



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 31. mája 2017¹

Vec C-101/16

**SC Paper Consult SRL
proti
Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Prípustnosť – Smernica 2006/112/ES – Dane – Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) – Odopretie – Faktúry vystavené platiteľom, ktorého daňový úrad vyhlásil za nečinného – Zoznam platiteľov vyhlásených za nečinných – Riziko daňového podvodu – Časové obmedzenie účinkov rozsudku, ktorý sa má vyhlásiť“

I. Úvod

1. Bráni smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² vnútroštátnej právnej úprave, ktorá platiteľom dane z pridanej hodnoty (DPH) neumožňuje odpočítať DPH, ktorú zaplatili za tovar alebo služby nakúpené od iných zdaniteľných osôb vyhlásených za „nečinné“ v zmysle tejto vnútroštátnej právnej úpravy, ktorých zoznam je uvedený na internetovej stránke vnútroštátneho daňového orgánu?

2. To je v podstate predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko).

3. Predložený návrh bol podaný v súvislosti so sporom medzi spoločnosťou SC Paper Consult SRL (ďalej len „Paper Consult“) a rumunskými daňovými orgánmi. Uvedené orgány odmietli priznať spoločnosti Paper Consult právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila za služby prijaté od spoločnosti SC Rom Packaging SRL (ďalej len „Rom Packaging“) na základe zmluvy uzavretej 3. januára 2011, a to s odôvodnením, že posledná uvedená spoločnosť bola vyhlásená za nečinného platiteľa DPH od 7. októbra 2010 a od 1. novembra 2010 vyškrtnutá zo zoznamu platiteľov DPH na základe článku 78a ods. 1 ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (nariadenie vlády č. 92/2003 o daňovom poriadku v konsolidovanom znení neskorších predpisov, ďalej len „nariadenie č. 92/2003“).

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4. Podľa článku 78a ods. 1 nariadenia č. 92/2003 sa platitelia dane vyhlásia za nečinných, ak nastane niektorý z nasledujúcich prípadov, t. j. ak v uplynulých šiestich mesiacoch nesplnili nijakú zo svojich oznamovacích povinností stanovených zákonom, ak sa vyhýbajú daňovej kontrole tým, že poskytnú také údaje týkajúce sa identifikácie svojho sídla, ktoré daňovému orgánu neumožnia ich identifikáciu, alebo ak daňové orgány konštatovali, že nevykonávajú svoju činnosť v deklarovanom sídle alebo na mieste daňového domicilu.

5. Na platiteľov dane vyhlásených za nečinných sa uplatnia ustanovenia článku 11 ods. 1a a 1b legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku, ďalej len „daňový zákonník“).

6. Podľa článku 11 ods. 1a daňového zákonníka sa na platiteľov dane – zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku vyhlásené za nečinné – vzťahuje povinnosť platiť dane a poplatky ustanovené týmto zákonníkom, pričom však nemajú právo na odpočítanie výdavkov a DPH súvisiacich s tovarom alebo službami, ktoré nakúpili počas obdobia svojej nečinnosti.

7. Podľa článku 11 ods. 1b daňového zákonníka príjemcovia tovaru a/alebo služieb, ktoré im dodali zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku, nemajú po zápise týchto dodávateľov ako nečinných platiteľov dane právo odpočítať výdavky a DPH týkajúce sa týchto nákupov, s výnimkou nadobudnutia tovaru v rámci exekučného konania a/alebo nákupu tovaru/služieb od zdaniteľnej osoby v konkurznom konaní.

8. Článok 3 ods. 1 ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (výnos predsedu Národnej agentúry pre daňovú správu, ďalej len „ANAF“, č. 819/2008) stanovuje, že vyhlásenie platiteľov dane za nečinných je účinné odo dňa nadobudnutia právoplatnosti výnosu predsedu ANAF-u, ktorým sa schvaľuje zoznam platiteľov vyhlásených za nečinných. Článok 3 ods. 2 výnosu č. 819/2008 stanovuje, že tento zoznam sa zverejňuje vyvesením v sídle ANAF-u a tiež na internetovej stránke tejto agentúry. V súlade s článkom 3 ods. 3 výnosu č. 819/2008 výnos predsedu ANAF-u, ktorým sa schvaľuje zoznam platiteľov vyhlásených za nečinných, nadobúda právoplatnosť po pätnástich dňoch od jeho zverejnenia.

9. V prílohe č. 1 k rozhodnutiu č. 3347/2011 predsedu ANAF-u, ktorým sa stanovuje povinnosť podávať priznania stanovené v článku 78a ods. 1 písm. a) nariadenia č. 92/2003, je uvedená povinnosť podať tieto priznania:

- 100 „Priznanie k povinnosti platiť odvody do štátneho rozpočtu“,
- 112 „Priznanie k povinnosti platiť sociálne odvody, daň z príjmu a menovitý register poistencov“,
- 101 „Daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb“,
- 300 „Daňové priznanie k [DPH]“,
- 301 „Osobitné daňové priznanie k [DPH]“,
- 390 VIES „Súhrnný výkaz dodávok/nadobudnutí tovarov v rámci EÚ“ a
- 394 „Informatívny výkaz dodávok/poskytnutí služieb a nadobudnutí na vnútroštátnom území“.

10. Z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii v konaní vo veci samej, vyplýva, že rozhodnutie vyhlásiť spoločnosť Rom Packaging za nečinnú bolo prijaté z dôvodu, že táto spoločnosť nepodala svoje daňové priznania.

11. So zreteľom na vyhlásenie spoločnosti Rom Packaging za nečinnú dospeli rumunské daňové orgány k záveru, že v súlade s článkom 11 ods. 1b daňového zákonníka nemala spoločnosť Paper Consult právo odpočítať sumu 45 680 rumunských lei (RON) ako DPH, ktorú zaplatila za služby, ktoré jej boli poskytnuté na základe zmluvy uzavretej 3. januára 2011.

12. V nadväznosti na zamietnutie jej správnej sťažnosti podala Paper Consult žalobu na Tribunalul Bistrița-Năsăud (Súd prvého stupňa Bistrița-Năsăud, Rumunsko), ktorá bola 8. júla 2015 taktiež zamietnutá.

13. Paper Consult následne podala odvolanie na Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž). Uvedená spoločnosť tvrdí, že sa voči nej nemožno dovolávať vyhlásenia spoločnosti Rom Packaging za nečinnú z dôvodu, že jej toto vyhlásenie nebolo individuálne oznámené, a na to, aby jej vzniklo právo na odpočítanie DPH, stačí, aby splnila podmienky stanovené v článku 178 smernice 2006/112, čiže aby mala faktúru vyhotovenú v súlade s ustanoveniami hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6 tejto smernice.

14. Vnútroštátny súd uvádza, že podľa judikatúry Súdneho dvora je boj proti daňovým únikom, daňovým podvodom a zneužívaniu daňového režimu cieľom uznaným a presadzovaným smernicou 2006/112 za predpokladu, že sú príslušné vnútroštátne opatrenia primerané. Domnieva sa, že článok 273 smernice 2006/112, v ktorom sa spresňuje, že členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, umožňuje prijatie vnútroštátneho právneho predpisu, akým je predpis uplatniteľný v konaní vo veci samej. Vnútroštátny súd sa totiž domnieva, že ak sa od platiteľov dane požaduje, aby vo vzťahu k subjektom, s ktorými majú v úmysle vstúpiť do zmluvného vzťahu, vykonali minimálnu previerku týkajúcu sa zistenia, či ANAF vyhlásila tieto subjekty na svojej internetovej stránke za nečinných platiteľov alebo nie, neznamená to pre uvedených platiteľov nadmernú záťaž.

15. Vzhľadom na neexistenciu judikatúry týkajúcej sa uvedenej okolnosti Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Bráni smernica 2006/112 vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa zdaniteľnej osobe odopiera právo na odpočítanie [DPH] s odôvodnením, že daňový úrad vyhlásil subjekt na vstupe, ktorý vyhotovil faktúru, kde sa uvádzajú výdavky a [DPH], za nečinný?
2. V prípade zápornej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, bráni smernica 2006/112 vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej daňovému orgánu stačí, aby mohol za okolností uvedených v prvej otázke odoprieť právo na odpočítanie DPH, ak sa v sídle [ANAF] vyvesí zoznam platiteľov dane vyhlásených za nečinných a zároveň sa tento zoznam uverejní na internetovej stránke ANAF-u v sekcii ‚Verejné informácie – Informácie o hospodárskych subjektoch‘?“

16. Tieto otázky boli predmetom písomných pripomienok, ktoré podali Paper Consult, rumunská vláda a Európska komisia. Prednesy rumunskej vlády a Európskej komisie ako dotknutých účastníkov konania boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 26. januára 2017.

II. Analýza

O prípustnosti

17. Rumunská vláda tvrdí, že prejudiciálne otázky sú neprípustné, s odôvodnením, že vnútroštátny súd neobjasnil dôvody, pre ktoré sa domnieva, že odpovede na tieto otázky sú nevyhnutné na rozhodnutie v spore, ktorý prejednáva, keďže argumentácia spoločnosti Paper Consult sa týka výlučne nemožnosti napadnúť vyhlásenie o nečinnosti, a nie samotných účinkov nečinnosti vyplývajúcich z vnútroštátneho predpisu.

18. Námitku rumunskej vlády treba podľa môjho názoru zamietnuť.

19. Súdny dvor samozrejme v súlade s úlohou, ktorá mu je zverená v rámci spolupráce zriadenej článkom 267 ZFEÚ, a to prispieť k riadnemu výkonu spravodlivosti v členských štátoch, odmieta vydávať poradné stanoviská k hypotetickým otázkam.³ V takýchto prípadoch totiž žiadosť o výklad práva Únie predložená vnútroštátnym súdom nezodpovedá objektívnej potrebe prijať rozhodnutie a rozhodnúť v spore, ktorý prejednáva.

20. V prejednávacom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, ako mimochodom zdôraznila rumunská vláda, že spor vo veci samej dospel k právnemu problému, v rámci ktorého jednotlivec tvrdí, že daňová správa je povinná priznať mu právo na odpočítanie DPH, a to aj vtedy, keď mu toto právo vznikne v rámci transakcie s platiteľom dane, ktorý bol vyhlásený za nečinného. Takisto z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Paper Consult tvrdí, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je podmienené výhradne dodržaním článku 178 písm. a) smernice 2006/112.

21. Takéto, hoci len stručné odôvodnenie, stačí na to, aby bolo možné pochopiť dôvody, pre ktoré vnútroštátny súd žiada o výklad smernice 2006/112.

22. Ďalej sa domnievam, že v súvislosti s prezumpciou relevantnosti prejudiciálnych otázok týkajúcich sa výkladu práva Únie neprináleží Súdnemu dvoru spochybňovať posúdenie zo strany vnútroštátneho súdu o presnom dosahu argumentácie, ktorú pred ním uplatnili účastníci konania vo veci samej. Vnútroštátny súd totiž aj naďalej sám zodpovedá za vymedzenie právneho rámca a skutkových okolností, na základe ktorých bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať.⁴

23. Aj keby vnútroštátny súd prekročil rámec žalobných dôvodov založených na protiprávnosti, ktoré mu boli predložené, ako naznačuje rumunská vláda vo svojich písomných pripomienkach, ani tak Súdnemu dvoru neprináleží, aby v rámci skúmania prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania preveroval, či bolo rozhodnutie o uvedenom návrhu podané v súlade s vnútroštátnymi procesnými pravidlami.⁵

24. Navrhujem preto, aby Súdny dvor vyhlásil návrh na začatie prejudiciálneho konania za prípustný.

O veci samej

25. Ako som už uviedol v úvodných bodoch, vnútroštátny súd týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania v podstate kladie otázku, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej sa zdaniteľným osobám, ktoré nakupujú tovar alebo služby od iných zdaniteľných osôb, odopiera právo na odpočítanie DPH zaplatenú na vstupe z dôvodu, že tieto iné zdaniteľné osoby sú „nečinné“ v zmysle uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy, pričom zoznam týchto nečinných osôb je uvedený na internetovej stránke vnútroštátneho daňového orgánu.

³ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 38 a 47 a citovanú judikatúru).

⁴ Pokiaľ ide o ustálenú judikatúru, pozri najmä rozsudok z 13. októbra 2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej a Petrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, bod 16 a citovanú judikatúru).

⁵ Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 3. marca 1994, Eurico Italia a i. (C-332/92, C-333/92 a C-335/92, EU:C:1994:79, bod 13), ako aj z 29. júna 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 35). Pozri tiež moje návrhy v prebiehajúcom konaní Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, bod 21).

26. Hoci vnútroštátny súd v texte týchto otázok neuvádza žiadne osobitné ustanovenie smernice 2006/112, niet pochyb o tom, ako to napokon pochopili dotknutí účastníci konania, ktorí v prejednávanej veci predložili pripomienky, že chce získať presnejšie informácie o spojení medzi zásadou práva na odpočítanie DPH, stanovenou v článku 167 a nasl. smernice 2006/112, a povinnosťami, ktorých uloženie môžu členské štáty považovať za nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom v zmysle článku 273 tejto smernice.

27. Zo spisu a pripomienok rumunskej vlády totiž vyplýva, že odopretie práva na odpočítanie DPH hospodárskym subjektom, ktoré v Rumunsku podliehajú DPH a prijímajú dodávky od platiteľov dane vyhlásených v tomto členskom štáte za nečinných, má za cieľ odradiť tieto subjekty od nakupovania od takýchto platiteľov – ktorých situácia vyvoláva riziko daňových podvodov v dôsledku toho, že si neplnia povinnosť podávať daňové priznania – a napokon aj prispieť k vylúčeniu takýchto platiteľov z trhu, pokiaľ svoju situáciu nezosúladi s právnou úpravou.

28. Vzťahy medzi zásadou práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a povinnosťami, ktoré môžu členské štáty uložiť hospodárskym na účely zabezpečenia riadneho výberu DPH a predchádzania daňovým podvodom, boli predmetom obsiahlej judikatúry.⁶

29. Východiskovým bodom tejto judikatúry je pripomenutie skutočnosti, že právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie.⁷

30. Právo odpočítať daň ustanovené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 v dôsledku toho nemôže byť v zásade obmedzené a uplatňuje sa okamžite na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe.⁸ Ako sa uvádza v článku 167 smernice 2006/112, právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

31. Súdny dvor tiež pripomína, že cieľom systému odpočítania dane je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH.⁹

32. Právo odpočítať DPH je však podmienené tak splnením vecných požiadaviek alebo podmienok, ako aj požiadaviek alebo náležitostí formálnej povahy.

6 Pozri najmä rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470); zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446); z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373); zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); uznesenia z 28. februára 2013, Forwards V (C-563/11, neuvěřené, EU:C:2013:125); zo 16. mája 2013, Hardimpex (C-444/12, neuvěřené, EU:C:2013:318); rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), ako aj z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 Pozri najmä rozsudky z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko (C-78/00, EU:C:2001:579, bod 28); z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37), ako aj z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 43).

8 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38); zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 24); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 26); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 44), a uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuvěřené, EU:C:2016:869, bod 30).

9 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39); zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27), ako aj uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuvěřené, EU:C:2016:869, bod 31).

33. Pokiaľ ide o vecné požiadavky alebo podmienky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie práva na odpočítanie DPH je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, 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.¹⁰

34. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie dane, ktoré sú rovnocenné požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy,¹¹ článok 178 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 tejto smernice. Podľa článku 226 bodu 3 smernice 2006/112 musí faktúra uvádzať najmä identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovary alebo poskytla služby.

35. Súdnemu dvoru boli veľa krát predložené prípady, v ktorých vnútroštátne daňové orgány odmietli priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH z dôvodu nezrovnalostí alebo nedostatkov týkajúcich sa formálnych podmienok, hoci vecné podmienky stanovené smernicou 2006/112 boli splnené.

36. V tomto štádiu analýzy vo všeobecnej rovine z rozsudkov Súdneho dvora vyplýva, že právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe sa prizná, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť.¹²

37. Keďže odmietnutie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo,¹³ Súdny dvor je len za osobitných okolností ochotný pripustiť, že nesplnenie formálnych povinností môže oprávnene viesť daňové orgány k odopretiu takéhoto práva zdaniteľnej osobe.

38. Z doterajšej judikatúry vyplýva, že strata práva odpočítať DPH pripadá do úvahy v dvoch rozdielnych prípadoch. Po prvé ide o prípad, keď porušenie formálnych požiadaviek má za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie DPH boli splnené.¹⁴ Po druhé ide v podstate o prípad, keď právo odpočítať DPH možno odoprieť, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dotknuté plnenia sú priamo alebo nepriamo súčasťou podvodu.¹⁵

39. Prvý prípad je pravdepodobne dôsledkom okolnosti, že formálne požiadavky sú konkrétne stanovené s cieľom zabezpečiť výber DPH a umožniť daňovým orgánom členských štátov kontrolovať ho. Odopretie práva na odpočet je teda úplne logické, ak je porušenie takýchto požiadaviek natoľko závažné, že znemožňuje alebo nadmieru sťažuje kontrolu splnenia vecných podmienok práva na odpočítanie.

40. Nezdá sa však, že vo veci samej ide o takýto prípad.

10 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26), ako aj z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovanú judikatúru).

11 Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 44), a z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 41).

12 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovanú judikatúru); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ako aj z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a citovanú judikatúru).

13 Pozri rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52).

14 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovanú judikatúru).

15 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. januára 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 59, 60 a 64), a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 47 až 50).

41. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Paper Consult, ktorej bolo odmietnuté právo na odpočítanie dane, je na účely smernice 2006/112 zdaniteľnou osobou a v rámci svojej ekonomickej činnosti prijala od iného hospodárskeho subjektu – spoločnosti Rom Packaging, ktorá takisto podlieha povinnosti platiť DPH, avšak bola vyhlásená za nečinnú, pretože si nesplnila povinnosť podať daňové priznanie v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy – služby, ktoré boli predmetom zmluvy z 3. januára 2001 a za ktoré zaplatila. Žiadny dôkaz v spise neumožňuje dospieť k záveru, že rumunské daňové orgány nemohli skontrolovať, či boli dané plnenia skutočne účtované spoločnosti Paper Consult, ani to, že nemali možnosť overiť si totožnosť oboch hospodárskych subjektov a to, či sú tieto subjekty zdaniteľnými osobami podliehajúcimi DPH.

42. Pokiaľ ide osobitne o to, či je Rom Packaging zdaniteľnou osobou, s prihliadnutím na písomné pripomienky rumunskej vlády, v ktorých sa spochybňuje, že by spoločnosť mala takéto postavenie, podotýkam, že podľa článku 11 ods. 1a daňového zákonníka platitelia dane, ktorí boli vyhlásení za nečinných, zostávajú zdaniteľnými osobami, lebo musia naďalej platiť DPH, pričom si však počas obdobia svojej nečinnosti nemôžu uplatniť nárok na odpočítanie DPH.

43. V každom prípade postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle smernice 2006/112, ktoré má podľa jej článku 9 ods. 1 „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“, nie je podmienené povinnosťou podať daňové priznanie a zaplatiť DPH, ani povinnosťou zaregistrovať sa na účely DPH.¹⁶ Súdny dvor pritom nedávno rozhodol, že napriek vyhláseniu o neexistencii hospodárskeho subjektu na základe vnútroštátnej právnej úpravy, najmä z dôvodu, že tento subjekt nebol zaregistrovaný na účely DPH, nepodal daňové priznanie a neplatil dane, ktoré bol povinný platiť, mohol byť takýto subjekt uznaný za zdaniteľnú osobu v zmysle ustanovení smernice 2006/112.¹⁷ Postavenie zdaniteľnej osoby bolo priznané aj vystaviteľovi faktúry – živnostníkovi, ktorému bolo predtým odobraté živnostenské oprávnenie a ktorý v dôsledku toho už nemal právo používať svoje daňové identifikačné číslo.¹⁸

44. Druhý prípad, v ktorom Súdny dvor uznal, že právo na odpočítanie mohlo byť odmietnuté, je predovšetkým dôsledkom toho, že členské štáty majú podľa článku 273 prvého odseku smernice 2006/112 možnosť „uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom“¹⁹.

45. Ako som už uviedol, rumunský režim vyhlasovania niektorých platiteľov dane za nečinných vychádza z troch alternatívnych hypotetických situácií, v ktorých rumunská právna úprava predpokladá, že existuje riziko daňových podvodov. K týmto hypotetickým situáciám patrí opomenutie podať všetky daňové priznania, vrátane daňového priznania k DPH, v priebehu šesťmesačného obdobia, ako to bolo v prípade spoločnosti Rom Packaging. Takéto opomenutie sa sankcionuje odmietnutím práva na odpočítanie DPH zaplatenej z tovarov alebo služieb nakúpených týmito platiteľmi počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje vyhlásenie o nečinnosti, v súlade s článkom 11 ods. 1a daňového zákonníka. Podľa môjho názoru takýto režim jednoznačne zodpovedá opatreniam, ktorých cieľom je *predísť* tomu, aby v situáciách považovaných za predstavujúce riziko daňových podvodov skutočne došlo k daňovým podvodom. Keďže by totiž opomenutie podať daňové priznanie vrátane daňového priznania k DPH mohlo zakrývať pokus dotknutého platiteľa dane o daňový podvod, cieľom je práve zabrániť uskutočneniu podvodu tým, že sa uvedenému daňovníkovi odmietne právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za celé obdobie nečinnosti.

16 Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 39 a 40).

17 Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 19, 31, 39 a 42).

18 Pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, body 28 až 33).

19 Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 55), a z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49).

46. Prejednávaná vec sa však netýka daňovej situácie platiteľa dane, ktorý bol vyhlásený za nečinného, ale zdaniteľných osôb, ktoré rovnako ako Paper Consult odoberajú od takého daňovníka tovary alebo služby aj napriek vyhláseniu o jeho nečinnosti.

47. Keďže článok 11 ods. 1b daňového zákonníka tiež sankcionuje zdaniteľné osoby, ktoré nakupujú tovary a/alebo služby od hospodárskeho subjektu vyhláseného za nečinný, odmietnutím práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nesporne je v súlade s cieľom boja proti daňovým podvodom, ktorý sleduje režim vyhlásení o nečinnosti.

48. Cieľom uvedeného článku 11 v spojení s režimom vyhlásení o nečinnosti je prinajmenšom nepriamo uložiť zdaniteľným osobám povinnosť zistiť si informácie o prípadnom statuse nečinnosti ich budúceho zmluvného partnera (ktorá v sebe nesie riziko daňových podvodov).

49. Takáto povinnosť presahuje požiadavku uznanú Súdnym dvorom, podľa ktorej ak existujú okolnosti umožňujúce podozrenie na existenciu nezákonnosti alebo daňového podvodu, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti²⁰.

50. Povinnosť zistiť si status nečinnosti zdaniteľných osôb zavedený v rumunskom práve má každý hospodársky subjekt vykonávajúci v Rumunsku ekonomickú činnosť, ktorý zamýšľa odoberať tovar alebo služby od iného subjektu v tomto členskom štáte bez ohľadu na to, či tento subjekt bol skutočne vyhlásený za nečinného, a teda sa podľa zistení rumunských daňových orgánov dopustil nezrovnalostí. Ide teda o povinnosť všeobecnej povahy uloženú všetkým subjektom, konkrétne o povinnosť overiť si „daňovú“ spoľahlivosť svojho budúceho zmluvného partnera vo verejnom zozname hospodárskych subjektov, ktoré rumunské daňové orgány vyhlásili za nečinné, bez ohľadu na akékoľvek okolnosti umožňujúce predpokladať, že budúci zmluvný partner by sa mohol dopustiť nezrovnalostí alebo podvodu s DPH.

51. Keďže v rumunskom práve má status nečinnosti regulačnú a verejnú povahu a informácie o ňom sú ľahko dostupné, nemyslím si, že uvedená povinnosť nadmerne zaťažuje platiteľov DPH v Rumunsku, od ktorých možno bežne očakávať, že nebudú porušovať vnútroštátnu právnu úpravu a vynaložia všetku odbornú starostlivosť obchodníka, ktorý je aspoň priemerne obozretný, tak, že nahliadnu do zoznamu zdaniteľných osôb vyhlásených rumunskými daňovými orgánmi za nečinné, ktorý je uvedený na webovej stránke ANAF-u.

52. Daná povinnosť je rovnocenná opatreniu, ktoré je podľa môjho názoru možné vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby si overila, či transakcia, ktorú chce vykonať, nesie v sebe riziko, že povedie k jeho účasti na daňovom podvode.

53. Napokon tak rumunská vláda, ako aj Komisia uvádzajú, že takýto systém online oznamovania na vnútroštátnej úrovni má spoločné body so systémom vytvoreným na úrovni Únie prostredníctvom systému (automatizovanej) výmeny informácií týkajúcich sa DPH (VIES), ktorý hospodárskym subjektom umožňuje získať potvrdenie identifikačného čísla DPH ich obchodných partnerov a vnútroštátnym daňovým orgánom kontrolovať operácie v rámci Spoločenstva a zistiť prípadné nezrovnalosti.²¹

20 Pozri najmä rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60); uznesenia z 28. februára 2013, Forwards V (C-563/11, neverejnené, EU:C:2013:125, bod 40); zo 16. mája 2013, Hardimpex (C-444/12, neverejnené, EU:C:2013:318, bod 25), a z 15. júla 2015, Koela-N (C-159/14, neverejnené, EU:C:2015:513, bod 47).

21 Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 28).

54. Na rozdiel od prípadov, v ktorých Súdny dvor skonštatoval, že úlohy v oblasti kontroly a zisťovania prípadných nezrovnalostí a podvodov, ktoré v zásade majú plniť vnútroštátne daňové orgány,²² boli prenesené na zdaniteľné osoby, rumunská právna úprava totiž od zdaniteľných osôb vyžaduje len to, aby si overili, že subjekt, od ktorého zamýšľajú získať dodávky, je zapísaný vo verejnom zozname subjektov, ktoré boli na základe kontrol vykonaných samotnými vnútroštátnymi daňovými orgánmi vyhlásené za nečinné, dostupnom na internetovej stránke ANAF-u. Požiadavka nahliadnutia do zoznamu subjektov vyhlásených za nečinné jednoznačne nie je prenesením úloh v oblasti kontroly, ktoré prináležia vnútroštátnym daňovým orgánom, na zdaniteľné osoby.

55. Zdaniteľnú osobu, ktorá uzatvorí so subjektom vyhláseným za nečinný transakcie podliehajúce DPH, treba teda vo všetkých hypotetických prípadoch považovať za osobu, ktorá vie alebo by mala vedieť, že uzavretie takých transakcií predstavuje riziko daňového podvodu.

56. Odôvodňuje poznanie alebo dôvodne predpokladané poznanie takéhoto rizika odmietnutie priznania práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe?

57. Myslím si, že nie.

58. Po prvé daný hypotetický prípad nezodpovedá prípadu uvádzanému v judikatúre, keď sa právo na odpočítanie DPH mohlo právoplatne odmietnuť, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že *sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu* vo vzťahu k DPH, osobitne ak dotknuté plnenie je (alebo bolo) zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom.²³

59. Pri súčasnom stave práva Únie a judikatúry preto nemôže na odôvodnenie odmietnutia práva na odpočítanie stačiť iba riziko podvodu s DPH, ktorého stupeň by ostatne mohol byť predmetom sporov.

60. Po druhé treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátne opatrenia sledujúce ciele uvedené v článku 273 smernice 2006/112 musia rešpektovať zásadu proporcionality a z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý *systematicky* spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým základnú zásadu, ktorou je neutralita DPH.²⁴

61. V prejednávanej veci odmietnutie práva na odpočítanie DPH predstavuje sankciu, ktorej odstrašujúci účinok má v skutočnosti zabezpečiť skôr efektívnosť povinnosti nahliadnuť do zoznamu subjektov vyhlásených za nečinné, zostaveného predsedom ANAF-u, než odradiť zdaniteľné osoby od nakupovania od subjektov vyhlásených za nečinné, a to *in fine* s cieľom vylúčiť tieto subjekty z trhu v prípade, že nezosúladia svoju situáciu s právnou úpravou, ako už vysvetlila rumunská vláda.

62. Ak však zdaniteľná osoba, ktorá po nahliadnutí do zoznamu subjektov vyhlásených za nečinné zistila, že subjekt, od ktorého zamýšľa získať dodávky, je v tomto zozname uvedený, napriek všetkému prijme od tohto subjektu dodávky,²⁵ bude podľa rumunského práva v každom prípade vylúčená z práva odpočítať DPH vo vzťahu k uvedeným transakciám, a to bez ohľadu na prípadné záruky, ktoré mu poskytol tento subjekt, že osobitné transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, nie sú súčasťou daňového podvodu a že DPH sa navyše odvedie do štátnej pokladnice.

22 Pozri najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 61, 62 a 65), a zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, body 42 až 44).

23 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 49 a citovanú judikatúru).

24 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57), a z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49). Podotýkam, že Súdny dvor pravidelne pripomína, že zásada proporcionality vyžaduje, aby členské štáty použili také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť sledovaný cieľ, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou Únie, akou je základná zásada práva na odpočítanie DPH; pozri najmä rozsudky z 18. októbra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 32 a citovanú judikatúru), a zo 16. marca 2017, Bimotor (C-211/16, neuvverejnený, EU:C:2017:221, bod 27).

25 Takéto rozhodnutie môže vychádzať z úplne legitímnych hospodárskych dôvodov, ako sú existencia selektívneho alebo vylučného distribučného reťazca alebo osobitné vlastnosti tovarov alebo služieb, ktoré predáva subjekt vyhlásený za nečinný.

63. Inými slovami, ako Komisia správne uviedla na pojednávani, rumunská vnútroštátna právna úprava skutočne vychádza z nevyvrátiteľnej domnienky účasti na daňovom podvode vo vzťahu k všetkým zdaniteľným osobám, ktoré uzatvárajú transakcie podliehajúce DPH so subjektmi vyhlásenými za nečinné. Na základe tejto právnej úpravy sa systematicky odmieta právo na odpočítanie DPH každej zdaniteľnej osobe, ktorá prijala dodávky od subjektu vyhláseného za nečinný, a to i napriek skutočnosti, že na základe dôkazov a dokladov, ktoré táto zdaniteľná osoba a tento subjekt môžu poskytnúť, najmä v nadväznosti na daňovú kontrolu, možno oprávnene vylúčiť akékoľvek riziko daňového úniku týkajúce sa dotknutých transakcií, a že tieto transakcie spĺňajú vecné a formálne právne podmienky na odpočítanie DPH v zmysle smernice 2006/112 a nedošlo k strate na daňových príjmoch.

64. Takáto vnútroštátna právna úprava podľa môjho názoru presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými sú zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom.

65. Pokiaľ ide o vec samu, vnútroštátny súd neposkytol žiadny dôkaz, ktorý by naznačoval, že transakcie medzi spoločnosťami Paper Consult a Rom Packaging zakrývajú daňový podvod alebo že by DPH uvedená na faktúrach vystavených poslednou uvedenou spoločnosťou spoločnosti Paper Consult, ktoré sa vzťahujú na tieto transakcie, nezodpovedala sume, ktorá bola odvedená do štátnej pokladnice.

66. Okrem toho z môjho pohľadu neprimeranosť vnútroštátnej právnej úpravy ešte zväčšuje okolnosť, na ktorú poukázala Paper Consult vo svojich písomných pripomienkach a ktorú rumunská vláda nespochybnila, a to že podľa článku 11 ods. 1b daňového zákonníka odmietnutie práva na odpočítanie DPH zmluvnému partnerovi subjektu, ktorý bol vyhlásený za nečinný, je konečné, čiže tento zmluvný partner bude naďalej znášať záťaž, ktorú pre neho predstavuje táto daň, aj keby subjekt vyhlásený za nečinný úplne napravil svoju situáciu z hľadiska svojich daňových povinností. Táto situácia je v ostrom kontraste a rozpore so situáciou subjektu vyhláseného za nečinný, ktorý má na základe článku 11 ods. 1a daňového zákonníka nárok na vrátenie DPH, ktorej odpočítanie mu bolo počas obdobia nečinnosti odopreté, v ďalšom zdaniteľnom období po jeho „opätovnom vyhlásení za činný“ rumunskými daňovými orgánmi.

67. Pokiaľ ide o tento aspekt vnútroštátnej právnej úpravy, rumunská vláda na pojednávani uviedla v súvislosti s otázkami Súdneho dvora, ktoré sa týkali primeranosti odmietnutia práva na odpočítanie DPH zmluvnému partnerovi subjektu vyhláseného za nečinný, že podľa novely daňového zákonníka má od 1. januára 2017 každá zdaniteľná osoba, ktorá nakúpi od subjektu vyhláseného za nečinný, právo odpočítať DPH vzťahujúcu sa na transakcie uskutočnené počas obdobia nečinnosti tohto subjektu, za predpokladu, že tento subjekt následne napravil svoju situáciu, najmä pokiaľ ide o jeho povinnosť podať daňové priznania.

68. Vnútroštátnemu súdu prináleží preveriť dosah novelizovaného daňového zákonníka, najmä pokiaľ ide o možnosť uplatniť ho so spätnou účinnosťou na skutkový stav vo veci samej aj so zreteľom na okolnosť, že podľa informácií, ktoré uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, Rom Packaging bola rozhodnutím predsedu ANAF-u z 24. apríla 2012 „opätovne vyhlásená za činnú“.

69. Bez ohľadu na okolnosti vo veci samej zmena a doplnenie daňového zákonníka a vysvetlenia, ktoré na pojednávani poskytla rumunská vláda, však naznačujú, že rumunské orgány si sami uvedomili neprimeranosť systematického a konečného odmietnutia práva na odpočítanie DPH obchodným partnerom subjektov vyhlásených za nečinných, a to aj v prípade, keď tento subjekt neskôr napravil svoju situáciu z hľadiska svojej povinnosti podať daňové priznania.

70. Jednoduché pozastavenie práva na odpočítanie DPH do vykonania nápravy pri transakciách, pri ktorých vzniká právo na odpočet, je podľa môjho názoru primeranejším opatrením než systematické a konečné odmietnutie práva na odpočítanie vtedy, keď zdaniteľná osoba prijme tovar a/alebo služby od subjektu vyhláseného v tomto členskom štáte za nečinný.

71. Je pravda, že ak zdaniteľná osoba podliehajúca v Rumunsku DPH opomenula nahliadnúť do zoznamu subjektov vyhlásených za nečinné a prijala dodávky od subjektu vyhláseného za nečinný, nesplnila si jednu z povinností, ktoré jej vyplývajú z vnútroštátnej právnej úpravy. Ako som už uviedol, táto povinnosť mi sama osebe vôbec nepripadá ako nadmerne zaťažujúca. Právo Únie podľa môjho názoru nebráni tomu, aby porušenie takej formálnej náležitosti bolo spojené s odstrašujúcou sankciou, úmernou závažnosti porušenia, ktorá môže mať napríklad podobu pokuty. Porušenie uvedenej povinnosti neznamená, pokiaľ ide o osobitné transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočet DPH, že zdaniteľná osoba nemohla od subjektu vyhláseného za nečinný získať záruky, ktoré som už spomenul, že tieto transakcie nebudú súčasťou žiadneho daňového podvodu a DPH sa odvedie do štátnej pokladnice.

72. V každom prípade nevyvrátiteľná domnienka, z ktorej vychádza vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej zdaniteľným osobám nie je umožnené nejakým spôsobom preukázať, že transakcie, ktoré uzatvorili so subjektom vyhláseným za nečinný, spĺňajú podmienky stanovené smernicou 2006/112 na to, aby im bolo priznané právo na odpočítanie DPH vzťahujúce sa na uvedené transakcie, z môjho pohľadu presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie legitímnych cieľov sledovaných touto úpravou.

73. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na otázky, ktoré predložil vnútroštátny súd, takto: smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, na základe ktorej sa aj v prípadoch, keď sa nezistil žiadny daňový podvod a žiadna strata na daňových príjmoch, systematicky a s konečnou platnosťou odmieta právo na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe, ktorá zaplatila DPH z transakcií so subjektom vyhláseným na základe uvedenej právnej úpravy za nečinný, a to aj napriek tomu, že vyhlásenie o nečinnosti dotknutého subjektu, ktoré je založené na existencii rizika daňového podvodu, je verejné a ľahko dostupné pre všetky zdaniteľné osoby v danom členskom štáte.

O návrhu rumunskej vlády časovo obmedziť účinky rozsudku Súdneho dvora

74. Ak Súdny dvor prijme moju analýzu, bude mu prináležať rozhodnutie o návrhu rumunskej vlády, uvedenom v jej písomných pripomienkach, časovo obmedziť účinky prijatého rozsudku.

75. Na podporu svojho návrhu rumunská vláda po prvé uvádza, že rumunské orgány konali v dobrej viere. Táto dobrá viera sa údajne zakladá na dvoch dôvodoch. V prvom rade na objektívnych pochybnostiach o dosahu judikatúry Súdneho dvora. V druhom rade na správaní Komisie, ktorá v máji 2014 uznala odpoveď rumunských orgánov poskytnutú v nadväznosti na sťažnosť podanú v rámci tzv. postupu „EU Pilot“, ktorá sa týkala vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej v prejednávanej veci, čo tieto orgány viedlo k domnienke, že táto právna úprava je zlučiteľná s právom Únie. Po druhé rumunská vláda poukazuje na to, že ak by sa po vynesení rozsudku Súdneho dvora muselo právo na odpočítanie DPH priznať všetkým subjektom, ktoré uzatvorili transakcie so subjektmi vyhlásenými za nečinné od roku 2007, malo by to vážne finančné dôsledky. Rumunská vláda sa domnieva, že takáto dodatočná záťaž by predstavovala 0,5 % hrubého domáceho produktu.

76. Komisia vo svojich ústnych pripomienkach vyzvala Súdny dvor, aby tento návrh zamietol z dôvodu, že podmienky stanovené judikatúrou nie sú splnené.

77. Súhlasím s názorom Komisie.

78. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad právneho predpisu Únie, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť tohto predpisu tak, ako sa má alebo sa mal chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudol účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vyložený predpis môže a má byť uplatnený aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku vo veci žiadosti o výklad, ak sú inak splnené

podmienky umožňujúce predložiť príslušným súdom spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného predpisu.²⁶

79. Súdny dvor môže iba úplne výnimočne prostredníctvom uplatnenia všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti akejkoľvek dotknutej osoby dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vykladal, s cieľom spochybniť právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí.²⁷

80. Ak nie je splnené jedno z týchto kumulatívnych kritérií, nie je potrebné preskúmať, či je splnené druhé kritérium.²⁸

81. Pripomínam tiež, že Súdny dvor obmedzuje časový dosah svojich rozsudkov vydaných v prejudiciálnych konaniach len za presne vymedzených okolností, najmä ak existuje riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnené považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie.²⁹

82. Domnievam sa, že v prejednávanej veci nie je kritérium týkajúce sa dobrej viery dotknutých osôb vrátane rumunských daňových orgánov splnené.

83. Pokiaľ ide o pochybnosti rumunskej vlády – a už nie o vážnu objektívnu neistotu v zmysle judikatúry – týkajúce sa výkladu práva Únie, hoci je pravda, že situácia, ktorá viedla k začatiu tohto konania, sa mierne líši od situácií vo veciach, ktoré už v minulosti preskúmal Súdny dvor, nič to nemení na skutočnosti, ako som už pripomenul vo vyššie uvedenej analýze, že odmietnutie práva na odpočítanie DPH voči zdaniteľným osobám predstavuje výnimku zo základnej zásady spoločného systému DPH, ktorej zákonnosť je podľa ustálenej judikatúry možné uznať len vo výnimočných prípadoch. Hoci bola judikatúra týkajúca sa tejto oblasti v posledných rokoch ďalej rozpracovaná, zásady, z ktorých vychádza, boli prijaté už dávno, v každom prípade pred 1. januárom 2007, teda ešte pred pristúpením Rumunska k Európskej únii.³⁰ Ak by sa teda mala uznať existencia vážnej a objektívnej právnej neistoty, táto by nesporne nepramenila z dosahu ustanovení práva Únie, ale z toho, že Rumunsko ponechalo v platnosti právnú úpravu, ktorá po pristúpení Rumunska k Európskej únii viedla k začatiu tohto konania.

84. Ukončenie postupu „EU Pilot“ Komisiou na tejto analýze nič nemení.

85. Tento neformálny postup, ktorý zaviedla Komisia svojím oznámením „Európa – uplatňovanie práva [Únie]“³¹ predpokladá dobrovoľnú spoluprácu medzi Komisiou a členskými štátmi, ktorej cieľom je všeobecne jednak preverovať správne uplatňovanie práva Únie, a jednak už v ranom štádiu vyriešiť otázky súvisiace s uplatňovaním tohto práva. Hoci cieľom takéhoto postupu môže byť len vyžiadanie si údajov alebo informácií, väčšinou je jeho cieľom predísť konaniu o nesplnení povinnosti podľa

26 Pozri najmä rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 58); z 18. októbra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 41), ako aj z 22. januára 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 49).

27 Rozsudok z 22. januára 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 50 a citovaná judikatúra).

28 Pozri najmä rozsudky z 27. februára 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, bod 28) a z 22. januára 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 53).

29 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. januára 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 51 a citovanú judikatúru).

30 O tom, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je základným právom a v podstate neobmedzeným, pozri najmä rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, body 16 až 18), a o dodržaní (a porušení) zásady proporcionality v kontexte opatrenia, na základe ktorého sa zdaniteľným osobám systematicky odmieta právo na odpočítanie DPH pri niektorých kategóriách výdavkov s cieľom predísť daňovým podvodom a daňovým únikom pozri rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, body 60 až 62).

31 KOM(2007) 502, v konečnom znení.

článku 258 ZFEÚ.³² Samotné ukončenie takéhoto neformálneho postupu, ktorý nie je žiadnym spôsobom upravený ustanoveniami Zmlúv, sa však nijako nedotýka možnosti Komisie začať konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 258 ZFEÚ. V každom prípade na postoji Komisie ako takom nemožno zakladať legitímnu dôveru členského štátu, pokiaľ ide o súlad vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie, pokiaľ tak ako v prejednávanej veci z judikatúry vyplýva, že pokiaľ ide o dosah práva Únie, osobitne ustanovení smernice 2006/112, neexistuje žiadna vážna a objektívna právna neistota.

86. Za týchto okolností navrhujem, aby Súdny dvor zamietol návrh rumunskej vlády na časové obmedzenie účinkov rozsudku, ktorý vyhlási, pričom nie je potrebné preskúmať kritérium týkajúce sa existencie rizika vážnych ťažkostí.

III. Návrh

87. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko), takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, na základe ktorej sa aj v prípadoch, keď sa nezistil žiadny daňový podvod a žiadna strata na daňových príjmoch, systematicky a s konečnou platnosťou odmieta právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe, ktorá zaplatila daň z pridanej hodnoty z transakcií so subjektom vyhláseným za „nečinný“ na základe uvedenej právnej úpravy, a to aj napriek tomu, že vyhlásenie o nečinnosti dotknutého subjektu, ktoré je založené na existencii rizika daňového podvodu, je verejné a ľahko dostupné pre všetky zdaniteľné osoby v danom členskom štáte.

³² O jednotlivých charakteristických vlastnostiach tohto postupu v kontexte právnych predpisov Únie týkajúcich sa prístupu k dokumentom inštitúcií pozri najmä návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Švédsko/Komisia (C-562/14 P, EU:C:2016:885, body 40 až 54).