

SODBA SODIŠŢA (sedmi senat)

z dne 9. julija 2015(*)

„Predhodno odloŢanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Ţleni 167, 168, 179 in 213 – Prekvalifikacija transakcije s strani nacionalne davŢne uprave v gospodarsko dejavnost, ki je predmet DDV – NaŢelo pravne varnosti – NaŢelo varstva zaupanja v pravo – Nacionalna ureditev, ki pogojuje pravico do odbitka z identifikacijo zadevnega subjekta za namene DDV in s predloŢitvijo obraŢuna tega davka“

V zadevi CŢ183/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odloŢbe na podlagi Ţlena 267 PDEU, ki ga je vloŢilo Curtea de Apel Cluj (Romunija) z odloŢbo z dne 28. februarja 2014, ki je prispela na SodiŢŢe 11. aprila 2014, v postopku

Radu Florin Salomie

Nicolae Vasile Oltean

proti

DirecŢia GeneralŢ a FinanŢelor Publice Cluj,

SODIŠŢE (sedmi senat),

v sestavi J.ŢC. Bonichot (poroŢevalec), predsednik senata, J. L. da Cruz VilaŢa in C. Lycourgos, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. marca 2015,

ob upoŢtevanju staliŢŢ, ki so jih predloŢili:

- za R. F. Salomieja in N. V. Olteana C. F. CostaŢ, L. Dobrinescu in T.-D. Vidrean CŢpuŢan, odvetniki,
- za romunsko vlado R.-H. Radu, D. M. Bulancea in R. I. HaŢieganu, agenti,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in A. ŢtefŢnuc, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odloŢbe se nanaŢa na razlago naŢel pravne varnosti in

varstva zaupanja v pravo ter členov 167, 168, 179 in 213 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med R. F. Salomiejem in N. V. Olteanom proti Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generalni direktorat za javne finance v Cluju, v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi uporabe davka na dodano vrednost (DDV) za prodajo nepremičnin, opravljeno v letu 2009.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člen 9(1) Direktive 2006/112/ES določa:

„Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve [...]. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 12(1) te direktive določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;

[...].“

5 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6 Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...].“

7 Člen 169 Direktive 2006/112 določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

[...].“

8 Člen 179 Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano

dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178.

[...]"

9 ?len 213(1) te direktive dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec.

[...]"

10 ?len 214(1), to?ka (a), navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posami?no številko:

(a) vsak dav?ni zavezanec, [...] ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV [...].

[...]"

11 ?len 273 iste direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3.“

Romunsko pravo

12 ?len 77a(1) zakona št. 571/2003 o dav?nem zakoniku (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: dav?ni zakonik) dolo?a:

„Ob prenosu lastninske pravice in njenih delov na podlagi pravnih listin med živimi, katerih predmet so kakršni koli gradbeni objekti in njim pripadajo?a zemljiš?a ter kakršna koli zemljiš?a brez gradbenih objektov, morajo dav?ni zavezanci pla?ati davek, ki se izra?una tako:

[...]"

13 ?len 127 dav?nega zakonika dolo?a:

„(1) Dav?ni zavezanec je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

(2) Za namen tega naslova gospodarska dejavnost obsega vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje predvsem izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]"

14 Z izredno uredbo št. 109/2009 z dne 7. oktobra 2009, s katero je bil spremenjen in dopolnjen zakon št. 571/2003 o davnem zakoniku in ki je začela veljati 1. januarja 2010, je bil členu 127 davnega zakonika dodan odstavek 2a, ki določa:

„V predpisih so navedeni primeri, v katerih fizične osebe, ki odsvojijo nepremičnine, postanejo davni zavezanci.“

15 Člen 141(2) tega zakonika je v različici, veljavni do 31. decembra 2007, določal:

„Davka na dodano vrednost so oproščene tudi te transakcije:

[...]

f) dobava gradbenega objekta, njegovega dela in zemljišča, na katerem je zgrajen, ter katerega koli drugega zemljišča, kdor koli jo izvede. Vendar oprostitev ne velja za dobavo novega gradbenega objekta, njegovega dela ali gradbenega zemljišča, če jo izvede davni zavezanec, ki je izvajal ali bi lahko izvajal pravico do popolnega ali delnega odbitka davka, ki ga je plačal za predelavo ali gradnjo takšne nepremičnine. [...]"

16 Člen 141(2)(f) tega zakonika je v različici, veljavni od 1. januarja 2008 do 31. decembra 2009, določal, da je DDV oproščena:

„dobava gradbenega objekta, njegovega dela in zemljišča, na katerem je zgrajen, ter katerega koli drugega zemljišča, kdor koli jo izvede. Vendar oprostitev ne velja za dobavo novega gradbenega objekta, njegovega dela ali gradbenega zemljišča. [...]"

17 Člen 3, točka 1, uredbe št. 44/2004 z dne 22. januarja 2004 o odobritvi podrobnih pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davnem zakoniku (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004) je v različici, veljavni od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, določal:

„V skladu s členom 127(2) davnega zakonika se to, da imajo fizične osebe dobiček od prodaje stanovanjskih prostorov v osebni lasti ali drugega blaga, ki ga uporabljajo v zasebne namene, ne šteje za gospodarsko dejavnost, razen kadar se ugotovi, da je zadevna dejavnost namenjena trajnemu doseganju dohodka v smislu člena 127(2) davnega zakonika. [...]"

18 Z odločbo št. 1620/2009 z dne 29. decembra 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 31. decembra 2009) so bila dopolnjena in spremenjena podrobna pravila za izvajanje davnega zakonika, določena z uredbo št. 44/2004. Od 1. januarja 2010 je v točki 3 uredbe št. 44/2004 določeno:

„(1) V skladu s členom 127(2) davnega zakonika izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah v skladu s temeljnim načelom ureditve DDV, po katerem mora biti davek nevtralen, zadeva kakršno koli transakcijo, ne glede na njeno pravno obliko [...].

(2) V skladu z odstavkom 1 se šteje, da fizične osebe ne opravljajo obdavčljive gospodarske dejavnosti, kadar imajo dobiček od prodaje stanovanjskih prostorov v osebni lasti ali od drugega blaga, ki so ga uporabljale v zasebne namene. [...].

(3) Šteje se, da fizična oseba, ki ni davno zavezana že za druge dejavnosti, opravlja gospodarsko dejavnost, pri kateri izkorišča premoženje v stvareh ali pravicah, če deluje kot taka samostojno in je opravljana dejavnost v skladu s členom 127(2) davnega zakonika namenjena

trajnemu doseganju dohodka.

(4) Če fizične osebe zgradijo nepremičnine, namenjene prodaji, se šteje, da gre za gospodarsko dejavnost od takrat, ko je zadevna fizična oseba nameravala opravljati takšno dejavnost, njen namen pa je treba presojeti na podlagi objektivnih okoliščin, na primer tega, da je zažela nositi stroške in/ali izvajati naložbe pred začetkom gospodarske dejavnosti. Gospodarska dejavnost se šteje za trajno od njenega začetka do dobave zgrajene nepremičnine ali njenih delov, tudi če gre le za eno nepremičnino.

(5) Če fizična oseba kupi zemljišča in/ali gradbene objekte zaradi prodaje, je dobava tega blaga trajna gospodarska dejavnost, če fizična oseba opravi več kot eno transakcijo v enem koledarskem letu. Vendar če fizična oseba v smislu odstavka 4 že zgradi nepremičnino zaradi prodaje, se zato, ker se šteje, da se je gospodarska dejavnost že začela in je trajna, nobena druga pozneje opravljena transakcija ne bo mogla šteti za priložnostno. [...].

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Leta 2007 sta se R. F. Salomie in N. V. Oltean povezala s petimi drugimi fizičnimi osebami zaradi izgradnje in prodaje štirih nepremičnin v Romuniji. To združenje ni imelo pravne osebnosti in ni bilo priglašeno ali identificirano kot zavezanec za DDV.

20 V letih 2008 in 2009 je bilo od 132 stanovanj, ki so bila zgrajena na zemljišču, ki je spadalo v osebno premoženje ene od teh oseb, prodanih 122 stanovanj za skupni znesek 10.902.275 romunskih levov (RON), prodanih pa je bilo tudi 23 parkirnih mest, pri čemer ta prodaja ni bila predmet DDV.

21 Leta 2010 je davčna uprava po opravljenem nadzoru ugotovila, da so te transakcije trajna gospodarska dejavnost in da bi morale biti od 1. oktobra 2008 predmet DDV, saj je od avgusta 2008 promet presegel prag 35.000 EUR, pod katerim so gospodarske dejavnosti v Romuniji oproščene DDV.

22 Zato je davčna uprava zahtevala plačilo davka, dolgovanega za transakcije, opravljene leta 2009, in zamudnih obresti ter je zato izdala več odločb o odmeri davka.

23 Iz predložitvene odločbe je tudi razvidno, da so bile prodaje nepremičnin, opravljene v letih 2008 in 2009, obdavčene z davkom na „prenos nepremičnin, ki so del osebnega premoženja“ iz člena 77a davčnega zakonika.

24 R. F. Salomie in N. V. Oltean sta vložila predlog za razglasitev delne ničnosti teh odločb o odmeri davka pri Tribunalul Cluj (prvostopenjsko sodišče v Cluju), ki je ti tožbi zavrnilo kot neutemeljeni.

25 Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju), pri katerem je bila vložena pritožba, se sprašuje o tem, ali so odločbe o odmeri davka, ki jih je izdala davčna uprava, skladne z načeli pravne varnosti, ker so bila po eni strani z romunsko zakonodajo podrobna pravila za uporabo določb o DDV za nepremišninske transakcije uvedena šele od 1. januarja 2010, po drugi strani pa naj bi bila dotedanja praksa davčne uprave, da take transakcije niso predmet DDV. Poleg tega naj bi ta uprava imela na voljo dovolj podatkov, da bi ugotovila, da imata R. F. Salomie in N. V. Oltean položaj davčnega zavezanca že vse od leta 2008, saj je bila seznanjena s prodajo, ki sta jo opravila – če ne zaradi drugega zato, ker so bile te transakcije obdavčene na podlagi člena 77a davčnega zakonika.

26 Predložitveno sodišče dvomi tudi o skladnosti pravice do odbitka vstopnega DDV, določene z romunskim pravom, na podlagi katere lahko oseba, ki se prepozno identificira kot zavezanec za DDV, uveljavlja to pravico do odbitka DDV šele po tem, ko uredi svoj položaj, tako da se identificira za ta davek in predloži obračun, z Direktivo 2006/112.

27 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Cluj prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je mogoče fizično osebo, ki z drugimi fizičnimi osebami sklene pogodbo o združitvi v združenje, ki je brez pravne osebnosti, ni identificirano za davčne namene in katerega cilj je prihodnja izvedba dela (gradbenega objekta) na zemljišču, ki je del osebne premoženja nekaterih pogodbenikov, glede na okoliščine iz postopka v glavni stvari šteti za zavezanca za DDV v smislu člena 9(l) Direktive 2006/112, čeprav je davčna uprava dobave gradbenih objektov na zemljišču, ki je del osebne premoženja nekaterih pogodbenikov, v okviru davčnega sistema prvotno obravnavala kot prodajo, ki spada na področje upravljanja osebne premoženja?

2. Ali je treba glede na okoliščine postopka v glavni stvari načela pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo in druga splošna načela v zvezi z DDV, kakršna izhajajo iz Direktive 2006/112, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere davčna uprava, potem ko je prvotno od fizične osebe pobrala davek na dobiček od prenosa lastnine, ki je del osebne premoženja, pri čemer se primarno pravo ni v ničemer bistveno spremenilo, na podlagi istih dejanskih okoliščin po dveh letih ponovno preuči položaj in te iste transakcije opredeli kot gospodarske dejavnosti, ki so predmet DDV, ter retroaktivno obračuna dodatni znesek?

3. Ali je treba člene 167, 168 in 213 Direktive 2006/112 z vidika načela davčne nevtralnosti razlagati tako, da v okoliščinah postopka v glavni stvari nasprotujejo temu, da davčna uprava davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, samo zato, ker takrat, ko so se zanj opravljale zadevne storitve, ni bil identificiran kot zavezanec za namene DDV?

4. Ali je mogoče glede na okoliščine postopka v glavni stvari določbe člena 179 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki za davčnega zavezanca, za katerega se uporablja posebna shema oprostitve in ki je prepozno vložil zahtevek za identifikacijo za namene DDV, določa obveznost plačila davka, ki ga je bilo treba pobrati, pri čemer nima pravice do odbitka vrednosti zneska odbitnega davka za posamezno davčno obdobje, pri čemer se pravica do odbitka izvaja pozneje na podlagi davčnega obračuna, predloženega po identifikaciji zavezanca za DDV, kar lahko vpliva na obračun dodatnih zneskov?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvima vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nasprotujeta temu, da nacionalna dav?na uprava ob dav?nem nadzoru odlo?i, da bi transakcije morale biti predmet DDV, in poleg tega naloži še pla?ilo zamudnih obresti.

29 R. F. Salomi in N. V. Oltean glede na?ela pravne varnosti najprej oporekata tej dolo?bi in trdita, da je bilo to na?elo kršeno, ker v ?asu, ko sta izvršila nepremi?ninske transakcije, na katere se nanaša navedena odlo?ba, ne Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki je veljala pred 1. januarjem 2007, ne upoštevna sodna praksa Sodiš?a s tega podro?ja nista bili objavljeni v romunš?ini. Prav tako navajata, da do leta 2010 nacionalni dav?ni organi niso šteli, da so take transakcije predmet tega davka.

30 V skladu z ustaljeno sodno prasko Sodiš?a morajo institucije Unije in prav tako države ?lanice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Evropske unije, spoštovati na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo (glej v tem smislu zlasti sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep, C?487/01 in C?7/02, EU:C:2004:263, to?ka 57; „Goed Wonen“, C?376/02, EU:C:2005:251, to?ka 32, in Elmeka NE, od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, to?ka 31).

31 Kot je ve?krat razsodilo Sodiš?e, iz tega zlasti izhaja, da mora biti zakonodaja Unije jasna in njena uporaba za posameznike predvidljiva, pri ?emer je to na?elo pravne varnosti še zlasti pomembno, kadar gre za predpise, ki lahko vklju?ujejo finan?no breme, da bi prizadetim omogo?ili natan?no prepoznati obseg obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene (sodba Irska/Komisija, 325/85, EU:C:1987:546, to?ka 18).

32 Prav tako morajo biti na podro?jih, ki jih ureja pravo Unije, pravila držav ?lanic oblikovana nedvoumno, kar zadevnim osebam omogo?a jasno in natan?no spoznati njihove pravice in dolžnosti, nacionalnim sodiš?em pa zagotoviti njihovo spoštovanje (glej sodbo Komisija/Italija, 257/86, EU:C:1988:324, to?ka 12).

33 Ni sporno, da so v obravnavani zadevi dolo?be, kakršne so opisane v predložitveni odlo?bi, take.

34 Iz predložitvene odlo?be je namre? razvidno, da se pojem „dav?ni zavezanec“ iz ?lena 127 dav?nega zakonika, s katerim so v nacionalno pravo prenesene dolo?be ?lena 9(1) Direktive 2006/122, nanaša na vsako osebo, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namene ali rezultate te dejavnosti, in da je treba za „gospodarsko dejavnost“ šteti vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, med drugim zlasti tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

35 Poleg tega je v to?ki 3 ?lena 2 uredbe št. 44/2004 o odobritvi podrobnih pravil za izvajanje dav?nega zakonika dolo?eno, da se v smislu ?lena 127(2) dav?nega zakonika to, da imajo fizi?ne osebe dobi?ek pri prodaji stanovanjskih prostorov v osebni lasti ali drugega blaga, ki ga uporabljajo v zasebne namene, ne šteje za gospodarsko dejavnost, razen kadar se ugotovi, da je zadevna dejavnost namenjena trajnemu doseganju dohodka.

36 Nazadnje, v ?lenu 141 dav?nega zakonika v razli?ici, veljavni v letih 2008 in 2009, je bilo dolo?eno, da se oprostitev pla?ila DDV, ki se uporablja za dobavo gradbenih objektov ali delov gradbenih objektov in zemljiš?, na katerih so zgrajeni, ne uporabi za dobavo novega gradbenega objekta, njegovega dela ali gradbenega zemljiš?a, kar poleg tega ustreza na?elom, ki v pravo

Unije urejajo DDV.

37 Zato ni mogoče upravičeno trditi, da s takimi določbami nacionalnega prava ni dovolj jasno in natančno določeno, da je mogoče, da je v nekaterih primerih dobava gradbenih objektov ali delov gradbenih objektov in zemljišč, na katerih so ti zgrajeni, predmet DDV.

38 V teh okoliščinah se R. F. Salomie in N. V. Oltean v podporo svoji trditvi, da veljavni nacionalni pravni okvir v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari ni bil dovolj jasen, ne moreta upravičeno sklicevati na neobjavo v romunščini upoštevne sodne prakse Sodišča s tega področja in Šeste direktive 77/388, ki od pristopa Republike Romunije k Uniji 1. januarja 2007 tako ali tako ni več veljala.

39 Tako okoliščin postopka v glavni stvari ni mogoče primerjati s tistimi v zadevi, v kateri je bila izdana sodba SkomaLux (C-161/06, EU:C:2007:773), v okviru katere je Sodišče pojasnilo, da uredbe Unije, ki ni bila objavljena v jeziku države članice, ni mogoče uveljavljati zoper posameznike v tej državi.

40 Iz načela pravne varnosti res izhaja tudi, da davčnega položaja davčnega zavezanca ni mogoče neskončno dolgo izpodbijati (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46).

41 Vendar je Sodišče že razsodilo, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka z zamudnimi obrestmi (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 51).

42 Zgolj okoliščina, da davčna uprava med zastaralnim rokom prekvalificira neko transakcijo v gospodarsko dejavnost, ki je predmet DDV, zato sama brez obstoja drugih okoliščin ne bi smela poseči v to načelo.

43 Zato ni mogoče upravičeno trditi, da načelo pravne varnosti v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nasprotuje temu, da davčna uprava po opravljenem davčnem nadzoru oceni, da bi morale biti nepremičninske transakcije, ki so sporne v tej zadevi, predmet DDV.

44 Drugič, v zvezi z načelom varstva zaupanja v pravo velja pravica sklicevanja na to načelo za vsakega davčnega zavezanca, pri katerem je upravni organ vzbudil pričakovanja, oprta na natančno zagotovila, ki so mu bila dana (glej v tem smislu sodbo Europäisch-Iranische Handelsbank/Svet, C-585/13 P, EU:C:2015:145, točka 95).

45 V zvezi s tem je treba preveriti, ali je ravnanje upravnega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu vzbudilo razumno pričakovanje, in če je tako, ugotoviti legitimnost tega pričakovanja (glej v tem smislu sodbo Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 32 in navedena sodna praksa).

46 Z upravno prakso nacionalnih davčnih organov, kot je opisana v predložitveni odločbi, očitno ni mogoče dokazati, da so v postopku v glavni stvari izpolnjeni ti pogoji.

47 Natančneje, dejstvo, ki mu je sicer romunska vlada na obravnavi oporekala, da nacionalni davčni organi vse do leta 2010 za nepremičninske transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, niso sistematično uporabljali DDV, *a priori* ne zadošča – razen v isto posebnih okoliščinah – da se vzbudi razumno pričakovanje pri običajno previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu, da se ta davek za take transakcije ne uporablja, ne le ob upoštevanju jasnosti in

predvidljivosti veljavnega nacionalnega prava, ampak tudi zato, ker gre v obravnavani zadevi očitno za strokovnjake v nepremičninskem sektorju.

48 Taka praksa, pa naj je še tako zelo obžalovanja vredna, namreč ne more zadevnim davčnim zavezancem vnaprej dati natančnih zagotovil o neuporabi DDV za nepremičninske transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

49 Dodati je treba, da ob upoštevanju velikosti nepremičninske transakcije, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki pomeni izgradnjo in prodajo štirih zgradb s skupaj več kot 130 stanovanji, previden in preudaren gospodarski subjekt ni mogel razumno sklepati, da taka transakcija ni predmet DDV, če ni prejel ali vsaj skušal pridobiti izrecnih zagotovil v tem smislu od pristojnih nacionalnih davčnih organov.

50 Tretji in zadnji, glede skladnosti zamudnih obrestih, ki jih je v obravnavani zadevi naložila davčna uprava, s pravom Unije je treba spomniti, da države članice v primeru, ko ni usklajevanja zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej tudi v skladu z načelom sorazmernosti (glej sodbo Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 50 in navedena sodna praksa).

51 Čeprav smejo torej države članice zaradi zagotovitve pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj v svojih nacionalnih zakonodajah med drugim zakonito določiti ustrezne sankcije za kazenskopravno kaznovanje neupoštevanja obveznosti vpisa v register zavezancev za DDV, pa te sankcije ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Nacionalno sodišče mora presoditi – glede na okoliščine obravnavane zadeve in zlasti konkretno določeni znesek ter morebiten obstoj utaje ali izogibanje veljavni zakonodaji, ki ju je mogoče pripisati davčnemu zavezancu, ali ga nevpis v register se sankcionira – ali višina sankcije ne presega tega, kar je potrebno za doseg ciljev, ki sta zagotoviti pravilno pobiranje davka in preprečitev utaj (glej v tem smislu sodbo Roldihs, C-263/11, EU:C:2012:497, točke 45, 46 in 54).

52 Enaka načela veljajo za zamudne obresti, ki, če imajo značaj davčnih sankcij – kar mora preveriti predložitveno sodišče – ne smejo biti pretirane glede na pomembnost obveznosti, ki jih davčni zavezanec ni izpolnil.

53 Zato je treba na prvi vprašanji odgovoriti, da načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne nasprotujeta temu, da nacionalna davčna uprava po davčnem nadzoru odloči, da so transakcije predmet DDV, in naloži plačilo zamudnih obrestih, če ta odločba temelji na jasnih in natančnih pravilih in če praksa te uprave ni bila takšna, da bi lahko vzbudila razumno pričakovanje pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu, da se ta davek za take transakcije ne uporablja, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Zamudne obresti, ki so naložene v takih okoliščinah, morajo ustrezati načelu sorazmernosti.

Tretje in četrto vprašanje

54 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtem vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se pravica do odbitka DDV, ki je dolgovan ali je bil plačan za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, zavrne davčnemu zavezancu, ki mora zato plačati davek, ki bi ga moral prejeti, samo zato, ker takrat, ko je opravljal zadevne storitve, ni bil identificiran kot davčni zavezanec za namene DDV in ker ni bil predložen obračun dolgovanega davka.

55 Člen 167 in naslednji Direktive 2006/112 določajo, kdaj nastane pravica do odbitka in kakšen je njen obseg. Predvsem je treba spomniti, da na podlagi člena 167 te direktive ta pravica nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

56 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti, ob upoštevanju vseh davkov na vstopne transakcije pa se jo zlasti lahko izvrši takoj (glej v tem smislu zlasti sodbi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 43, in Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 30 in 31).

57 Namen te ureditve je v celoti razbremeniti podjetje DDV, ki ga je dolžno ali ga je plačalo v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je že njihov namen ali rezultat, če so tudi same predmet DDV (glej v tem smislu sodbi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 44, in Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 32).

58 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej v tem smislu sodbe Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63; Uszodaépít?, C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točki 42 in 43, in Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 38).

59 Zato davčna uprava, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije, ne sme naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neučinkovito (glej sodbo Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 40).

60 Identifikacija za namene DDV iz člena 214 Direktive 2006/112 in dolžnost davčnega zavezanca, da prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svojih dejavnosti, iz člena 213 te direktive sta zgolj formalni zahtevi zaradi izvajanja nadzora, ki med drugim ne moreta izpodbiti pravice do odbitka DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji za nastanek te pravice (glej v tem smislu zlasti sodbe Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 50; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 32, in Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, točka 32).

61 Iz tega je med drugim razvidno, da zavezancu za DDV ni mogoče preprečiti, da bi uveljavljal pravico do odbitka, ker se ni identificiral kot zavezanec za DDV, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti (glej v tem smislu zlasti sodbo Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 51).

62 Poleg tega ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravičnega pobiranja davka in preprečevanja utaj, ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej v tem smislu zlasti sodbe Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 49, in Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, točki 36 in 37).

63 Zato kaznovanje davčnega zavezanca zaradi nespoštovanja knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna z zavrnitvijo pravice do odbitka jasno presega to, kar je potrebno za doseg cilja zagotovitve pravilne uporabe teh obveznosti, ker pravo Unije ne onemogoča, da bi države članice, če bi bilo to potrebno, naložile globo ali denarno kazen, ki je sorazmerna teži kršitve.

Takšna praksa tudi jasno presega to, kar je nujno za doseg pravilnega pobiranja DDV in prepreževanja utaj v smislu člena 273 Direktive 2006/112, saj lahko vodi do izgube pravice do odbitka, če davčna uprava spremeni obracun šele po poteku prekluzivnega roka, ki ga ima na voljo davčni zavezanec, da opravi odbitek (glej po analogiji sodbo Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točki 67 in 68).

64 V obravnavani zadevi je iz spisa, ki je bil predložen sodišču, razvidno, da naj bi bile izpolnjene vsebinske zahteve glede pravice do odbitka vstopnega davka in da naj bi se tožeči stranki v postopku v glavni stvari pri davnem nadzoru štelo za zavezanca za DDV. V takih okoliščinah odložitve izvajanja pravice do odbitka DDV do takrat, ko davčna zavezanca vložita prvi obracun tega davka, samo zato, ker takrat, ko sta opravljala storitve, ki so predmet DDV, nista bila identificirana kot zavezanca za DDV, morala pa sta poleg tega plačati pripadajoči davek, presega to, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in prepreževanje utaj.

65 Zato je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se pravica do odbitka DDV, ki je dolgovan ali je bil plačan za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, zavrne davnemu zavezancu, ki mora zato plačati davek, ki bi ga moral prejeti, samo zato, ker takrat, ko je opravljal zadevne storitve, ni bil identificiran kot zavezanec za namene DDV in ker ni bil predložen obracun dolgovanega davka.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne nasprotujeta temu, da nacionalna davčna uprava po davnem nadzoru odloži, da so transakcije predmet davka na dodano vrednost, in naloži plačilo zamudnih obresti, če ta odločba temelji na jasnih in natančnih pravilih in če praksa te uprave ni bila takšna, da bi lahko vzbudila razumno pričakovanje pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu, da se ta davek za take transakcije ne uporablja, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Zamudne obresti, ki so naložene v takih okoliščinah, morajo ustrezati načelu sorazmernosti.

2. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki je dolgovan ali je bil plačan za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, zavrne davnemu zavezancu, ki mora zato plačati davek, ki bi ga moral prejeti, samo zato, ker takrat, ko je opravljal zadevne storitve, ni bil identificiran kot zavezanec za namene davka na dodano vrednost in ker ni bil predložen obracun dolgovanega davka.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.