

Rumunské právo

18 Článok 86 ods. 2 až 5 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o Daňovom zákonníku) (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „Daňový zákonník“) stanovoval:

„2. V rámci každého združenia bez právnej subjektivity založeného podľa zákona sú účastníci povinní uzatvoriť zmluvu o združení v písomnej forme na začiatku činnosti, ktorá musí obsahovať najmä tieto údaje:

- a) zmluvné strany;
- b) oblasť činnosti a sídlo združenia;
- c) vklady účastníkov vo forme majetku a práv;
- d) percentuálny podiel každého účastníka na zisku alebo strate združenia úmerne k vkladu každého z nich;
- e) určenie účastníka zodpovedného za plnenie povinností združenia voči orgánom verejnej moci;
- f) podmienky ukončenia činnosti združenia. Vklady účastníkov stanovené v zmluve o združení sa nepovažujú za príjmy združenia. Zmluva o združení sa zaregistruje na príslušnom daňovom orgáne v lehote 15 dní odo dňa jej uzavretia. Daňový orgán je oprávnený odmietnuť zápis zmluvy, ak neobsahuje požadované údaje v súlade s týmto odsekom.

3. Ak medzi účastníkmi existuje príbuzenský vzťah až do štvrtého stupňa, strany sú povinné predložiť dôkaz o tom, že sa podieľajú na dosahovaní zisku prostredníctvom majetku alebo práv,

ktoré vlastnia. Účastníkmi môžu byť aj fyzické osoby s obmedzenou spôsobilosťou.

4. Združenia sú povinné predložiť príslušnému daňovému orgánu najneskôr do 15. marca nasledujúceho roku ročné daňové priznania príjmov podľa vzoru vypracovaného ministerstvom financií, ktoré budú zahŕňať aj rozdelenie istého zisku/straty medzi účastníkov.

5. Ročný príjem/strata, dosiahnutý/á v rámci združenia, sa rozdelí medzi účastníkmi úmerne k percentuálnemu podielu zodpovedajúcemu vkladu v súlade so zmluvou o združení.“

19 Podľa článku 125a ods. 1 Daňového zákonníka:

„Na účely tejto hlavy majú nasledujúce pojmy a výrazy tieto významy:

...

(18) pod ‚zdaniteľnou osobou‘ sa rozumie subjekt v zmysle článku 127 ods. 1 a znamená fyzickú osobu, skupinu osôb, verejnú inštitúciu, právnickú osobu a akýkoľvek iný subjekt, ktorý môže vykonávať ekonomickú činnosť,

...“

20 Článok 127 ods. 8 a 9 tohto zákonníka stanovuje:

„8. Za podmienok a v medziach stanovených vo vykonávacích predpisoch sa považuje za jednu zdaniteľnú osobu skupina zdaniteľných osôb, ktoré sú usadené v Rumunsku a sú právne nezávislé a vzájomne úzko prepojené organizačnými, finančnými a ekonomickými väzbami.

9. Každý účastník alebo partner združenia alebo organizácie bez právnej subjektivity sa považuje za samostatnú zdaniteľnú osobu v súvislosti s tými ekonomickými činnosťami, ktoré sa nevykonávajú v mene príslušného združenia alebo organizácie.“

21 Podľa článku 152 ods. 1 uvedeného zákonníka:

„Zdaniteľná osoba so sídlom v Rumunsku s priznaným alebo dosiahnutým ročným obratom nižším než 35 000 eur, ktorého zodpovedajúca hodnota v RON sa určuje podľa výmenného kurzu, ktorý oznámi Banca Națională a României [(Centrálna banka, Rumunsko)] k dátumu pristúpenia, a zaokrúhľuje sa na nasledujúcu tisícinu, môže uplatniť oslobodenie od dane, nazvané ‚osobitný režim oslobodenia od dane‘, na transakcie uvedené v článku 126 ods. 1, s výnimkou dodania nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane v súlade s článkom 143 ods. 2 písm. b).“

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutie vlády č. 44/2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 571/2003 o Daňovom zákonníku) (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (aj len „rozhodnutie vlády č. 44/2004“) vo svojom bode 4 vydanom na základe ustanovení článku 127 Daňového zákonníka stanovoval:

„1. Na účely článku 127 ods. 8 Daňového zákonníka si skupina zdaniteľných osôb, ktoré sú usadené v Rumunsku a sú právne nezávislé a úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, môže zvoliť, že sa bude považovať za jednu zdaniteľnú osobu, tzv. daňovú skupinu, za týchto podmienok:

- a) zdaniteľná osoba môže byť súčasťou len jednej daňovej skupiny; a
 - b) možnosť voľby sa musí týkať obdobia najmenej dvoch rokov, a
 - c) všetky zdaniteľné osoby skupiny musia uplatňovať rovnaké zdaňovacie obdobie;
2. Daňová skupina môže pozostávať z dvoch až piatich zdaniteľných osôb.
3. Daňovú skupinu môžu tvoriť až do 1. januára 2009 len zdaniteľné osoby, ktoré sa považujú za veľké daňové subjekty.
4. Zdaniteľné osoby, ktorých základné imanie vo výške viac ako 50 % priamo alebo nepriamo vlastní tí istí akcionári, sa považujú za úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami v zmysle odseku 1.
5. Na účely vytvorenia daňovej skupiny sa predloží príslušnému daňovému orgánu žiadosť podpísaná všetkými členmi skupiny, v ktorej budú uvedené nasledujúce informácie:
- a) meno, adresa, predmet činnosti a identifikačné číslo pre DPH každého člena;
 - b) dôkazy preukazujúce, že členovia sú úzko prepojení v zmysle odseku 2;
 - c) meno člena vymenovaného za zástupcu.
6. Príslušný daňový orgán prijme úradné rozhodnutie, ktorým schváli alebo zamietne vytvorenie daňovej skupiny a oznámi toto rozhodnutie zástupcovi skupiny, ako aj každému daňovému orgánu, v ktorého jurisdikcii sa nachádzajú členovia daňovej skupiny, v lehote 60 dní od doručenia žiadosti uvedenej v odseku 5.
7. Vytvorenie daňovej skupiny nadobúda účinnosť prvý deň druhého mesiaca odo dňa rozhodnutia uvedeného v odseku 6.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 23 Sestry ASA a PP boli spoluvlastníkmi pozemku v Rumunsku.
- 24 Na konci roka 2006 uzavreli zmluvu o združení bez právnej subjektivity s BP a MB, ďalšími dvoma fyzickými osobami, na účely výstavby stavebného komplexu zloženého z ôsmich obytných budov s 56 bytmi určenými na predaj tretím osobám.
- 25 Zmluva o združení najmä stanovovala, že BP a MB budú spoločne znášať výdavky spojené s výstavbou stavebného komplexu a že pokiaľ ide o zisk, ASA a PP majú každá nárok na podiel vo výške 16,67 %, a BP a MB na podiel vo výške 33 %.
- 26 Okrem toho podľa uvedenej zmluvy o združení boli návrh, získanie stavebných povolení a všetkých potrebných administratívnych dokumentov, splnenie všetkých formalít a krokov požadovaných na zápis nehnuteľností a bytov do katastra nehnuteľností, ako aj predaj bytov, ktoré sa mali postaviť, predmetom spoločných záväzkov.
- 27 Napokon boli tak MB, ako aj BP poverení v mene a na účet ASA a PP vykonať prevod vlastníckeho práva, ktoré mali ASA a PP ku všetkým bytom, ktoré sa mali postaviť.

28 Po výstavbe bolo 56 bytov zapísaných do katastra nehnuteľností, v ktorom boli ako vlastníci alebo spoluvlastníci uvedených bytov uvedené buď jednotlivito ASA, alebo PP, alebo spoločne ASA a PP s polovičnými podielmi.

29 V období od 13. mája 2008 do 28. novembra 2008 sa predalo 53 týchto bytov, z toho 13 bytov predala samotná ASA, 14 bytov samotná PP a 26 bytov v spoluvlastníctve predali ASA a PP (z toho 3 byty sa predali BP a MB).

30 V príslušných uzatvorených kúpnych zmluvách boli ako vlastníci majetku uvedené len ASA a PP, pričom BP a MB sa v nich neuvádzali. Okrem toho uvedené zmluvy neobsahovali nijaký odkaz na DPH ani na uzatvorenie zmluvy o združení.

31 V nadväznosti na daňovú kontrolu vydal daňový orgán 26. októbra 2011 daňový výmer voči ASA, v ktorom ju označil za povinnú zaplatiť DPH vo výške 537 287 rumunských lei (RON) (približne 109 000 eur) a úroky a úroky z omeškania vo výške 482 269 rumunských lei (RON) (približne 98 000 eur).

32 Daňový orgán zastával názor, že ASA vykonávala v roku 2008 samostatne alebo spoločne s PP ekonomickú činnosť na účely získania príjmu, konkrétne že predaje uzavreté v rámci tejto činnosti predstavovali plnenia podliehajúce DPH, a že v dôsledku toho patrila do kategórie zdaniteľných osôb v súlade s vnútroštátnym právom. Okrem toho, keďže suma, ktorú získali ASA a PP počas predmetných predajov, prekročila prahovú hodnotu na oslobodenie od DPH stanovenú v článku 152 ods. 1 Daňového zákonníka, ASA a PP sa mali 1. júla 2008 zaregistrovať na účely DPH. Daňový orgán tak dospel k záveru, že ASA bola povinná zaplatiť DPH uplatniteľnú na uvedené predaje po tomto dátume.

33 S cieľom dospieť k týmto záverom sa daňový orgán opieral o zmluvu o združení, ktorá nebola formálne zaregistrovaná a bola mu predložená až na zážiadku daňovej kontroly.

34 Sťažnosť, ktorú podala ASA proti tomuto daňovému výmeru, daňový orgán v roku 2012 zamietol.

35 ASA podala v prvostupňovom konaní žalobu na vnútroštátny súd, Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko), ktorou sa domáhala v prvom rade zrušenia rozhodnutia o zamietnutí sťažnosti a daňového výmeru. V priebehu roka 2014 v rámci tohto sporu vyzvala BP a MB na rušenie, aby v prípade, že by nemala vo veci úspech, boli BP a MP povinní zaplatiť sumu predstavujúcu dve tretiny daňovej pohľadávky, ktorú mala ASA povinnosť zaplatiť podľa daňového výmeru.

36 Rozsudkom z 28. januára 2016 uvedený súd čiastočne vyhovel žalobe ASA, pričom sčasti zrušil rozhodnutie o zamietnutí sťažnosti, daňový výmer, ako aj súvisiacu správu o daňovej kontrole z dôvodu spôsobu výpočtu DPH a súvisiacich výdavkov.

37 Rozsudkom vydaným v roku 2016 Înalta Curte de Casație ingeri Justiție (Najvyšší kasátný súd, Rumunsko) vyhovel odvolaniam podaným ASA a daňovým orgánom proti tomuto rozsudku z 28. januára 2016 a vrátil vec vnútroštátnemu súdu na nové preskúmanie.

38 Rozsudkom zo 14. marca 2019 vnútroštátny súd čiastočne vyhovel žalobe, ktorú podala ASA proti daňovému orgánu, pričom sčasti zrušil rozhodnutie o zamietnutí sťažnosti, daňový výmer, ako aj súvisiacu správu o daňovej kontrole, a dospel k záveru, že cena dohodnutá v rámci transakcií uskutočnených s ASA už zahŕňala DPH.

39 ASA a daťový úrad podali proti tomuto rozsudku odvolanie.

40 Rozsudkom z 23. júla 2020 Îalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Najvyšší kasa?ný súd) zrušil uvedený rozsudok a opätovne vrátil vec vnútroštátnemu súdu na nové preskúmanie.

41 V tejto súvislosti vnútroštátny súd na úvod uvádza, že v rámci sporu vo veci samej posúdenie, pod?a ktorého na jednej strane ASA patrí do kategórie zdanite?ných osôb, a na druhej strane ekonomická ?innos?, ktorú ASA vykonáva, ?i už samostatne, alebo spoločne s PP, predstavuje transakciu podliehajúcu DPH, nadobudlo právoplatnosť.

42 V tomto kontexte sa vnútroštátny súd po prvé pýta, ?i BP a MB majú tiež postavenie zdanite?ných osôb z h?adiska transakcií, ktorými sú predaje bytov, o ktoré ide vo veci samej.

43 Tento súd uvádza, že iba ASA a PP sa zú?astnili na zdanite?nej udalosti na ú?ely DPH tým, že prostredníctvom predajov uskuto?nili dodanie tovaru a bola im zaplatená cena. Okrem toho konštatuje, že ú?as? BP a MB bola nevyhnutná na ú?el výstavby ôsmich nehnute?ností, a teda pre ekonomickú ?innos? ako takú.

44 V tejto súvislosti sa uvedený súd domnieva, že vzh?adom na to, že daťový orgán zoh?adnil zmluvu o združení na ú?ely odôvodnenia zdanenia uloženého ASA, nemohol tvrdiť, že nevedel o ustanoveniach tejto zmluvy pod zámienkou, že táto zmluva nebola registrovaná na daťové ú?ely pred začatím ekonomickej ?innosti a že táto zmluva nesp??a formálne náležitosti stanovené v ?lánku 86 ods. 2 Daťového zákonníka. Okrem toho vzh?adom na rozsudok z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko (C?85/11, EU:C:2013:217), sa možno domnieva?, že osoby uvedené v ?lánku 11 smernice o DPH nemusia individuálne sp??a? definíciu zdanite?nej osoby uvedenú v ?lánku 9 ods. 1 uvedenej smernice, keďže spojenie medzi týmito dvomi ustanoveniami zdá sa umož?uje, aby osoby ako celok, ktoré sú vzájomne úzko prepojené finan?nými, ekonomickými a organiza?nými väzbami, spoločne vyhovovali tejto definícii. Inak povedané, nezoh?adnenie zmluvy o združení by mohlo vies? ku vzniku nereálnej daťovej situácie. Preto vzh?adom na rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, bod 43), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C?271/12, EU:C:2013:297, bod 34), by malo byť rozhodujúcou otázkou, ?i daťový orgán vedel o tejto zmluve o združení pred vydaním daťového výmeru.

45 Po druhé sa vnútroštátny súd pýta na rozsah práva na odpo?ítanie, ktoré musí mať osoba, ktorá sa nachádza v postavení ASA. V prvom prípade sa tento súd, opierajúc sa o judikatúru Súdneho dvora, domnieva, že ASA nemožno odmietnu? právo na odpo?ítanie DPH, pokia? ide o DPH pri investičných transakciách uskuto?nených na ú?ely ?innosti združenia, vrátane DPH zodpovedajúcej faktúram vystaveným v mene BP, MB a PP len z dôvodu, že ASA nebola povinná plati? da? a osobne nezaplatila DPH na vstupe za tovary a služby použité v rámci transakcií dotknutých vo veci samej. Uvedený súd sa však domnieva, pokia? ide o DPH, ktorú zaplatila PP na vstupe, že ASA by mohlo byť odmietnuté právo na odpo?ítanie DPH z dôvodu, že samotná PP bola povinná plati? da?, ?o je dôvod, pre ktorý by jej bolo treba prizna? právo na odpo?ítanie DPH, ktorú zaplatila na vstupe.

46 V druhom prípade sa vnútroštátny súd opiera o rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, bod 44), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že zdanite?ná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar a služby boli skuto?ne poskytnuté na vstupe zdanite?nými osobami pre potreby jej vlastných transakcií podliehajúcich DPH, a vo vz?ahu ku ktorým skuto?ne zaplatila DPH. Z toho vyplýva, že ASA nemôže odpo?íta? DPH z faktúr, ktoré na vstupe vystavila v mene PP, keďže samotná PP sa pred súdom domáhala práva na odpo?ítanie dane a uvedené právo nemožno uplatni? dvakrát. Pokia? ide o DPH zodpovedajúcu faktúram vystaveným v mene BP a MB, ten istý súd vychádza zo zásady, že ASA nemôže odpo?íta? DPH

aj z dôvodu, že nezaplatila DPH na vstupe a BP a MB nie sú zdaniteľnými osobami.

47 Po tretie vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosti o tom, či ASA môže vyzvať BP a MB na rušenie, aby boli povinní zaplatiť DPH, ktorá bola zaplatená v pomere k ich nároku na zisk stanoveným v zmluve o združení. Poznamenáva, že ak by sa takáto rušiteľská žaloba považovala za dôvodnú, mohla by mať za následok zmenu daňového výmeru, a tým by zbavila BP a MB nárokov, ktoré im priznáva Codul de procedură fiscală (Daňový poriadok) v prípade, ak by daňový úrad konal priamo proti nim.

48 Za týchto podmienok Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno smernicu [o DPH] vo všeobecnosti a najmä jej články 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 [a] 78 vykladať v osobitnom kontexte, akým je kontext vo veci samej, v tom zmysle, že, pokiaľ ide o vznik zdaniteľnej udalosti v prípade zdaniteľných transakcií pri dodaní nehnuteľností a o spôsob tvorby príslušného základu dane, majú fyzické osoby, ktoré sú zmluvnými stranami zmluvy o združení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná pred začatím činnosti na daňovom orgáne, ale bola mu predložená pred vydaním daňových správnych aktov, takisto postavenie zdaniteľnej osoby popri zdaniteľnej osobe, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mala vybrať?

2. Možno smernicu [o DPH] vo všeobecnosti a najmä jej článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) [a] článok 179, ako aj zásadu proporcionality a zásadu neutrality vykladať v osobitnom kontexte, akým je kontext vo veci samej, v tom zmysle, že:

a) sa uznáva možnosť priznania práva na odpísanie dane zdaniteľnej osobe v prípade, že táto osoba nie je povinná platiť daň, alebo nezaplatila osobne DPH na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií, pričom DPH je splatná/zaplatená na vstupe fyzickými osobami, vo vzťahu ku ktorým nebolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby, ale ktoré sú účastníkmi zmluvy o združení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti, so zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mala vybrať[;]

b) sa uznáva možnosť priznania práva na odpísanie dane zdaniteľnej osobe v osobitnom kontexte, akým je kontext vo veci samej, v prípade, že táto osoba nie je povinná platiť daň alebo nezaplatila osobne DPH na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií, pričom DPH je splatná/zaplatená na vstupe fyzickou osobou, v súvislosti s ktorou bolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby, ktorá je stranou zmluvy o združení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti a ktorá spolu so zdaniteľnou osobou má v úmysle takisto uplatniť alebo mohla uplatniť svoje právo na odpísanie dane, pričom tieto posledné uvedené osoby sú povinné zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mohli vybrať[?]

3. V prípade zápornej odpovede a/alebo aj z hľadiska zásady právnej istoty: je prípustný návrh zdaniteľnej osoby, ktorej bola uložená povinnosť platiť DPH a súvisiace príslušenstvo, ktorým sa domáha nápravy od fyzických osôb, vo vzťahu ku ktorým nebolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby a ktoré sú účastníkmi zmluvy o združení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti, so zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mala vybrať, vo výške percentuálneho podielu, ktorý prináleží týmto osobám pri delení zisku v súlade so zmluvou o združení, vzhľadom na povinnosť platiť DPH a súvisiace príslušenstvo uložené zdaniteľnej osobe?“

O návrhu na skrátené konanie

49 Vnútroštátny súd navrhol, aby Súdny dvor prejednal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania v skrátrenom konaní upravenom v článku 105 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora. Na podporu svojho návrhu tento súd uviedol, že konanie vo veci samej prebieha na vnútroštátnych súdoch od 2. júla 2012.

50 Článok 105 ods. 1 rokovacieho poriadku stanovuje, že na návrh vnútroštátneho súdu, alebo výnimovo i bez návrhu, môže predseda Súdneho dvora, ak si povaha veci vyžaduje jej prejednanie, bez zbytočného odkladu, po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta, rozhodnúť, že prejudiciálne konanie prebehne v skrátrenom konaní.

51 Treba pripomenúť, že takéto skrátené konanie predstavuje procesný nástroj určený na riešenie mimoriadne naliehavej situácie (rozsudok zo 16. júna 2022, Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, bod 40 ako aj citovaná judikatúra).

52 Na jednej strane teda okolnosť, že vnútroštátny súd je povinný vynaložiť všetko úsilie na zabezpečenie rýchleho prejednania veci samej, sama osebe nepostačuje na odôvodnenie použitia skráteneho konania podľa článku 105 ods. 1 rokovacieho poriadku [rozsudok zo 14. júla 2022, CC (Presun obvyklého pobytu dieťaťa do tretieho štátu), C-572/21, EU:C:2022:562, bod 22 a citovaná judikatúra].

53 Na druhej strane neistota, ktorá ovplyvňuje účasťníkov sporu počas niekoľkých rokov, a ich záujem, zaiste legitímny, na tom, aby čo najrýchlejšie poznali rozsah práv, ktoré im vyplývajú z práva Únie, nemôžu vzhľadom na odchylnú povahu skráteneho konania predstavovať výnimovnú okolnosť, ktorá by odôvodňovala použitie takéhoto konania (pozri v tomto zmysle uznesenie predsedu Súdneho dvora z 19. septembra 2017, Magamadov, C-438/17, neuvverejnené, EU:C:2017:723, bod 21 ako aj citovanú judikatúru).

54 V prejednávanej veci rozhodnutím zo 4. novembra 2021 predseda Súdneho dvora po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta zamietol návrh na prejednanie tejto veci v skrátrenom konaní.

55 Záujem osôb podliehajúcich súdnej právomoci, ktorý je rovnako dôležitý a legitímny, na tom, aby bol čo najrýchlejšie určený rozsah práv, ktoré im vyplývajú z práva Únie, totiž neodôvodňuje nutnosť prejednať vec samu bez zbytočného odkladu v zmysle článku 105 ods. 1 rokovacieho poriadku.

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

56 Na úvod treba určiť, či sa majú z hľadiska DPH rôzne transakcie súvisiace s výstavbou stavebného komplexu, ako aj s predajom postavených bytov, uskutočňované na základe zmluvy o združení, považovať za odlišné transakcie zdaňované oddelene alebo za jediné transakcie pozostávajúce z viacerých prvkov.

57 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedinú transakciu, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetná transakcia vykonáva, s cieľom určiť, či táto transakcia predstavuje na účely DPH dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 35 a citovaná judikatúra).

58 Súdny dvor zároveň na jednej strane rozhodol, že z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH vyplýva, že každá transakcia sa má obvykle považovať za odlišnú a nezávislú, a na druhej strane, že transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť neprirodzene rozdelená, aby sa nezmenila funkcia systému DPH (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 36 a citovaná judikatúra).

59 Za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a teda oddelene viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa však musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 37 a citovaná judikatúra).

60 O jediné plnenie ide vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou súvisia spolu tak úzko, že objektívne tvoria jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. Je to tak aj v prípade, že jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie, a ostatné plnenia predstavujú jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38 a citovaná judikatúra).

61 Neexistuje absolútne pravidlo, pokiaľ ide o určenie rozsahu plnenia z hľadiska DPH, a preto treba na určenie rozsahu plnenia zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých prebieha dotknutá transakcia (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 39 a citovaná judikatúra).

62 V rámci spolupráce stanovenej podľa článku 267 ZFEÚ na účely určenia, či obchodná transakcia predstavuje viacero nezávislých plnení alebo jediné plnenie na účely DPH, vnútroštátnemu súdu prislúcha skúmať charakteristické prvky dotknutej transakcie s prihliadnutím na hospodársky cieľ tejto transakcie a záujem osôb, pre ktoré sa vykonáva, a v tejto súvislosti s konečnou platnosťou posúdiť všetky skutkové okolnosti [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 32 a 33, ako aj citovanú judikatúru].

63 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že transakcia, o ktorú ide vo veci samej, spočívala vo výstavbe komplexu obytných budov na účely predaja postavaných bytov tretím osobám.

64 V prvom rade zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že ASA a PP sa zúčastnili na uvedenej transakcii tým, že poskytli pozemok, na ktorom vlastnila každá polovičný podiel, zatiaľ čo BP a MP dodali stavebné materiály a prevzali výdavky súvisiace s výstavbou uvedeného komplexu tiež každý na polovicu, vrátane výdavkov vynaložených na získanie potrebných administratívnych dokumentov. V dôsledku toho BP a MB disponovali faktúrami vystavenými na ich meno za tovary a služby nadobudnuté na účely výstavby komplexu, o ktorý ide vo veci samej.

65 V druhom rade treba zdôrazniť, že v súlade so zmluvou o združení bol predaj postavenej nehnuteľnosti súčasťou spoločných záväzkov zmluvných strán. Ako vyplýva aj zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, na jednej strane podľa kúpnych zmlúv uzavretých formou notárskych zápisníc boli vlastními nehnuteľností, o ktoré ide vo veci samej, ASA a PP, pričom v zmluvách nie je žiadna zmienka o BP a MB, ani o zmluve o združení. Na druhej strane BP a MB konali na základe poverenia, ktoré im umožnilo previesť, v mene a na účet ASA a PP, na osoby, ktoré si vybrali, a za cenu dohodnutú s kupujúcim, vlastnícke právo, ktoré mali ASA a PP k predmetným

bytom.

66 Keže sa zdá, že transakcie súvisiace jednak s výstavbou stavebného komplexu, o ktorý ide vo veci samej, a jednak s predajom nehnuteľného majetku majú rozdielnú povahu, pričom každá z nich má vlastnú ekonomickú charakteristiku a nemožno ju považovať za hlavnú – alebo vedľajšiu – vo vzťahu k druhej, treba s nimi zaobchádzať ako s odlišnými transakciami zdaňovanými oddelene, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu s ohľadom na okolnosti veci samej.

O prvej otázke

67 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 9 a 11 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zmluvné strany zmluvy o združení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na príslušnom daňovom orgáne pred začatím dotknutej ekonomickej činnosti, sa majú považovať za „zdaniteľné osoby“ popri zdaniteľnej osobe povinnej platiť daň zo zdaniteľného plnenia.

68 Pokiaľ ide v prvom rade o článok 9 ods. 1 tejto smernice, treba pripomenúť, že toto ustanovenie definuje pojem „zdaniteľná osoba“ ako „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.

69 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pojmy použité v článku 9 smernice o DPH, najmä pojem „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ širokú definíciu zameranú na nezávislosť pri výkone ekonomickej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejné, ako aj súkromné, ako aj subjekty bez právnej subjektivity, ktoré objektívne spĺňajú kritériá uvedené v tomto ustanovení, sa majú považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH [rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 39 a citovaná judikatúra].

70 Na účely určenia, kto sa má za okolností, o aké ide vo veci samej, považovať za „zdaniteľnú osobu“ na účely DPH v prípade predmetných dodaní, treba overiť, kto nezávisle vykonával uvedenú ekonomickú činnosť. Kritérium nezávislosti sa totiž týka otázky väzby dotknutej transakcie na konkrétnu osobu alebo subjekt, pričom okrem toho zaručuje, že nadobúdateľ môže vykonať svoje prípadné právo na odpočítanie z právneho hľadiska s istotou [rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 40].

71 Na tento účel treba preskúmať, či dotknutá osoba vykonáva ekonomickú činnosť vo vlastnom mene, na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť a či znáša ekonomické riziko spojené s výkonom týchto činností [rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 41 a citovaná judikatúra].

72 V prejednávanej veci prináleží v konečnom dôsledku vnútroštátnemu súdu, ktorý jediný má právomoc posúdiť skutkový stav, aby s prihliadnutím na úvahy uvedené v bodoch 56 až 60 tohto rozsudku určil, či BP a MP majú byť považovaní za vykonávajúcich ekonomickú činnosť „nezávisle“ vzhľadom na zmluvu o združení, o ktorú ide vo veci samej.

73 Súdny dvor, ktorý bol požiadaný, aby vnútroštátnemu súdu poskytol užitočné odpovede, má právomoc poskytnúť tomuto súdu usmernenia na základe informácií vyplývajúcich zo spisu vo veci samej, ako aj z písomných a ústnych pripomienok, ktoré mu boli predložené a ktoré vnútroštátnemu súdu umožnia rozhodnúť o konkrétnom spore, ktorý prejednáva (pozri analogicky rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 31).

74 Pokiaľ ide o zdaniteľnú transakciu, o ktorú ide vo veci samej, teda dodanie nehnuteľného majetku, je pravda, ako bolo pripomenuté v bode 65 tohto rozsudku, že predaj postavaných bytov bol podľa zmluvy o združení súčasťou spoločných záväzkov zmluvných strán.

75 Na jednej strane však z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že kúpne zmluvy uzavreté formou notárskych zápisníc stanovovali, že zisk z predaja bol určený na začlenenie do majetku ASA a PP ako vlastníkov nehnuteľností dotknutých vo veci samej, pričom v týchto zmluvách nie je žiadna zmienka o BP a MB, ani o zmluve o združení.

76 Na druhej strane, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, aj keď BP a MB konali na základe poverenia, ktoré im umožnilo previesť, v mene a na účet ASA a PP, na osoby, ktoré si vybrali, a za cenu dohodnutú s kupujúcim, vlastnícke právo, ktoré mali ASA a PP k bytom, nič to nemení na tom, že právne účinky kúpnych zmlúv, ktoré uzatvoril jeden zo zástupcov s tretími osobami, sa týkali len ASA a PP, keďže k dodaniu nehnuteľného majetku došlo výlučne na základe kúpnych zmlúv, a nie na základe zmlúv o budúcej kúpnej zmluve, ktoré uzavrel MB vo vlastnom mene ako zástupca ASA a PP.

77 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o dodanie nehnuteľného majetku, BP a MB nemožno považovať za osoby, ktoré samostatne vykonávali ekonomickú činnosť v súlade s článkom 9 ods. 1 smernice o DPH, a tak nemajú postavenie „zdaniteľnej osoby“ v zmysle tohto ustanovenia.

78 V druhom rade treba overiť, či sa zmluvné strany takej zmluvy o združení, o akú ide vo veci samej, majú považovať za jednu zdaniteľnú osobu v zmysle článku 11 smernice o DPH.

79 V tejto súvislosti článok 11 smernice o DPH vo svojom prvom odseku stanovuje, že každý členský štát môže považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na jeho území, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, a vo svojom druhom odseku spresňuje, že členský štát, ktorý využíva túto možnosť, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.

80 Týmto ustanovením chcel normotvorca Únie členským štátom v záujme administratívneho zjednodušenia alebo boja proti zneužívaniu, akým je napríklad rozdelenie jedného hospodárskeho subjektu na viaceré zdaniteľné osoby, aby pre každú z nich mohol platiť osobitný režim, umožniť, aby systematicky nespájali povahu zdaniteľnej osoby s výlučne právnou „nezávislosťou“ (rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 35 a citovaná judikatúra).

81 Pripodobnenie k jednej zdaniteľnej osobe v zmysle článku 11 prvého odseku smernice o DPH vylučuje, aby podriadené osoby naďalej samostatne podávali daňové priznania týkajúce sa DPH a aby sa pokračovalo v ich identifikovaní ako zdaniteľných osôb v rámci a mimo ich skupiny, keďže podľa uvedených daňových priznaní je oprávnená iba jediná zdaniteľná osoba (rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 36 a citovaná judikatúra).

82 V prejednáwanej veci rumunská vláda tvrdí, že vnútroštátny zákonodarca nevyužil možnosť,

ktorú členským štátom ponúka článok 11 smernice o DPH, a preto sa toto ustanovenie na spor vo veci samej neuplatňuje. Komisia tvrdí, že podľa rumunského práva bola až do 1. januára 2009 možnosť vytvoriť skupinu v zmysle tohto ustanovenia otvorená len pre veľké daňové subjekty, čím boli vylúčené také fyzické osoby, akými sú zmluvné strany zmluvy o združení, o ktorú ide vo veci samej.

83 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že keďže Súdny dvor nemá právomoc vykladať vnútroštátne právo, prináleží iba vnútroštátnemu súdu, aby určil, či zo znenia článku 125a ods. 18 a článku 127 ods. 8 Daňového zákonníka, ako aj z rozhodnutia vlády č. 44/2004 vyplýva, že rumunský zákonodarcu využil túto možnosť a že táto možnosť mohla byť v záse skutkových okolností vo veci samej uplatniteľná na zmluvné strany predmetnej zmluvy o združení.

84 Za predpokladu, že by to tak bolo, je na účely poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu potrebné, aby Súdnemu dvoru poskytol informácie, ktoré mu umožnia posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, so zásadami proporcionality a daňovej neutrality.

85 Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že členské štáty môžu v rámci svojej voľnej úvahy podriať uplatnenie režimu stanoveného v článku 11 smernice o DPH určitým obmedzeniam pod podmienkou, že sú súhlasom cieľom tejto smernice, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu, alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom, a že je dodržané právo Únie a jeho všeobecné zásady, najmä zásady proporcionality a daňovej neutrality (rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 57 a citovaná judikatúra).

86 Vnútroštátnemu súdu tak prináleží overiť, či požiadavka predchádzajúceho vyhlásenia o registrácii členmi daňovej skupiny na príslušnom daňovom orgáne, uvedená v bode 4 ods. 5 rozhodnutia vlády č. 44/2004, predstavuje nevyhnutné a vhodné opatrenie vo vzťahu k cieľom predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu, alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom (pozri analogicky rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 58 a citovanú judikatúru).

87 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, treba konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, ktorá vyžaduje registráciu členov daňovej skupiny na príslušnom daňovom orgáne pred uskutočnením zdaniteľných transakcií, podľa všetkého nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa článku 11 smernice o DPH, ktorým je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu, alebo bojovať proti daňovým alebo podvodom, keďže umožňuje daňovým orgánom identifikovať zdaniteľnú osobu pred uskutočnením transakcií, a tým uľahčuje daňovú kontrolu.

88 Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, táto zásada, ktorou normotvorca Únie vyjadril v oblasti DPH všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, bráni najmä tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaké transakcie, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovanú judikatúru, ako aj z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 65 a citovanú judikatúru).

89 V prejednávanej veci sa zdá, že predchádzajúce vyhlásenie dotknutej daňovej skupiny na príslušnom daňovom orgáne, ktoré ukladá vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, smeruje k tomu, aby tento orgán viedol register osôb povinných platiť daň z príjmov alebo daň z príjmov právnických osôb, a teda túto požiadavku nemožno vykladať tak, že je v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

90 Z toho vyplýva, že aj keby ustanovenia vnútroštátneho práva uvedené v bode 83 tohto rozsudku predstavovali prebratie článku 11 smernice o DPH a tieto ustanovenia by sa uplatňovali na zmluvné strany zmluvy o združení, o ktorú ide vo veci samej, tento článok 11 nebráni tomu, aby sa na takéto združenie bez právnej subjektivity, ktoré nebolo zaregistrované na daňovom orgáne pred dotknutými transakciami, nemohli vzťahovať uvedené ustanovenia.

91 Vzhľadom na už vyššie uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 9 a 11 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že zmluvné strany zmluvy o pridružení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na príslušnom daňovom orgáne pred začatím dotknutej ekonomickej činnosti, nemožno považovať za „zdaniteľné osoby“ popri zdaniteľnej osobe, ktorá je povinná zaplatiť daň zo zdaniteľnej transakcie.

O druhej otázke

92 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica o DPH, ako aj zásady proporcionality a daňovej neutrality majú vykladať v tom zmysle, že ukladajú povinnosť priznať zdaniteľnej osobe, ak táto zdaniteľná osoba nemá faktúru vystavenú na svoje meno, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe inou stranou združenia bez právnej subjektivity na účely výkonu ekonomickej činnosti tohto združenia.

93 Podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo na odpočítanie DPH základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže byť obmedzená a uplatňuje sa okamžite na všetky dane, ktoré sa týkajú plnenia uskutočnené na vstupe zdaniteľnou osobou (rozsudok z 10. februára 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, bod 47 a citovaná judikatúra).

94 Cieľom tohto systému je úplne odbremeniť podnikateľa od 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 cieľ alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH (rozsudok z 10. februára 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, bod 48 a citovaná judikatúra).

95 Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo na odpočítanie dane vtedy, keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou. Hmotnoprávne podmienky požadované na vznik tohto práva sú uvedené v článku 168 písm. a) tejto smernice. Na priznanie uvedeného práva je tak potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle uvedenej smernice a jednak aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (rozsudok z 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 39 a citovaná judikatúra).

96 Pokiaľ ide o formálne podmienky práva na odpočítanie, z článku 178 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že výkon tohto práva je podmienený vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 tejto smernice (rozsudok z 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 40 a citovaná judikatúra).

97 Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. Preto daňová správa nemôže odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že hmotnoprávne podmienky

týkajúce sa tohto práva sú splnené (rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 41 a citovaná judikatúra).

98 Prísne uplat?ovanie požiadavky na formálne predloženie faktúr by teda bolo v rozpore so zásadami neutrality a proporcionality, pretože by neprimerane bránilo zdanite?nej osobe využívať da?ovú neutralitu prináležiacu jej plneniam (rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 42 a citovaná judikatúra).

99 Zárove? je však úlohou zdanite?nej osoby, ktorá sa domáha odpo?ítania DPH, preukáza?, že sp??a podmienky stanovené na jeho získanie (rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 43 a citovaná judikatúra).

100 Zdanite?ná osoba je teda povinná predloži? objektívne dôkazy o tom, že tovar a služby boli skuto?ne poskytnuté na vstupe zdanite?nými osobami pre potreby jej vlastných zdanite?ných plnení podliehajúcich DPH, a vo vz?ahu ku ktorým skuto?ne zaplatila DPH (rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 44 a citovaná judikatúra).

101 V prejednávanej veci z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že BP a MB, ktorí boli poverení výstavbou stavebného komplexu, o ktorý ide vo veci samej, disponujú faktúrami vystavenými na ich meno za tovary a služby osobne nadobudnuté na ú?ely tejto výstavby v zmysle ?lánku 168 písm. a) a ?lánku 178 písm. a) smernice o DPH, zatiaľ ?o ASA, ktorá sa podie?ala na združení tak, že spolu s PP poskytla pozemok, na ktorom bol postavený uvedený stavebný komplex, má len faktúry vystavené na svoje meno za služby spojené s dodávkou elektrickej energie a da?ové doklady, ktoré predložila ako zaplatené zo strany BP.

102 Vzh?adom na judikatúru Súdneho dvora citovanú v bodoch 98 až 100 tohto rozsudku ASA prináleží, aby predložila objektívne dôkazy o tom, že tovary a služby súvisiace s výstavbou stavebného komplexu, o ktorý ide vo veci samej, jej skuto?ne poskytli na vstupe zdanite?né osoby pre potreby jej vlastných zdanite?ných transakcií podliehajúcich DPH, a to dodanie nehnute?ného majetku a vo vz?ahu ku ktorému skuto?ne zaplatila DPH, ?ím sa tak vyhne riziku dvojitého odpo?ítania rovnakej sumy DPH zo strany ASA a zo strany BP a MB, ?o je v rozpore so zásadou neutrality.

103 Vzh?adom na už vyššie uvedené treba na druhú otázku odpoveda? tak, že smernica o DPH, ako aj zásady proporcionality a da?ovej neutrality sa majú vyklada? v tom zmysle, že neukladajú povinnos? prizna? zdanite?nej osobe, ak táto zdanite?ná osoba nemá faktúru vystavenú na svoje meno, právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe inou stranou združenia bez právnej subjektivity na ú?ely výkonu ekonomickej ?innosti tohto združenia, aj keď zdanite?ná osoba je povinná plati? da? v súvislosti s touto ?innos?ou, ak neexistuje objektívny dôkaz, že tovar a služby, o ktoré ide vo veci samej, jej boli skuto?ne dodané na vstupe zdanite?nými osobami na ú?ely jej vlastných transakcií podliehajúcich DPH.

O tretej otázke

104 Svojou tre?ou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade zápornej odpovede na druhú otázku zásada právnej istoty bráni tomu, aby zdanite?ná osoba, ktorá je povinná plati? DPH, mohla vyzvať na ru?enie iných ú?astníkov zmluvy o združení s cie?om uloži? im povinnos? zaplati? DPH pomerne k ich právam na zisk v súlade s uvedenou zmluvou o združení.

105 V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, že zásada právnej istoty, ktorá je jednou zo všeobecných zásad práva Únie, vyžaduje, aby ú?inky právnych noriem boli jasné, presné a predvídate?né, najmä ak môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky, aby subjekty práva mohli jednozna?ne pozna? svoje práva a povinnosti a pod?a toho kona? (rozsudok z 25.

januára 2022, VYSOŽINA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, bod 47 a citovaná judikatúra).

106 Uvedenú zásadu právnej istoty musí rešpektovať vnútroštátna právna úprava, ktorá spadá do pôsobnosti práva Únie alebo ktorou sa toto právo vykonáva (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 17. júla 2014, Yumer, C?505/13, neuverejnené, EU:C:2014:2129, bod 37 a citovaný judikatúru).

107 Vnútroštátny súd však nepreukázal, že žaloba zdanite?nej osoby proti tretej osobe, ktorou sa prostredníctvom ru?ite?skej žaloby domáha vrátenia DPH zaplatenej na vstupe, spadá do pôsobnosti práva Únie alebo vykonáva toto právo Únie, keďže takáto ru?ite?ská žaloba sa riadi výlu?ne vnútroštátnym právom.

108 Za týchto podmienok, keďže chýbajú skuto?nosti umožňujúce dospieť k záveru o uplatnite?nosti smernice o DPH na situáciu, ktorej sa týka tretia otázka, je táto otázka neprípustná.

O trovách

109 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Články 9 a 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

zmluvné strany zmluvy o pridružení bez právnej subjektivity, ktorá nebola zaregistrovaná na príslušnom da?ovom orgáne pred za?atím dotknutej ekonomickej ?innosti, nemožno považovať za „zdanite?né osoby“ popri zdanite?nej osobe, ktorá je povinná zaplatiť da? zo zdanite?nej transakcie.

2. Smernica 2006/112/ES, ako aj zásady proporcionality a da?ovej neutrality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

neukladajú povinnosť priznať zdanite?nej osobe, ak táto zdanite?ná osoba nemá faktúru vystavenú na svoje meno, právo na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe inou stranou združenia bez právnej subjektivity na účely výkonu ekonomickej ?innosti tohto združenia, aj keď zdanite?ná osoba je povinná platiť da? v súvislosti s touto ?innosťou, ak neexistuje objektívny dôkaz, že tovar a služby, o ktoré ide vo veci samej, jej boli skuto?ne dodané na vstupe zdanite?nými osobami na účely jej vlastných transakcií podliehajúcich dani z pridanej hodnoty.

Podpisy

* Jazyk konania: rumun?ina.