



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. listopadu 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH – Zrušení registrace pro účely DPH osobě povinné k dani – Odepření nároku na odpočet – Formální podmínky“

Ve věci C-358/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Judecătoria Oradea (soud prvního stupně ve Velkém Varadínu, Rumunsko) ze dne 9. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 30. července 2020, v řízení

Promexor Trade SRL

proti

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení F. Biltgen (zpravodaj), soudce vykonávající funkci předsedy osmého senátu, L. S. Rossi a N. Wahl, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Promexor Trade SRL R. Chirițãem, avocat,
- za rumunskou vládu E. Gane, A. Rotãreanu a A. Wellman, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi A. Armenia a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: rumunština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 1, 167 až 169, 176 až 180, čl. 214 odst. 1 a článků 250, 272 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad daňové neutrality, efektivity, loajální spolupráce, právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a proporcionality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Promexor Trade SRL (dále jen „společnost Promexor“) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (generální ředitelství finanční správy v Kluži – finanční správa župy Bihor, Rumunsko) (dále jen „finanční správa“) ohledně toho, že společnost Promexor, již byl z důvodu zrušení její registrace pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, byla uložena povinnost zaplatit ze svých zdanitelných plnění DPH.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 V článku 167 směrnice o DPH je uvedeno:
„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 4 Článek 168 této směrnice stanoví:
„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:
 - a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
 - b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;
 - c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);
 - d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

5 Článek 178 uvedené směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;
- b) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. b) při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy;
- c) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. c) při pořízení zboží uvnitř Společenství musí uvést v přiznání k dani podaném podle článku 250 veškeré údaje potřebné pro stanovení výše daně splatné při pořízení zboží uvnitř Společenství a mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 5;
- d) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. d) při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy;
- e) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. e) při dovozu zboží musí mít dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce zboží nebo dovozce a který uvádí výši splatné daně nebo umožňuje její výpočet;
- f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

6 Článek 179 první pododstavec směrnice o DPH zní:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.“

7 Článek 180 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.“

8 Článek 213 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.“

9 Článek 214 odst. 1 téže směrnice zní:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

- a) každé osobě povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 9 odst. 2, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně, kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž daň odvádí podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně pořizovatel nebo příjemce;
- b) každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství, jež jsou předmětem daně podle čl. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost učinit svá pořízení uvnitř Společenství předmětem daně podle čl. 3 odst. 3;
- c) každé osobě povinné k dani, která uskutečňuje na jejich území pořízení zboží uvnitř Společenství pro potřeby svých plnění v rámci činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci a prováděných mimo toto území;
- d) každé osobě povinné k dani, která je na jejich území příjemcem služeb, z nichž je povinna odvést daň podle článku 196;
- e) každé osobě povinné k dani, která je usazena na jejich území a poskytuje služby na území jiného členského státu, z nichž je podle článku 196 povinen odvést daň výhradně příjemce služby.“

10 Článek 250 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá priznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

11 Článek 273 této směrnice zní:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Rumunské právo

Dříve platný daňový zákoník

- 12 Článek 153 odst. 9 a 9a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „dříve platný daňový zákoník“), stanovil:

„9. Příslušné daňové orgány zruší registraci osoby pro účely DPH v souladu s tímto článkem:

[...]

- e) pokud v přiznáních k DPH podaných v případě osob, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, za šest po sobě následujících měsíců v kalendářním pololetí a v případě osob povinných k dani, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, za dvě po sobě následující zdaňovací období v kalendářním pololetí nebylo uvedeno pořízení zboží nebo služeb, ani dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné v průběhu těchto zdaňovacích období, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po probíhajícím kalendářním pololetí. Příslušné daňové orgány zruší registraci pro účely DPH v případě osob povinných k dani, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, od okamžiku podání daňového přiznání za červenec 2012 nebo v případě osob povinných k dani, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, od okamžiku podání daňového přiznání za třetí čtvrtletí roku 2012, jestliže v přiznáních k DPH podaných v případě osob povinných k dani, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, za šest po sobě následujících měsíců a v případě osob povinných k dani, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, za dvě po sobě následující kalendářní čtvrtletí nebylo uvedeno pořízení zboží nebo služeb, ani dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné v průběhu těchto zdaňovacích období, a to v prvním případě od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynula lhůta pro podání šestého daňového přiznání, a ve druhém případě od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynula lhůta pro podání druhého daňového přiznání;

[...]

9a. Postup zrušení registrace pro účely DPH je upraven platnými procesními pravidly. Po zrušení registrace pro účely DPH, o němž bylo rozhodnuto v souladu s odstavcem 9 písm. a) až e) a h), příslušné daňové orgány registrují osoby povinné k dani pro účely DPH na základě odstavce 7a takto:

[...]

- d) na žádost osoby povinné k dani za situace uvedené v odstavci 9 písm. e) na základě čestného prohlášení, ze kterého vyplývá, že tato osoba bude vykonávat ekonomickou činnost. Dnem registrace osoby povinné k dani pro účely DPH je den doručení rozhodnutí o registraci pro účely DPH.

Osoby povinné k dani, které se nacházejí v situacích uvedených v tomto odstavci, nemohou postupovat dle ustanovení týkajících se prahové hodnoty pro osvobození malých podniků od daně, která je stanovena v článku 152, až do data registrace pro účely DPH a jsou povinny řídit se ustanoveními čl. 11 odst. 1a a 1c.“

13 Článek 11 odst. 1c dříve platného daňového zákoníku stanovil:

„Osoby povinné k dani usazené v Rumunsku, jejichž registrace pro účely DPH byla zrušena v souladu s čl. 153 odst. 9 písm. b) až e) a h), nemají pro dotčené období nárok na odpočet DPH z uskutečněných pořízení, ale jsou v souladu s ustanoveními hlavy VI povinny zaplatit DPH vybranou v souvislosti se zdanitelnými plněními uskutečněnými v průběhu tohoto období. Pro pořízení zboží nebo služeb, která jsou uskutečněna v průběhu období, během něhož nemá dotčená osoba platné identifikační číslo pro účely DPH, a která jsou určena pro plnění, jež se provedou po dni registrace pro účely DPH, a zakládají nárok na odpočet podle hlavy VI, bude daň upravena ve prospěch osoby povinné k dani prostřednictvím prvního daňového přiznání, stanoveného v článku 156b podaného osobou povinnou k dani po registraci pro účely DPH, nebo případně pozdějšího daňového přiznání, ve vztahu k dani, která platí pro:

- a) skladované zboží a služby nevyužité v okamžiku registrace, zjištěné na základě inventury;
- b) hmotný majetek, včetně investičního majetku, pro který neuplynula doba pro úpravu odpočtu, jakož i pro hmotný majetek, který se aktivuje, zjištěný na základě inventury, jehož majitelem je v okamžiku registrace dotčená osoba. V případně hmotného majetku, který není investičním majetkem, se upraví daň vztahující se k hodnotám, které v okamžiku registrace ještě nebyly odepsány. Na investiční majetek se použije článek 149.“

14 Článek 145 dříve platného daňového zákoníku stanovil:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Každá osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně související s nákupy, který byly použity pro potřeby následujících plnění:

- a) zdanitelná plnění;
- b) plnění, která jsou důsledkem ekonomické činnosti a u nichž se má za to, že se místo dodání zboží nebo poskytnutí služby nachází v zahraničí, a to v případě, že daň by byla odpočitatelná, kdyby byla tato plnění uskutečněna v Rumunsku;
- c) plnění osvobozená od daně podle článků 143, 144 a 144a;
- d) plnění osvobozená od daně podle čl. 141 odst. 2 písm. a) bodů 1 až 5 a písm. b), je-li příjemce nebo pořizovatel usazen mimo území Společenství nebo souvisí-li tato plnění přímo se zbožím určeným k vývozu mimo území Společenství, jakož i plnění uskutečněná zprostředkovateli jednajícími jménem a na účet jiné osoby, podílejí-li se na průběhu takových plnění;
- e) plnění uvedená v čl. 128 odst. 7 a v čl. 129 odst. 7, jestliže uvedený převod podléhal dani.

[...]

4. Za podmínek stanovených v prováděcích předpisech se nárok na odpočet daně přiznává u pořízení uskutečněných osobou povinnou k dani před její registrací pro účely DPH v souladu s článkem 153.“

Nový daňový zákoník

- 15 Článek 11 odst. 8 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník) ze dne 8. září 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 688 ze dne 10. září 2015, dále jen „nový daňový zákoník“) stanoví:

„Osoby povinné k dani usazené v Rumunsku, jejichž registrace pro účely DPH byla zrušena v souladu s čl. 316 odst. 11 písm. c) až e) a h), nemají pro dotčené období nárok na odpočet DPH z uskutečněných pořízení, ale jsou v souladu s ustanoveními hlavy VII povinny zaplatit DPH vybranou v souvislosti se zdaněnými plněními uskutečněnými v průběhu tohoto období. V případě registrace pro účely DPH podle čl. 316 odst. 12 uplatní osoba povinná k dani nárok na odpočet daně z pořízení zboží nebo služeb uskutečněných v období, v němž bylo zrušeno její identifikační číslo pro účely DPH, prostřednictvím prvního přiznání k DPH stanoveného v článku 323, které bylo podáno po její registraci pro účely DPH, nebo případně pozdějšího daňového přiznání, i když faktura neobsahuje identifikační číslo osoby povinné k dani pro účely DPH. Po registraci pro účely DPH v souladu s čl. 316 odst. 12 vystavují osoby povinné k dani v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb uskutečněným v období, v němž bylo zrušeno jejich identifikační číslo pro účely DPH, faktury, na nichž je samostatně uvedena [DPH] vybraná během tohoto období, která není vykázána v přiznání k DPH podaném podle článku 323.“

- 16 Článek 316 odst. 12 a 14 nového daňového zákoníku zní:

„12. Postup zrušení registrace pro účely DPH je upraven platnými procesními pravidly. Po zrušení registrace pro účely DPH, o němž bylo rozhodnuto v souladu s odstavcem 11 písm. a) až e) a h), příslušné daňové orgány registrují osobu povinnou pro účely DPH na základě její žádosti takto:

[...]

d) za situace uvedené v odstavci 11 písm. e) na základě čestného prohlášení, ze kterého vyplývá, že tato osoba bude vykonávat ekonomickou činnost. Dnem registrace osoby povinné k dani pro účely DPH je den doručení rozhodnutí o registraci pro účely DPH;

[...]

14. Osoby povinné k dani, které se nacházejí v situacích uvedených v odstavci 12, nemohou postupovat dle ustanovení týkajících se prahové hodnoty pro osvobození malých podniků od daně, která je stanovena v článku 310, až do data registrace pro účely DPH a jsou povinny řídit se ustanoveními čl. 11 odst. 6 a 8.“

- 17 Článek 297 nového daňového zákoníku stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti.

[...]

4. Každá osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně související s nákupy, které byly použity pro potřeby následujících plnění:

a) zdanitelná plnění;

- b) plnění, která jsou důsledkem ekonomické činnosti a u nichž se má za to, že se místo dodání zboží nebo poskytnutí služby nachází v zahraničí, a to v případě, že daň by byla odpočitatelná, kdyby byla tato plnění uskutečněna v Rumunsku;
- c) plnění osvobozená od daně podle článků 294, 295 a 296;
- d) plnění osvobozená od daně podle čl. 292 odst. 2 písm. a) bodů 1 až 5 a písm. b), je-li příjemce nebo pořizovatel usazen mimo území Evropské unie nebo souvisí-li tato plnění přímo se zbožím určeným k vývozu mimo území Evropské unie, jakož i plnění uskutečněná zprostředkovateli jednajícími jménem a na účet jiné osoby, podílejí-li se na průběhu takových plnění;

[...]

6. Za podmínek stanovených v prováděcích předpisech se nárok na odpočet daně přizná u pořízení uskutečněných osobou povinnou k dani před její registrací pro účely DPH v souladu s článkem 316.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 18 Rozhodnutím ze dne 30. dubna 2014 byla společnosti Promexor z úřední povinnosti zrušena registrace pro účely DPH, jelikož v jejích přiznáních k DPH podaných za šest po sobě následujících měsíců nebyla uvedena žádná plnění podléhající DPH. Společnost Promexor, která tedy neměla platné identifikační číslo, ovšem od května 2014 i nadále vystavovala faktury bez DPH.
- 19 V dubnu 2019 finanční správa zaslala společnosti Promexor oznámení o daňové kontrole, která se týkala období od 1. dubna 2014 do 31. prosince 2017. Ve snaze vyhnout se placení pokuty za to, že ve stanovených lhůtách nepodala daňová přiznání, společnost Promexor podala *a posteriori* přiznání k DPH, kterou musí platit osoby povinné k dani, jimž bylo podle čl. 153 odst. 10 dříve platného daňového zákoníku zrušeno identifikační číslo pro účely DPH.
- 20 Finanční správa neprovedla žádná další šetření a na základě těchto přiznání vydala dne 19. dubna 2019 exekuční titul, v jehož důsledku zahájila proti společnosti Promexor exekuční řízení, a téhož dne vydala platební rozkaz na DPH.
- 21 V návaznosti na daňovou kontrolu provedenou dne 11. června 2019 finanční správa v souvislosti s dotčeným obdobím konstatovala, že společnost Promexor skutečně podala přiznání k DPH. Dne 31. července 2019, tedy po vydání zprávy o daňové kontrole, ale před uplynutím lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně, podala společnost Promexor opravná daňová přiznání, ve kterých byla uvedena nulová DPH.
- 22 Podáním ze dne 28. května 2019 podala společnost Promexor u Judecătoria Oradea (soud prvního stupně ve Velkém Varadínu, Rumunsko) žalobu, kterou se domáhala zejména zrušení exekučního titulu a platebního rozkazu ze dne 19. dubna 2019.
- 23 Na podporu žaloby společnost Promexor uvedla, že ačkoliv existuje prostředek, kterým lze zhojit důsledky zrušení identifikačního čísla pro účely DPH, a sice možnost osoby povinné k dani uplatnit odpočet DPH po nové registraci pro účely DPH zpětně za celou dobu, po kterou

identifikační číslo neměla, v praxi tohoto prostředku využít nelze. Osoba povinná k dani, jejíž registrace pro účely DPH byla zrušena a která se z formálních důvodů nemůže registrovat pro účely DPH znovu, nemá za takových podmínek k dispozici žádný prostředek nápravy. Společnost Promexor nadto tvrdila, že skutečnost, že právnická osoba, jejíž identifikační číslo pro účely DPH bylo zrušeno, je nadále na neurčitou dobu povinna odvádět vybranou DPH, odporuje zásadám zakotveným v judikatuře Soudního dvora.

- 24) Pokud jde o finanční správu, ta tvrdila, že exekuční řízení je opodstatněné a bezvadné. Taková přiznání k DPH, kterou musí platit osoby povinné k dani, jimž bylo zrušeno identifikační číslo pro účely DPH, jako jsou daňová přiznání podaná společností Promexor, jsou totiž podle platné právní úpravy považována za čestná prohlášení. Pokud jde o opravná daňová přiznání, finanční správa uvedla, že tato přiznání byla podána po vydání zprávy o daňové kontrole, takže podle zákona již nelze provést žádnou opravu.
- 25) Předkládající soud nejprve uvádí, že podle vnitrostátní právní úpravy platí, že osoba povinná k dani, jíž byla zrušena registrace pro účely DPH, nemá nárok na odpočet DPH z uskutečněných pořízeních, ale nadále má povinnost odvádět vybranou DPH. Dále podotýká, že platná vnitrostátní právní úprava nestanoví, že by povinnost takové osoby povinné k dani vybírat DPH byla nějak časově omezena. Nakonec dodává, že je pravda, že nárok na odpočet DPH by mohl být uplatněn v návaznosti na novou registraci pro účely DPH i zpětně. V projednávaném případě však společnost Promexor takovou možnost nemá, jelikož nespĺňuje jeden z formálních požadavků – člen jejího statutárního orgánu je totiž i společníkem společnosti, vůči níž je vedeno insolvenční řízení.
- 26) Za těchto podmínek se Judecătoria Oradea (soud prvního stupně ve Velkém Varadínu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání ustanovení směrnice [o DPH] a zásada daňové neutrality vnitrostátním ustanovením, kterými členský stát ukládá státnímu příslušníkovi povinnost po neurčitou dobu vybírat a odvádět státu [DPH], avšak současně mu není přiznán odpovídající nárok na odpočet DPH, neboť mu bylo z úřední povinnosti zrušeno identifikační číslo pro účely DPH, a to z toho důvodu, že v jeho přiznáních k DPH podaných za šest po sobě následujících měsíců/dvě po sobě následující kalendářní čtvrtletí nebylo uvedeno žádné plnění podléhající DPH?
 - 2) Jsou za okolností sporu v původním řízení zásada právní jistoty, zásada ochrany legitimního očekávání, zásada proporcionality a [zásada] loajální spolupráce, jak vyplývají ze směrnice [o DPH], slučitelné s vnitrostátním ustanovením nebo praxí daňové správy, podle nichž platí, že i když členský stát obvykle umožňuje, aby byla na žádost právnické osoby, jíž bylo z úřední povinnosti zrušeno identifikační číslo pro účely DPH, provedena nová registrace pro účely DPH, za určitých konkrétních okolností nemůže osoba povinná k dani požádat o novou registraci pro účely DPH z čistě formálních důvodů a na neurčitou dobu je povinna vybírat a odvádět státu DPH, avšak současně jí není přiznán odpovídající nárok na odpočet DPH?
 - 3) Musí být za okolností sporu v původním řízení zásada právní jistoty, zásada ochrany legitimního očekávání, zásada proporcionality a [zásada] loajální spolupráce, jak vyplývají ze směrnice [o DPH], vykládány v tom smyslu, že zakazují, aby byla osobě povinné k dani uložena povinnost po neurčitou dobu vybírat a platit DPH bez přiznání nároku na odpočet DPH, přičemž daňový orgán neověřil, zda jsou dodrženy věcné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a osoba povinná k dani se nedopustila daňového úniku?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 27 Rumunská vláda zpochybňuje způsob, jakým předkládající soud popsal právní a skutkový rámec, a tvrdí, že kdyby společnost Promexor podala žádost o nové identifikační číslo pro účely DPH, finanční správa by jí ho přidělila. Rumunská vláda má tudíž za to, že by mělo být rozhodnuto, že předběžné otázky jsou nepřipustné.
- 28 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené v článku 267 SFEU pouze na vnitrostátním soudu, který rozhoduje spor a musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby posoudil s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Proto týkají-li se položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 4. června 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, bod 21 a citovaná judikatura).
- 29 Z toho vyplývá, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřisluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 4. června 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, bod 22 a citovaná judikatura).
- 30 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, zjevně nevyplývá, že by situace ve věci v původním řízení odpovídala některému z případů uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku. Konkrétně je třeba podotknout, že ačkoliv předkládající soud výslovně neocitoval vnitrostátní ustanovení, které společnosti Promexor znemožňovalo novou registraci pro účely DPH, uvedl, že takové ustanovení existuje. V každém případě je třeba konstatovat, že není zpochybňováno, že takové ustanovení existuje a že je obsaženo v Ordinul președintelui ANAF nr. 2856/2017 (vyhláška předsedy Národní agentury daňové správy č. 2856/2017). Soudnímu dvoru přitom nepřisluší přehodnocovat výklad vnitrostátního práva, který podal předkládající soud.
- 31 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy přípustná.

K předběžným otázkám

- 32 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 168, čl. 213 odst. 1, čl. 214 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality DPH, ve spojení se zásadami právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a proporcionality, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které umožňují daňové správě, jež zrušila registraci pro účely DPH osobě povinné k dani, která po dobu šesti po sobě následujících měsíců podávala příznání k DPH, v nichž nebylo uvedeno žádné zdanitelné plnění, aby této osobě povinné k dani za situace, kdy tato osoba po zrušení své

registrace pro účely DPH i nadále vykonává svoji činnost, uložila povinnost vybírat DPH, ovšem s tím, že tato osoba nemůže požádat o novou registraci pro účely DPH a nemůže uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

- 33 Za účelem zodpovězení této otázky je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, jež jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, jež obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Nárok na odpočet stanovený v článku 167 a násl. směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě ho nelze omezit. Konkrétně se tento nárok váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností, a společný systém DPH zaručuje, aby všechny ekonomické činnosti byly bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy o sobě DPH, zdaněny neutrálním způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, body 28 až 30 a citovaná judikatura).
- 34 Základní zásada neutrality DPH kromě toho vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (rozsudek ze dne 7. března 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, bod 31 a citovaná judikatura). Ačkoliv odepření nároku na odpočet daně tedy může být odůvodněné, jestliže má porušení formálních požadavků za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění věcných požadavků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovaná judikatura), k takovému odepření nelze přistoupit, pokud má příslušná správa k dispozici všechny informace nezbytné k prokázání toho, že jsou splněny věcné požadavky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 44 a 45).
- 35 Soudní dvůr kromě toho konstatoval, že konkrétně registrace pro účely DPH upravená v článku 214 směrnice o DPH, jakož i povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti uvedená v článku 213 této směrnice představují pouze formální požadavky pro účely kontroly, které nemohou zpochybnit zejména nárok na odpočet DPH, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, které tento nárok zakládají (rozsudek ze dne 9. července 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 60 a citovaná judikatura).
- 36 Soudní dvůr z toho dovodil, že osobě povinné k DPH nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odůvodněním, že nebyla zaregistrována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti (rozsudek ze dne 9. července 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 61 a citovaná judikatura).
- 37 Ve věci týkající se týchž vnitrostátních právních předpisů, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním řízení, Soudní dvůr zejména rozhodl, že články 167 až 169 a 179, čl. 213 odst. 1, čl. 214 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje daňové správě odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, jestliže je prokázáno, že z důvodu nesplnění povinností, které je této osobě vytýkáno, neměla daňová správa k dispozici informace nezbytné k prokázání toho, že jsou splněny věcné požadavky pro vznik nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu uvedenou osobou povinnou k dani nebo když tato osoba jednala podvodně, aby mohla tohoto nároku využít (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, bod 42).

- 38 V projednávané věci má předkládající soud za to, že ve věci v původním řízení nedošlo k úniku na DPH. Pokud by bylo potvrzeno, že k daňovému úniku opravdu nedošlo, což musí ověřit předkládající soud, nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu by společností Promexor z tohoto důvodu nemohl být odepřen.
- 39 V rámci tohoto ověřování bude muset předkládající soud zohlednit to, že i když nesplnění formálních povinností nebrání předložení jednoznačného důkazu, že byly splněny věcné požadavky zakládající nárok na odpočet DPH na vstupu, takové okolnosti mohou prokázat nejjednodušší případ daňového úniku, kdy osoba povinná k dani záměrně nesplní své formální povinnosti s cílem vyhnout se zaplacení daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 55).
- 40 Předkládající soud dále uvádí, že jelikož finanční správa neověřila, zda jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, společnost Promexor byla i nadále povinna vybírat DPH ze svých zdanitelných plnění, aniž měla nárok na tento odpočet, a z čistě formálních důvodů nemohla být pro účely DPH registrována znovu.
- 41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ačkoliv ze znění článků 213 a 214 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mají při přijímání opatření, která mají zajistit registraci osob povinných k dani pro účely DPH, určitý prostor pro uvážení, tento prostor pro uvážení nemůže být neomezený, takže členský stát nemůže odmítnout přidělit osobě povinné k dani osobní identifikační číslo bez legitimního důvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. března 2013, *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, body 22 a 23). I když mají členské státy legitimní zájem na přijetí přiměřených opatření k ochraně svých finančních zájmů a k boji proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, a i když tedy mohou v souladu s čl. 273 prvním pododstavcem směrnice o DPH legitimně přijímat opatření, která mohou zabránit zneužití identifikačních čísel zejména ze strany podniků, jejichž činnost, a v důsledku toho postavení osoby povinné k dani, by byly čistě fiktivní, tato opatření nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, a nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet DPH, a tudíž neutralitu této daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. března 2013, *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, body 28 a 30).
- 42 Je přitom třeba uvést, že pokud daňová správa na základě vnitrostátních právních předpisů podmiňuje nárok na odpočet DPH dodržením takových formálních povinností, jako je registrace pro účely DPH, aniž jsou zohledněny věcné hmotněprávní požadavky, a zejména – jako je tomu podle informací poskytnutých předkládajícím soudem v projednávaném případě – aniž se zkoumá otázka, zda tyto požadavky byly naplněny, její postup jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a citovaná judikatura). K témuž závěru je nutno s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 41 tohoto rozsudku dospět i v případě, kdy daňová správa podle vnitrostátních právních předpisů systematicky rozhoduje, že identifikační číslo pro účely DPH osobě povinné k dani nepřidělí pouze proto, že člen jejího statutárního orgánu je společníkem jiné společnosti, vůči níž je vedeno insolvenční řízení, avšak neposoudí, zda hrozí daňový únik nebo to, že by DPH nemusela být vybrána správně.
- 43 Posouzení, zda jsou vnitrostátní právní předpisy a jejich uplatňování ze strany finanční správy slučitelné s požadavky uvedenými v bodech 41 a 42 tohoto rozsudku, však musí s ohledem na všechny okolnosti věci v původním řízení provést v konečném důsledku předkládající soud.

- 44 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 168, čl. 213 odst. 1, čl. 214 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality DPH, ve spojení se zásadami právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že v případě, kdy byla osobě povinné k dani zrušena registrace pro účely DPH proto, že v jejích přiznáních k DPH podaných za šest po sobě následujících měsíců nebyla uvedena žádná zdanitelná plnění, avšak tato osoba povinná k dani nehledě na toto zrušení i nadále vykonává svoji činnost, nebrání vnitrostátním právním předpisům, které příslušné daňové správě umožňují uložit této osobě povinné k dani povinnost vybírat DPH ze svých zdanitelných plnění, pouze tehdy, pokud tato osoba může požádat o novou registraci pro účely DPH a odpočíst DPH zaplacenou na vstupu. Novou registraci pro účely DPH nelze osobě povinné k dani systematicky odepírat pouze na základě toho, že člen statutárního orgánu této osoby povinné k dani je společníkem jiné společnosti, vůči níž je vedeno insolvenční řízení.

K nákladům řízení

- 45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 168, čl. 213 odst. 1, čl. 214 odst. 1 a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, jakož i zásada neutrality daně z přidané hodnoty (DPH), ve spojení se zásadami právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že v případě, kdy byla osobě povinné k dani zrušena registrace pro účely DPH proto, že v jejích přiznáních k DPH podaných za šest po sobě následujících měsíců nebyla uvedena žádná zdanitelná plnění, avšak tato osoba povinná k dani nehledě na toto zrušení i nadále vykonává svoji činnost, nebrání vnitrostátním právním předpisům, které příslušné daňové správě umožňují uložit této osobě povinné k dani povinnost vybírat DPH ze svých zdanitelných plnění, pouze tehdy, pokud tato osoba může požádat o novou registraci pro účely DPH a odpočíst DPH zaplacenou na vstupu. Novou registraci pro účely DPH nelze osobě povinné k dani systematicky odepírat pouze na základě toho, že člen statutárního orgánu této osoby povinné k dani je společníkem jiné společnosti, vůči níž je vedeno insolvenční řízení.

Podpisy