

Vec C-519/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

24. august 2021

Vnútroštátny súd:

Curtea de Apel Cluj

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

28. jún 2021

Žalobkyňa:

ASA

Odporca:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

Účastníci v konaní o ručiteľskej žalobe:

BP

MB

Predmet konania vo veci samej

Správna žaloba smerujúca k zrušeniu daňového výmeru vo veci DPH vydaného po zistení výkonu predaja nehnuteľností fyzickými osobami

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad viacerých ustanovení smernice Rady 2006/112/ES z 29. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (DPH) a zásad proporcionality, neutrality DPH a právnej istoty

Prejudiciálne otázky

1. Možno smernicu 2006/[1]12/ES o DPH vo všeobecnosti a najmä 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 postavenie zdaniteľnej osoby aj fyzické osoby, ktoré sú zmluvnými stranami zmluvy o združení bez právnej subjektivity [uzavretej] so zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mala vybrať, keďže zmluva o združení nebola zaregistrovaná pred začatím činnosti na daňovom orgáne, ale bola mu predložená pred vydaním daňových správnych aktov?*

2. Možno smernicu 2006/112/ES o DPH vo všeobecnosti a najmä jej článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. 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 odpočítanie dane zdaniteľnej osobe v prípade, že táto osoba *nie* je daňovým dlžníkom, nezaplatila *osobne DPH na vstupe* z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií a ak DPH je splatná alebo zaplatená na vstupe fyzickými osobami, vo vzťahu ku ktorým nebolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby, ale ktoré sú účastníkmi zmluvy o združení bez právnej subjektivity [uzavretej] so zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mala vybrať vzhľadom na to, že zmluva o združení nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti[.]

b) sa uznáva možnosť priznania práva na odpočítanie dane zdaniteľnej osobe v osobitnom kontexte, akým je kontext vo veci samej, v prípade, že *nie* je daňovým dlžníkom, nezaplatila *osobne DPH na vstupe* z tovarov a služieb použitých v rámci zdaniteľných transakcií a ak DPH je splatná alebo zaplatená na

vstupe fyzickou osobou, v súvislosti s ktorou bolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby, ktorá je stranou zmluvy o združení bez právnej subjektivity a ktorá spolu so zdaniteľnou osobou má v úmysle takisto uplatniť alebo mala uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, pričom tieto posledné uvedené osoby sú povinné zaplatiť daň z transakcií pri výstupe, ktorú mohli vybrať vzhľadom na to, že zmluva o združení nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti?

3. V prípade zápornej odpovede a/alebo aj z hľadiska zásady právnej istoty:

je návrh zdaniteľnej osoby, ktorá má povinnosť zaplatiť DPH a súvisiace poplatky, ktorým sa domáha nápravy od fyzických osôb, voči ktorým nebolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby a ktoré sú účastníkmi zmluvy o združení bez právnej subjektivity [uzavretej] so zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z transakcií na výstupe, ktorú mal vybrať, prípustný vzhľadom na to, že zmluva o združení nebola zaregistrovaná na daňovom orgáne pred začatím činnosti s cieľom získať podiel [na dani] určený na rozdelenie zisku, ktorý prislúcha týmto osobám na základe zmluvy o združení v súvislosti s povinnosťou zaplatiť DPH a príslušných poplatkov, ktorú znáša zdaniteľná osoba?

Uvedené ustanovenia práva Únie a judikatúra Súdneho dvora

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenená smernicou Rady 2010/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), najmä jej články 2, 9, 11, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179 a 213

Rozsudky Súdneho dvora, C-368/09, Pannon Gép Centrum; C-280/10, Polski Trawertyn; C-85/11, Komisia/Írsko, C-324/11, Toth; C-271/12, Petroma Transport a i.; C-424/12, Fatorie; C-183/14, Salomie a Oltean a C-664/16, Vădan

Uvedené vnútroštátne ustanovenia

1. **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, Daňový zákonník), uverejnený v Monitorul Oficial č. 927 z 23. decembra 2003, v znení neskorších zmien a doplnení, v znení platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie (ďalej len: „Codul fiscal“).

„**Článok 86** – Pravidlá týkajúce sa združení bez právnej subjektivity

...

(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) vklad 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.

...

(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.

(6) Daňový režim príjmu, ktorý združenie dosiahlo v iných prípadoch, ako je združenie s právnickou osobou, sa určí rovnako podľa kategórie príjmov, do ktorej je zaradený.

(7) Zisk/príjem, ktorý prislúcha fyzickej osobe vyplývajúci zo združenia s rumunskou právnickou osobou, mikropodnikom, ktorý nemá právnu subjektivitu, stanovený v súlade s pravidlami stanovenými v IV. hlave, sa na účely zdanenia fyzickej osoby považuje za príjem zo samostatnej zárobkovej činnosti, od ktorého sa odpočítajú povinné príspevky s cieľom získať čistý príjem.

...

Hlava VI – Daň z pridanej hodnoty

Článok 125

(1) Daň z pridanej hodnoty je nepriama daň odvádzaná do štátneho rozpočtu, ktorá sa vyrubuje podľa ustanovení tejto hlavy.

Článok 125¹:

(1) Na účely tejto hlavy majú nasledujúce pojmy a výrazy tieto významy:

...

5. pod ‚základom dane‘ sa rozumie protihodnota pri dodaní zdaniteľného tovaru alebo poskytovaní služieb, pri zdaniteľnom dovoze alebo zdaniteľnom nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, stanovená v súlade s kapitolou VII;

...

18. pod ‚zdaniteľnou osobou‘ sa rozumie subjekt v zmysle článku 127 ods. 1. Zdaniteľná osoba je fyzická osoba, skupina osôb, verejná inštitúcia, právnická osoba a akýkoľvek iný subjekt, ktorý môže vykonávať ekonomickú činnosť;

...

20. pod ‚nezdaniteľnou osobou‘ sa rozumie subjekt, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článku 127 prvý odsek, na základe ktorých by sa mohol považovať za zdaniteľnú osobu.

...

Článok 126 – Zdaniteľné transakcie

(1) Na účely dane sú v Rumunsku zdaňované transakcie, ktoré súčasne spĺňajú tieto podmienky:

a) transakcie, ktoré v zmysle článkov 128 až 130 predstavujú dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb významné na účely DPH, uskutočňované za odplatu, alebo sú považované za takéto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb;

b) vychádza sa zo skutočnosti, že miestom dodania tovaru alebo poskytovania služieb je podľa článkov 132 a 133 Rumunsko;

c) dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb vykonáva zdaniteľná osoba podľa článku 127 ods. 1, ktorá koná ako taká;

d) dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb vyplýva z niektorej z ekonomických činností uvedených v článku 127 ods. 2.

...

Článok 127 – Zdaniteľné osoby a ekonomická činnosť

(1) Za zdaniteľnú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť podľa odseku 2, bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

(2) Na účely tejto hlavy je ekonomická činnosť 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.

...

(8) Za podmienok a v medziach vymedzených v článku sa považuje za jednu zdaniteľnú osobu skupina zdaniteľných osôb, ktoré sú usadené v Rumunsku, sú právne nezávislé a sú vzájomne úzko viazané organizačnými, finančnými a hospodárskymi prepojeniami.

(9) Účastník alebo partner združenia alebo organizácie bez právnej subjektivity sa považuje za samostatnú zdaniteľnú osobu v súvislosti s tými ekonomickými činnosťami, ktoré sa nevykonávajú pre toto združenie alebo organizáciu.

(10) Spoločný podnik nepovedie k vzniku samostatnej zdaniteľnej osoby. Združenia typu joint venture, konzorcium alebo iné formy združenia na obchodné účely, ktoré nemajú právnu subjektivitu a sú založené v súlade so zákonom, sa považujú za spoločné podniky.

...

Článok 128 – Dodanie tovaru

(1) Dodanie tovaru je prevod práva nakladať s majetkom ako majiteľ.

(2) Ak zdaniteľná osoba pri dodaní tovaru koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby ako sprostredkovateľ, sa predpokladá, že sama uvedený tovar kúpila alebo dodala na základe podmienok stanovených zákonom.

...

Článok 134 – Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti – Definície

(1) Zdaniteľná udalosť je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom, keď sa správca dane stane oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.

(3) Povinnosť zaplatiť daň vzniká dňom, keď sa osoba stala povinnou odvieť daň do štátneho rozpočtu správcovi dane podľa článku 157 prvý odsek. Týmto dňom sa určuje aj okamih, od ktorého sa začínajú počítať úroky z omeškania z dôvodu nezaplatenia dane.

...

Článok 134¹ – Zdaniteľná udalosť pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb

Zdaniteľná udalosť nastáva dňom dodania tovaru alebo poskytnutia služieb okrem výnimiek uvedených v tejto kapitole.

...

(3) Pokiaľ ide o dodanie nehnuteľnej veci, zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu, keď sa splnia zákonné náležitosti na účel prevodu vlastníckeho práva z predávajúceho na kupujúceho.

...

Článok 134² – Daňová povinnosť pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb

- (1) Daňová povinnosť vzniká v okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť.
- (2) Odchylné od odseku 1 daňová povinnosť vzniká:
 - a) dňom vystavenia faktúry pred okamihom, keď nastala zdaniteľná udalosť,
 - b) dňom prevzatia platby za zálohy uhradené pred okamihom, keď nastala zdaniteľná udalosť. Výnimkou z týchto ustanovení sú zálohy prijaté na platby pri dovoze a dane z pridanej hodnoty pri dovoze, ako aj prijaté zálohy na transakcie oslobodené od dane alebo nepodliehajúce dani. Zálohová platba zodpovedá čiastočnej alebo celkovej výške protihodnoty za tovary a služby, ktorá bola vykonaná pred dňom dodania tovaru alebo poskytnutia služby;

...

Článok 137 – Základ dane pri vnútroštátnom dodaní tovaru a poskytovaní služieb

- (1) Základ dane z pridanej hodnoty zahŕňa:
 - a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb.

...

- (2) Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:
 - a) dane a poplatky, ak zákon nestanovuje inak, s výnimkou DPH;
 - b) súvisiace výdavky, ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ/poskytovateľ účtuje odberateľovi. Výdavky účtované dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb

odberateľovi, ktoré sú predmetom samostatnej zmluvy a súvisia s príslušným dodaním tovaru alebo poskytovaním služieb sa považujú za súvisiace výdavky.

...

Článok 145 – Rozsah práva na odpočítanie dane

(1) Právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou.

(2) Každá zdaniteľná osoba má nárok odpočítať daň týkajúcu sa nákupov, ak sa majú použiť na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné transakcie,

...

(4) Za podmienok stanovených pravidlami vzniká právo na odpočet dane z nákupov uskutočnených zdaniteľnou osobou pred jej registráciou pre DPH v súlade s článkom 153.

Článok 146 – Podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane

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

a) pokiaľ ide o daň, ktorú má zaplatiť alebo ktorú zaplatila za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, musí disponovať faktúrou obsahujúcou údaje podľa článku 155 ods. 5.

b) pokiaľ ide o daň za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, za ktoré však je zdaniteľná osoba povinná platiť daň v súlade s článkom 150 ods. 1 písm. b) až g):

1. musí disponovať faktúrou obsahujúcou údaje podľa článku 155 ods. 5 alebo doklady uvedené v článku 155¹, ods. (1) a

2. zaznamenať daň ako vybranú daň v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť.

...

Článok 147¹ – Právo na odpočítanie dane uplatnené prostredníctvom daňového priznania

(1) Každá zdaniteľná osoba zaregistrovaná na účely DPH v súlade s článkom 153 má právo odpočítať od celkovej hodnoty vybranej dane za príslušné zdaňovacie obdobie celkovú hodnotu dane, za ktorú v tom istom období

právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré možno vykonávať v súlade s článkami 145 až 147.

(2) Ak podmienky a formálne náležitosti týkajúce sa výkonu práva na odpočítanie dane nie sú splnené počas zdaňovacieho obdobia, ktorého sa týka daňové priznanie, alebo ak podporné dokumenty týkajúce sa dane stanovené v článku 146 neboli predložené, zdaniteľná osoba môže vykonať svoje právo na odpočítanie dane prostredníctvom daňového priznania týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia, počas ktorého tieto podmienky a formálne náležitosti sú splnené alebo prostredníctvom neskoršieho daňového priznania, pričom však nemôže prekročiť päť po sebe nasledujúcich rokov od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane.

(3) Podmienky potrebné na uplatňovania ustanovení odseku 2 budú predmetom právnej úpravy, ak právo na odpočítanie dane sa uplatní viac ako po troch po sebe idúcich rokoch od roka, v ktorom vzniklo právo.

(4) Právo na odpočítanie dane sa uplatňuje aj pri neexistencii vybratej dani alebo keď je daň, ktorá sa má odpočítať vyššia ako vybraná daň za zdaňovacie obdobie uvedené v prvom a druhom odseku.

...

Článok 153 – Registrácia zdaniteľných osôb na účely DPH

(1) Zdaniteľná osoba so sídlom v Rumunsku v súlade s článkom 125¹ ods. 2 písm. b), ktorá vykonáva alebo má v úmysle vykonávať ekonomickú činnosť zahŕňajúcu zdaniteľné transakcie a/alebo transakcie oslobodené od DPH s právom na odpočítanie dane, musí na príslušnom daňovom orgáne podať žiadosť o registráciu na účely DPH...

...

(6) Príslušné daňové orgány zaregistrujú pre DPH na základe tohto článku všetky osoby, ktoré sú v súlade s ustanoveniami tejto hlavy povinné podať žiadosť o registráciu podľa prvého, druhého, štvrtého alebo piateho odseku.

(7) Ak osoba povinná zaregistrovať sa v súlade s prvým, druhým, štvrtým alebo piatym odsekom, nepožiada o registráciu, príslušné daňové orgány ju zaregistrujú z úradnej povinnosti.

...

Článok 156 – Vedenie záznamov o transakciách

(1) Zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku sú povinné riadne uchovávať a viesť úplne záznamy o všetkých transakciách uskutočnených v súvislosti ich ekonomickými činnosťami.

...

(5) Pre spoločné podniky, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, práva a povinnosti týkajúce sa dane stanovené zákonom, sa vzťahujú na účastníka, ktorý zaznamenáva príjmy a výdavky na základe zmluvy, ktorú uzavreli zmluvné strany.“

2. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii [nr.] 571/2003 privind Codul fiscal (Nariadenie vlády č. 44/2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka) uverejnený v *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004, v znení neskorších zmien a doplnení, v znení platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie

„Uplatňovanie článku 86 ods. 2 Codul fiscal

Bod 184 Povinnosť uzavrieť a registrovať zmluvu o združení sa vzťahuje na združenia bez právnej subjektivity, ktorých vznik a činnosť upravujú osobitné predpisy, a to na rodinné združenia, polikliniky, spoločné lekárske ordinácie, lekárske spoločnosti, spoločné advokátske kancelárie, advokátske spoločnosti, spoločné notárske kancelárie, spoločné podniky založené podľa zákona, ako aj na každé združenie bez právnej subjektivity založené podľa Codul civil (občiansky zákonník).“

Bod 45, ktorým sa vykonáva článok 145 Codul fiscal

„(1) Podľa článku 145 ods. 4 Codul fiscal má každá zdaniteľná osoba právo na odpočítanie dane počnúc okamihom, keď má v úmysle vykonávať ekonomickú činnosť... Úmysel zdaniteľnej osoby sa musí posudzovať na základe objektívnych skutočností, ako je skutočnosť, že začne vynakladať výdavky a/alebo vykonávať predbežné investície potrebné na začatie ekonomickej činnosti. ...

(2) Na uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedeného v odseku 1 musia byť splnené tieto podmienky:

- a) tovary sú určené na uskutočňovanie transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane,
- b) zdaniteľná osoba musí mať k dispozícii faktúru alebo iný zákonom povolený doklad, v ktorom je uvedená suma dane z pridanej hodnoty za nadobudnutý tovar.
- c) obdobie stanovené v článku 147¹ ods. 2 Codul fiscal sa nesmie prekročiť.

Bod 46, ktorým sa vykonáva článok 146 Codul fiscal

(1) Odpočítanie dane je oprávnené len na základe originálu dokladov uvedených v článku 146 ods. 1 Codul fiscal alebo prostredníctvom iných dokumentov

obsahujúcich aspoň informácie podľa článku 155 ods. 5 Codul fiscal, s výnimkou zjednodušených faktúr podľa bodu 78. ...

Bod 48, ktorým sa vykonáva článok 147¹ Codul fiscal

Podľa článku 147¹ ods. 3 Codul fiscal zdaniteľná osoba požiada príslušný daňový orgán o odpočítanie dane doporučeným listom spolu s originálmi faktúr alebo inými dokladmi preukazujúcimi právo na odpočítanie dane, ktorý žiadosť vybaví v lehote 30 pracovných dní odo dňa prijatia doporučeného listu. Zdaniteľná osoba uplatní právo na odpočítanie dane v daňovom priznaní podľa článku 156² Codul fiscal za zdaňovacie obdobie, v ktorom zdaniteľná osoba získala povolenie príslušného daňového orgánu na odpočítanie dane.

...

Bod 66, ktorým sa vykonáva článok 153 Codul fiscal

(1) Ak je osoba povinná požiadať o registráciu za podmienok stanovených v článku 153 ods. 1, 2, 4, 5 alebo 7 Codul fiscal, registrácia tejto osoby sa považuje za platnú od:

...

d) od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po doručení správneho aktu o registrácii zdaniteľnej osobe v prípade uvedenom v článku 153 ods. 7 Codul fiscal.

...

(2) V súlade s článkom 153 ods. 1 Codul fiscal sa ekonomická činnosť považuje za začatú v okamihu, keď mal subjekt v úmysle vykonávať takúto činnosť. Úmysel zdaniteľnej osoby sa musí posudzovať na základe objektívnych skutočností, ako skutočnosť, že začal vynakladať výdavky a/alebo vykonávať predbežné investície potrebné na začatie ekonomickej činnosti.

...

3. Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (Daňový poriadok, nariadenie vlády č. 92/2003), uverejnený v Monitorul Oficial č. 513, z 31. júla 2007, v znení platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie

”...

Článok 17 – Subjekty daňovo – právneho vzťahu

...

(2) Daňovník je každá fyzická alebo právnická osoba alebo akýkoľvek iný subjekt bez právnej subjektivity, ktorý je povinný platiť dane, poplatky, príspevky

a iné sumy, ktoré sa odvádzajú do všeobecného konsolidovaného rozpočtu za podmienok stanovených zákonom.

...

Článok 91 – Predmet, lehota a okamih začatia plynutia premlčacej lehoty práva na určenie daňových pohľadávok.

(1) Právo daňového orgánu určiť daňové pohľadávky sa premlčí v lehote 5 rokov, pokiaľ zákon nestanovuje inak.

(2) Premlčacia lehota práva podľa prvého odseku začína plynúť od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom vznikla daňová pohľadávka podľa článku 23, pokiaľ zákon neustanovuje inak.

(3) Právo určiť daňové pohľadávky sa premlčí v lehote 10 rokov, ak tieto pohľadávky súvisia s protiprávnym konaním.

(4) Lehota ustanovená v treťom odseku začína plynúť odo dňa, keď došlo ku skutočnosti predstavujúcej porušenie na základe právoplatného rozsudku.“

4. Codul civil (Občiansky zákonník) z 26. novembra 1864, uverejnený v Monitorul Oficial č. 271/04.12.1864, v znení platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie – článok 1171, článok 1173 ods. 1 článok 1174, článok 1175 (verejná listina), článok 1294 (predaj), článok 1532 a článok 1546 (plná moc)

5. Codul de procedură civilă (Občiansky súdny poriadok), uverejnený v Monitorul Oficial č. 45 z 24. februára 1948:

„...“

Článok 60

(1) Účastník konania môže vyzvať na ručenie ďalšiu osobu, ktorú by mohol žalovať, ak sú ručiteľská žaloba alebo návrh na náhradu škody neúspešné.

...“

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa so svojou sestrou PP, sú vlastníčkami pozemkov s rozlohou 5 448 m² rovnakým dielom v podiele ½, pričom 14. novembra 2006 uzavreli zmluvu o združení s účastníkmi BP a MB, fyzickými osobami na účely výstavby komplexu bytov určených na predaj.
- 2 Zmluva o združení stanovovala, že dvaja vlastníci prispejú poskytnutím pozemkov, zatiaľ čo účastníci, BP a MB poskytnú stavebné materiály a budú znášať stavebné náklady. Okrem toho rozhodnutia týkajúce sa projektovania,

získania povolení a všetkých potrebných administratívnych dokumentov, splnenia všetkých formalít a postupov zápisu do registra katastra nehnuteľnosti a bytov, ktoré sú v ňom obsiahnuté, predaja bytov nehnuteľností, ktoré sa mali postaviť, fyzickým osobám/právnickým osobám, mali byť prijaté spoločnou dohodou štyroch účastníkov. Spätné získanie investícií sa uskutočnilo predajom bytov a každá prijatá suma bola rozdelená v 40 %-nej výške žalobkyňa a PP na účely vrátenia hodnoty pozemku a v 60 %-nej výške BP a MB ako náklady spojené s výstavbou budov. Po spätnom získaní hodnoty investícií bol zisk rozdelený pomerne na základe podielu každého účastníka, a to: žalobkyňa a PP, každá vo výške 16,67 %, BP a MB vo výške 33 %. Zmluvné strany neurčili zodpovednú osobu a pred začatím činnosti nezaregistrovali zmluvu o združení na daňovom úrade.

- 3 Na pozemku bol postavený komplex 8 budov s 56-mi bytmi. Na výstavbu stavebného komplexu boli nadobudnuté tovary a služby, pričom daňové faktúry boli vystavené na meno účastníkov BP, MB a PP. Žalobkyňa predložila faktúry za služby elektriny vydané na jej mene, ktoré zaplatila BP.
- 4 V nadväznosti na daňovú kontrolu, ktorú vykonali zástupcovia odporcu, kontrolné orgány konštatovali, že 53 bytov bolo predaných, z toho 13 bytov mala žalobkyňa v úplnom vlastníctve a ich predala vo vlastnom mene, 14 bytov mala v úplnom vlastníctve PP, ktorá ich predala vo vlastnom mene a 26 bytov bolo v spoluvlastníctve žalobkyne a PP rovnakým dielom vo výške ½, ktoré obidve predali. V kúpno-predajných zmluvách, ktoré boli uzavreté notárom vo forme notárskej zápisnice, sú uvedení ako vlastníci predaných bytov iba žalobkyňa a PP. Naopak, pokiaľ ide o zmluvu o združení, v týchto zmluvách nebol uvedený žiadny odkaz na účastníkov BP a MB a na DPH. Bolo však spresnené, že deklarovaná predajná cena je skutočná cena, že bola stanovená na základe spoločnej dohody zmluvných strán a že bola prijatá v plnom rozsahu predávajúcimi pred podpísaním zmluvy.
- 5 Kontrolné orgány konštatovali, že predaj bytov predstavuje zdaniteľnú transakciu a keďže časť predaných nehnuteľností bola v spoluvlastníctve, pri určení prahovej hodnoty na účely DPH sa konštatovalo, že túto činnosť vykonala zdaniteľná osoba vo forme združenia na obchodné účely bez právnej subjektivity v súlade s ustanovením článku 125¹ ods. 1 bod 18 Codul fiscal. Zistilo sa, že príjmy žalobkyne a účastníčky PP prekročili strop stanovený na účely oslobodenia od DPH a dospelo sa k záveru, že žalobkyňa mala byť od 1. júla 2008 zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH.
- 6 Na základe správy o daňovej kontrole sa určilo, že v prípade predaja bytov uskutočnených po 1. júli 2008 žalobkyňa dostala sumu vo výške 2 827 830 rumunských lei (RON). Daňovým výmerom z 2011 sa uložilo žalobkyňa povinnosť zaplatiť daň v celkovej výške **1 019 556 RON**, z toho: a) **537 287 RON** ako DPH, b) **401 676 RON** ako úroky z DPH a c) **80 593 RON** ako penále za oneskorenú úhradu DPH. Daňový výmer bol vydaný aj voči sestre žalobkyne, účastníčke PP, ktorý je predmetom iného súdneho preskúmania.

- 7 Žalobkyňa podala proti daňovému výmeru z 2011 odvolanie a potom, čo bolo toto odvolanie zamietnuté, podala žalobu na správny súd. Proti daňovému výmeru žalobkyňa vzniesla výhrady vo veci samej týkajúce sa okrem iného jej postavenia zdaniteľnej osoby, ako aj výhrady týkajúce sa spôsobu výpočtu splatnej DPH, práva na odpočítanie dane a proporcionality súvisiacich daňových záväzkov. Žalobkyňa podala tiež ručiteľskú žalobu proti účastníkom BP a MB, pričom žiadala, aby v prípade potvrdenia existencie daňovej pohľadávky stanovenej platobným výmerom proti nej, bola BP a MB v dôsledku ručiteľskej žaloby uložená povinnosť zaplatiť sumu 679 703,99 RON zodpovedajúcu $\frac{2}{3}$ tejto sumy.
- 8 Vec sa v súčasnosti nachádza v treťom štádiu konania po tom, ako bol rozsudok vydaný v prvostupňovom konaní predmetom odvolania na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko, ďalej len: „Înalta Curte de Casație și Justiție“ alebo „Înalta Curte“), ktorý vyhovel odvolaniu, zrušil napadnutý rozsudok a dvakrát vrátil vec na nové preskúmanie. Väčšine výhrad, ktoré predložila žalobkyňa, vrátane výhrad týkajúcich sa postavenia žalobkyne ako zdaniteľnej osoby, bolo konečným rozsudkom vyhovené.
- 9 V súčasnosti podľa ustanovení Înalta Curte musí vnútroštátny súd meritórne rozhodnúť o ručiteľskej žalobe, prehodnotiť právo žalobkyne na odpočítanie DPH a objasniť na tento účel relevantnosť zmluvy o združení. Înalta Curte de Casație și Justiție dospel k záveru, že súd rozhodujúci vo veci samej sa dopustil pochybenia pri posúdení predmetu ručiteľskej žaloby, keďže žalobkyňa sa dovoľavala existencie povinnosti náhrady škody, keďže dve osoby, voči ktorým bola podaná ručiteľská žaloba, získali $\frac{2}{3}$ zisku z vykonávanej činnosti, kým žalobkyňa v rámci svojej ručiteľskej žaloby sa nedovoľavala existencie povinnosti týchto osôb voči daňovému orgánu, ktorá by mala za následok zníženie výšky dane žalobkyne určenej daňovým výmerom napadnutým v prejednávanej veci.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 10 Pokiaľ ide o ručiteľskú žalobu, žalobkyňa v podstate tvrdí, že pri začatí daňovej kontroly predložila daňovému orgánu zmluvu o združení a že hoci účastníci BP a MB viedli účtovníctvo, uzavreli zmluvy s kupujúcimi, venovali sa propagácii a reklame a prijali dosiahnuté zisky, daňový orgán uložil platobnú povinnosť za všetky sumy zodpovedajúce kúpnyim cenám za byty len jej a PP. Vzhľadom na ustanovenia zmluvy o združení sa však žalobkyňa domnieva, že aj daňové pohľadávky musia byť splnené proporcionálne (podiel účastníkov BP a MB predstavuje pre každého z nich 33 %, zatiaľ čo podiel žalobkyne ASA a účastníčky PP je 16,67 % pre každú z nich). Pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane, možno ho uplatniť aj na výdavky vynaložené pred začatím ekonomickej činnosti a na výdavky vynaložené účastníkmi.
- 11 Odporca tvrdí, že zohľadnil zmluvu o združení, ale podľa kúpnopredajných zmlúv uzavretých notárom vo forme notárskej zápisnice sú vlastníkami nehnuteľností, t. j. osobami, ktoré prijali príjmy z predaja týchto nehnuteľností, žalobkyňa vo

veci samej a PP bez uvedenia účastníkov BP a MB v kúpnopredajných zmluvách. Pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane, odporca uviedol, že žalobkyňa bola zo zákona povinná sa zaregistrovať ako zdaniteľná osoba na účely DPH a bolo povinná dodržiavať ustanovenia článkov 145 a 146 Codul fiscal.

- 12 Účastníci v rámci ručiteľskej žaloby, BP a MB tvrdia, že iba žalobkyňa a účastníčka združenia PP vlastnili pozemok ako aj predávané byty a prijali príjmy ako cenu za ich prevod. Preto nemajú postavenie zdaniteľných osôb a nemožno od nich požadovať zaplatenie časti daňového dlhu, ktorý voči nim nebol stanovený. Okrem toho zmluva o združení je tiež zmluvou podľa občianskeho práva, na ktorú sa neuplatňujú ustanovenia Codul fiscal.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

O prvej prejudiciálnej otázke

- 13 Vnútroštátny súd uvádza, že daňový orgán zohľadnil zmluvu o združení na účely záveru, že ekonomickú činnosť vykonávala zdaniteľná osoba vo forme združenia na obchodné účely bez právnej subjektivity, ale v okamihu daňového zaťaženia účastníci BP a MB neboli považovaní za subjekty daňovo – právneho vzťahu a voči nim neboli vydané daňové výmery k DPH z predaja nehnuteľností.
- 14 *V prípade prvej situácie* by sa mohlo zdať, že postavenie zdaniteľných osôb podľa článku 9 smernice DPH nemajú fyzické osoby, zmluvné strany zmluvy o združení, ktoré nie sú vlastníčkami, predávajúcimi bytov, čiže BP a MB. V tejto súvislosti vnútroštátny súd uplatnil ustanovenia článku 128, článku 134¹ ods. 3 a článku 137 ods. 1 Codul fiscal, ktoré zodpovedajú článkom 2, 63 a 73 smernice o DPH, podľa ktorých, v prípade dodania nehnuteľnej veci zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu prevodu vlastníckeho práva z vlastníka-predávajúceho na kupujúceho, pričom základ dane tvorí skutočne prijatá protihodnota.
- 15 Kúpnopredajné zmluvy uzavreté notárom vo forme notárskej zápisnice, v ktorých sa uvádza žalobkyňa ako vlastníčka predaných nehnuteľností, v ktorých sa spresňuje, že cena sa stala súčasťou majetku žalobkyne bez spomenutia existencie zmluvy o združení, majú účinky *erga omnes*. Vklad účastníkov v prípade výkonu stavebných prác alebo splnomocnenie, ktoré žalobkyňa udelila ostatným účastníkom na účely uzavretia predaja, sú preto irelevantné.
- 16 *V prípade druhej situácie*, keďže zmluva o združení bola predložená daňovému orgánu v okamihu začatia kontroly a daňový orgán uznal existenciu uvedenej zmluvy, jej nezohľadnenie môže viesť k daňovej situácii nezodpovedajúcej realite a selektívnemu zdaneniu účastníkov združenia. Aj keď zmluva o združení nie je v úplnom súlade s ustanoveniami článku 86 Codul fiscal týkajúcimi sa uvedenia sídla združenia, určenia účastníka zodpovedného za plnenie záväzkov združenia voči orgánom verejnej moci alebo zápis na príslušnom daňovom úrade, zdá sa, že tieto nedostatky sa týkajú formálnych, a nie hmotnoprávných požiadaviek združenia.

- 17 Súvislosť medzi ustanoveniami článkov 9 a 11 smernice DPH zrejme umožňuje, aby osoby považované ako celok, ktoré sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, vyhovovali definícii jednej zdaniteľnej osoby alebo skupiny na účely DPH, a to aj za predpokladu, že by táto skupina zahŕňala aj osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. S ohľadom na úlohy účastníkov BP a MB v rámci zmluvy o združení a pri zohľadnení, že na základe faktúr týkajúcich sa nákupu materiálu a služieb potrebných na výstavbu stavebného komplexu, tieto osoby kúpili väčšinu materiálov a služieb a vzhľadom na ich podiely v zmluve o združení sa možno domnievať, že aj títo dvaja účastníci sa majú považovať za subjekty podliehajúce daňovému zaťaženiu, pretože súkromná osoba, ktorá nadobúda tovary na účely výkonu ekonomickej činnosti, koná ako zdaniteľná osoba.
- 18 Podľa vnútroštátneho súdu, so zreteľom na článok 11 ods. 2 smernice o DPH, zaťažiť daňou iba žalobkyňa a účastníčku PP ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zabránenie obchádzaniu dani, pretože môže viesť aj k strate vybratej DPH v prípade platobnej neschopnosti jednej z osôb, o ktorej sa rozhodlo, že bude podliehať dani.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 19 *V prípade prvej situácie*, pokiaľ ide o rozsah práva na odpočítanie, ktoré má žalobkyňa, vzhľadom na zásadu neutrality DPH by sa nemalo bez ďalšieho dokazovania zamietnuť právo žalobkyne na odpočítanie DPH pri investičných transakciách uskutočnených v rámci združenia, vrátane DPH vyplývajúcej z daňových faktúr vystavených pre účastníkov BP, MB a PP, a to z jednoduchého dôvodu, že žalobkyňa nie je daňovým dlžníkom a osobne nezaplatila DPH na vstupe z tovarov a služieb použitých v rámci transakcií podliehajúcich dani. Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-137/02, Faxworld a vo veci C-280/10 Polski Trawertyn totiž na základe predpokladu, že súkromná osoba, ktorá nadobudne tovary a služby na účely výkonu ekonomickej činnosti a vykonáva prípravné úkony, nadobudne uvedený tovar ako zdaniteľná osoba, by sa v tomto kontexte mohlo domnievať, že nadobudnutie tovaru a služieb vykonal ktorýkoľvek účastník združenia za osobu, ktorú daňové orgány považujú za zdaniteľnú osobu.
- 20 Problém proporcionality práva na odpočítanie DPH vzniká v situácii, keď účastníčka PP, sestra žalobkyne, požiadala vo svojej žalobe o odpustenie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe. Okrem toho sa možno tiež domnievať, že nie je nutné uznať možnosť priznať žalobkyňi právo na odpočítanie DPH s platnej alebo zaplatenej na vstupe druhou účastníčkou, keďže vzhľadom na to, že táto druhá účastníčka podlieha individuálnemu zdaneniu, treba jej priznať osobné a úplné právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila na vstupe.
- 21 Žalobkyňi však nemožno odoprieť právo na odpočítanie DPH vyplývajúce z daňových faktúr vystavených na meno účastníkov BP a MB z dôvodu, že podľa článku 91 Codul de procedură fiscală (Daňový poriadok, ďalej len: „Codul de

procedură fiscală“) daňový orgán nemôže viac prekvalifikovať dotknutú transakciu v prejednávanej veci na ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH vo vzťahu k účastníkom BP a MB, pričom daňový orgán nemôže viac považovať združenie za jednu zdaniteľnú osobu a vzhľadom na článok 168 písm. a) smernice o DPH nemôže byť spochybnené, že uvedení účastníci môžu uplatniť právo na odpočítanie dane.

- 22 Keďže zamietnutie práva na odpočítanie danie prislúcha v zásade vnútroštátnym orgánom a súdom, pokiaľ sa toto právo uplatnilo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, je potrebné tiež objasniť, či právo na odpočítanie dane môže byť odmietnuté z dôvodu, že pri predaj bytov sa žalobkyňa vôbec nezmieňuje o účastníkov BP a MB alebo o zmluve o združení.
- 23 *V prípade druhej situácie*, vychádzajúc z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-664/16, Vădan, vzhľadom na skutočnosť, že iba žalobkyňa a účastníčka PP majú postavenie zdaniteľných osôb, kým účastníci BP a MB nie sú zdaniteľnými osobami, sa možno domnievať, že žalobkyňa nemôže odpočítat DPH pri faktúrach vystavených na meno účastníka PP, ktorá na súde uplatnila právo na odpočítanie dane, keďže právo na odpočítanie dane nie je možné uplatniť dvakrát, pričom v súvislosti s týmito faktúrami žalobkyňa nezaplatila DPH na vstupe. DPH pri faktúrach vystavených na meno účastníkov BP a MB nemôže žalobkyňa odpočítat, pretože na jednej strane žalobkyňa nezaplatila DPH na vstupe a na druhej strane títo účastníci nemajú postavenie zdaniteľnej osoby, takže hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie stanovené v článku 168 písm. a) smernice o DPH nie sú v prejednávanej veci splnené.

Tretia prejudiciálna otázka

- 24 Vychádzajúc z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-424/12, Fatorie, bod 46 považuje vnútroštátny súd za potrebné odpovedať aj na túto otázku, keďže sa možno domnievať, že osoba nepriamo spochybňuje daňovú situáciu fyzických osôb, vo vzťahu ku ktorým nebolo konštatované postavenie zdaniteľnej osoby, v kontexte, keď v zmysle článku 91 Codul de procedură fiscală, daňový orgán vo vzťahu k účastníkom BP a MB nemôžu viac prekvalifikovať transakciu v prejednávanej veci na ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH.
- 25 Tento výklad vyplýva zo skutočnosti, že ručiteľskou žalobou voči BP a MB žalobkyňa žiada, aby im bola uložená povinnosť zaplatiť sumu vo výške $\frac{2}{3}$ daňovej pohľadávky stanovenej daňovým výmerom voči žalobkyňi.
- 26 Zo spôsobu formulovania ručiteľskej žaloby možno vyvodit', že žalobkyňa sa domáha zmeny napadnutého daňového výmeru a vlastne žiada, aby bolo určené postavenie zdaniteľnej osoby, daňového dlžníka, aj pre BP a MB vo výške $\frac{2}{3}$ podielu daňovej pohľadávky z dôvodu DPH a poplatkov. Za predpokladu, že by vnútroštátny súd po prvýkrát konštatoval, že BP a MB majú v rámci ručiteľskej žaloby povinnosť zaplatiť časť DPH a poplatkov v dôsledku vykonávanej stálej

ekonomickej činnosti, by to viedlo k tomu, že by boli zbavené práv, ktoré Codul de procedură fiscală priznáva daňovníkom pri daňovej kontrole (právo byť vypočutý, právo na obhajobu, výkon práva na odpočítanie dane atď.).

PRACOVNÝ DOKUMENT