



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

9. července 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 167, 168, 179 a 213 — Změna kvalifikace plnění na ekonomickou činnost podléhající DPH vnitrostátním správcem daně — Zásada právní jistoty — Zásada ochrany legitimního očekávání — Vnitrostátní právní úprava podrobující uplatnění nároku na odpočet daně registrací dotyčného hospodářského subjektu pro účely DPH a podáním příznání k této dani“

Ve věci C-183/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Rumunsko) ze dne 28. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 11. dubna 2014, v řízení

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

proti

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. března 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za R. F. Salomieho a N. V. Olteana C. F. Costășem, L. Dobrinescu a T.-D. Vidrean Căpușanem, avocats,
- za rumunskou vládu R.-H. Raduem, jakož i D. M. Bulancea a R. I. Hațieganu, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a A. Ștefănuțem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: rumunština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání, jakož i článků 167, 168, 179 a 213 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi R. F. Salomiem a N. V. Olteanem na straně jedné a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži, dále jen „správce daně“) na straně druhé, jehož předmětem je uplatnění daně z přidané hodnoty (DPH) na prodeje nemovitostí uskutečněné v roce 2009.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

- 3 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby [...] Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 4 Podle čl. 12 odst. 1 této směrnice:

„Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;

[...]

- 5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

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

- 6 Článek 168 téže směrnice zní následovně:

„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;

[...]

7 Článek 169 směrnice 2006/112 stanoví:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejich plnění:

[...]“

8 Podle článku 179 směrnice 2006/112:

„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.

[...]“

9 Článek 213 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

[...]“

10 Článek 214 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice zní následovně:

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

a) každé osobě povinné k dani [...], která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně [...]

[...]“

11 Článek 273 téže směrnice je následujícího znění:

„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

12 Článek 77a odst. 1 zákona č. 571/2003, kterým se stanoví daňový zákoník (Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový zákoník“), stanoví:

„V případě převodu vlastnického práva a jeho rozdělení prostřednictvím právního aktu *inter vivos*, jehož předmětem jsou budovy jakéhokoli typu a pozemky s nimi související, jakož i pozemky jakéhokoli typu bez budov, jsou daňoví poplatníci povinni zaplatit daň, jež se vypočítá takto:

[...]“

13 Článek 127 daňového zákoníku stanoví:

„(1) ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost podle odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

(2) Ve smyslu tohoto zákona se ‚ekonomickou činností‘ rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]“

14 Mimořádnou vyhláškou č. 109 ze dne 7. října 2009, kterou se mění a doplňuje zákon č. 571/2003, kterým se stanoví daňový zákoník, jež nabyla účinnosti dne 1. ledna 2010, byl do článku 127 daňového zákoníku doplněn odstavec 2a, který zní:

„Právní předpisy stanoví situace, v nichž se fyzické osoby, jež provádí dodání nemovitostí, stávají osobami povinnými k dani.“

15 Podle čl. 141 odst. 2 tohoto zákoníku, ve znění účinném do 31. prosince 2007, platilo:

„Následující plnění jsou rovněž osvobozena od DPH:

[...]

f) jakoukoli osobou provedené dodání budovy, její části a pozemku, na němž je budova postavena, jakož i jakéhokoli jiného pozemku. Osvobození se však nepoužije na dodání nové budovy, její části nebo stavebního pozemku, pokud je provádí osoba povinná k dani, která uplatnila, nebo by byla mohla uplatnit nárok na celkový nebo částečný odpočet daně z pořízení, úpravy nebo stavby této nemovitosti. [...]“

16 Článek 141 odst. 2 písm. f) uvedeného zákoníku, ve znění účinném od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2009, stanovil, že od DPH je osvobozeno:

„jakoukoli osobou provedené dodání budovy, její části a pozemku, na němž je budova postavena, jakož i jakéhokoli jiného pozemku. Osvobození se však nepoužije na dodání nové budovy, její části nebo stavebního pozemku. [...]“

17 Bod 3 odst. 1 nařízení č. 44/2004 ze dne 22. ledna 2004, kterým se schvalují prováděcí pravidla k zákonu č. 571/2003, kterým se stanoví daňový zákoník (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112 dne 6. února 2004), ve znění účinném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009, stanovil:

„Ve smyslu čl. 127 odst. 2 daňového zákoníku není získávání příjmů fyzických osob z prodeje nemovitostí sloužících k bydlení v osobním vlastnictví nebo jiných věcí, které tyto osoby používají k osobním účelům, považováno za ekonomickou činnost, s výjimkou případů, v nichž se zjistí, že předmětná činnost je prováděna za účelem získávání pravidelného příjmu ve smyslu čl. 127 odst. 2 daňového zákoníku. [...]“

18 Nařízením č. 1620/2009 ze dne 29. prosince 2009 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 31. prosince 2009) byla doplněna a změněna prováděcí pravidla k daňovému zákoníku stanovená nařízením č. 44/2004. Od 1. ledna 2010 bod 3 nařízení č. 44/2004 stanoví:

- „(1) Podle čl. 127 odst. 2 daňového zákoníku se využívání hmotného nebo nehmotného majetku v souladu se základní zásadou systému DPH, podle níž musí být daň neutrální, týká všech druhů plnění bez ohledu na jejich právní formu [...]
- (2) Podle odstavce 1 fyzické osoby neprovádí ekonomickou činnost, na niž se vztahuje daňová povinnost, pokud získávají příjmy z prodeje nemovitostí sloužících k bydlení v osobním vlastnictví nebo jiných věcí, které užívají k osobním účelům. [...]
- (3) Fyzická osoba, která již není osobou povinnou k dani z důvodu jiné činnosti, provádí ekonomickou činnost, pokud využívá hmotný nebo nehmotný majetek, přičemž jedná samostatně a jako taková, a pokud je předmětná činnost prováděna za účelem dosahování pravidelného příjmu ve smyslu čl. 127 odst. 2 daňového zákoníku.
- (4) V případě, že fyzické osoby staví nemovitosti za účelem prodeje, je ekonomická činnost považována za zahájenou od okamžiku, kdy dotyčná fyzická osoba pojme úmysl provádět tuto činnost, přičemž úmysl této osoby je posuzován na základě objektivních skutečností, například skutečnosti, že této osobě začaly vznikat náklady nebo že začala uskutečňovat předběžné investice v souvislosti se zahájením ekonomické činnosti. Ekonomická činnost je považována za soustavnou od svého počátku a zahrnuje rovněž dodání postavené nemovitosti nebo její části, třebaže se jedná o jedinou nemovitost.
- (5) V případě, že fyzická osoba pořizuje pozemky nebo budovy za účelem prodeje, je dodání těchto nemovitostí považováno za soustavnou ekonomickou činnost, uskuteční-li tato osoba více než jedno plnění v průběhu kalendářního roku. Pokud však fyzická osoba již staví nemovitost za účelem prodeje podle odstavce 4 a její ekonomická činnost je tedy považována za zahájenou a soustavnou, jakékoliv jiné následné plnění již nemůže být považováno za plnění příležitostné povahy. [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 19 V roce 2007 uzavřeli R. F. Salomie a V. N. Oltean společně s dalšími pěti fyzickými osobami smlouvu o sdružení, jehož cílem byla výstavba a prodej čtyř nemovitostí v Rumunsku. Toto sdružení nemělo právní osobnost a nebylo prohlášeno za osobu povinnou k DPH ani pro účely této daně zaregistrováno.
- 20 V letech 2008 a 2009 bylo ze 132 bytů postavených na pozemku v soukromém majetku jedné z těchto osob prodáno 122 bytů v celkové hodnotě 10 902 275 rumunských lei (RON), jakož i 23 parkovacích stání, aniž byly tyto prodeje předmětem DPH.
- 21 V roce 2010 došel správce daně po provedené kontrole k závěru, že tato plnění představují ekonomickou činnost a měla být počínaje dnem 1. října 2008 předmětem DPH, jelikož obrat z těchto plnění překračoval od srpna 2008 maximální částku 35 000 eur, do které je ekonomická činnost v Rumunsku osvobozena od DPH.
- 22 V důsledku toho správce daně uložil povinnost zaplatit DPH splatnou z plnění uskutečněných v roce 2009 spolu se sankcemi z důvodu prodlení a vydal v tomto ohledu několik daňových výměrů.

- 23 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že prodeje nemovitostí uskutečněné v letech 2008 a 2009 byly zdaněny v rámci daně z „převodu nemovitostí z osobního majetku“ podle článku 77a daňového zákoníku.
- 24 Radu F. Salomie a V.N. Oltean podali k Tribunalul Cluj (okresní soud v Kluži) návrhy na částečné zrušení těchto daňových výměrů, které tento soud zamítl jako neopodstatněné.
- 25 Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži), k němuž bylo podáno odvolání, se zabývá otázkou souladu daňových výměrů vydaných správcem daně se zásadou právní jistoty, neboť rumunské právní předpisy stanovily prováděcí pravidla k pravidlům pro uplatňování DPH na plnění související s nemovitostmi až od 1. ledna 2010 a praxe správce daně do toho data spíše odpovídala neexistenci povinnosti k DPH v případě tohoto typu plnění. Kromě toho měl daný správce od roku 2008 dostatek informací k tomu, aby mohl učinit závěr o statusu R. F. Salomieho a V. N. Olteana jako osob povinných dani, protože byl informován o prodejích, jež uskutečňovali, v neposlední řadě na základě skutečnosti, že tato plnění byla zdaněna podle článku 77a daňového zákoníku.
- 26 Předkládající soud rovněž vyjadřuje pochybnosti o tom, zda je rumunským právem stanovený nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, na základě kterého může osoba, jež opožděně podala přihlášku k registraci jako osoba povinná k dani pro účely DPH, uplatnit tento nárok na odpočet DPH až poté, co napravila svou situaci registrací k této dani a podáním daňového přiznání, v souladu se směrnicí 2006/112.
- 27 Za těchto podmínek se Curtea de Apel Cluj rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Může být fyzická osoba, která s jinými fyzickými osobami uzavře smlouvu o sdružení, přičemž toto sdružení nemá právní osobnost a nebylo prohlášeno za osobu povinnou k dani ani zaregistrováno pro účely daně, přičemž jeho účelem je provedení budoucích prací (stavba) na pozemku patřícím do osobního majetku jedné ze smluvních stran, považována z hlediska okolností původního řízení za osobu povinnou k dani pro účely DPH ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [2006/112], jestliže z daňového hlediska považoval [správce daně] dodání budov postavených na pozemku patřícím do osobního majetku jedné ze smluvních stran původně za prodej, který spadá do správy soukromého majetku uvedených osob?
- 2) Musí být z hlediska okolností původního řízení zásada právní jistoty, zásada ochrany legitimního očekávání, jakož i další obecné zásady v oblasti DPH, které vyplývají ze směrnice 2006/112, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž [správce daně] poté, co původně vybral od fyzické osoby daň z příjmů pocházejících z převodu majetku, který je součástí osobního majetku, přezkoumá po dvou letech své stanovisko, a aniž dojde k podstatné změně primárního práva, kvalifikuje na základě stejných skutečností tatáž plnění jako ekonomickou činnost, na kterou se vztahuje DPH, a zpětně doměří daň spolu s příslušenstvím?
- 3) Musí být ustanovení článků 167, 168 a 213 směrnice [2006/112] ve světle zásady daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby za okolností původního řízení [správce daně] odepřel osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet [DPH], která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby použité pro účely zdaněných plnění, pouze z důvodu, že tato osoba nebyla v době, kdy jí byly poskytnuty příslušné služby, registrována jako plátce DPH?
- 4) Musí být s ohledem na okolnosti věci v původním řízení ustanovení článku 179 směrnice [2006/112] vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které pro osobu povinnou k dani, u níž se použije zvláštní režim osvobození od daně a která podala přihlášku k registraci pro účely DPH opožděně, stanoví povinnost odvézt daň, kterou měla vybrat, aniž má tato osoba nárok odečíst hodnotu částky daně odpočitatelné v každém zdaňovacím období,

příčemž nárok na odpočet lze následně uplatnit prostřednictvím daňového přiznání odevzdaného po registraci osoby povinné k dani pro účely DPH, což může mít vliv na doměření daně spolu s příslušenstvím?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 28 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, vnitrostátní správce daně při provádění daňové kontroly rozhodl, že daná plnění měla být předmětem DPH, a uložil mimo jiné povinnost zaplatit sankce z důvodu prodlení.
- 29 Pokud jde nejprve o zásadu právní jistoty, R. F. Salomie a V. N. Oltean napadají toto rozhodnutí a uplatňují porušení této zásady z důvodu, že v době, kdy uskutečňovali plnění související s nemovitostmi dotčená uvedeným rozhodnutím, jak šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23), která byla v účinnosti před 1. lednem 2007, tak relevantní judikatura Soudního dvora v dané oblasti nebyly zveřejněny v rumunském jazyce. Tvrdí rovněž, že až do roku 2010 vnitrostátní daňové orgány nepovažovaly tento typ plnění za plnění podléhající této dani.
- 30 Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty dodržovány nejen orgány Evropské unie, ale také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny unijními směrnici (v tomto smyslu zejména viz rozsudky *Gemeente Leusden a Holin Groep*, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57; „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32, jakož i *Elmeke NE*, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 31).
- 31 Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, z výše uvedeného vyplývá, že unijní právní předpisy musí být určité a jejich uplatnění pro procesní subjekty předvídatelné, přičemž tento požadavek právní jistoty je zvláště přísný v případě právní úpravy, která může mít finanční důsledky, tak aby bylo dotčeným osobám umožněno přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim tato úprava ukládá (rozsudek *Irsko v. Komise*, 325/85, EU:C:1987:546, bod 18).
- 32 Stejně tak v oblastech, na které se vztahuje unijní právo, musí být právní předpisy členských států formulovány jednoznačným způsobem, který umožňuje dotčeným osobám seznámit se jasně a přesně se svými právy a povinnostmi a vnitrostátním soudům zajistit jejich dodržování (viz rozsudek *Komise v. Itálie*, 257/86, EU:C:1988:324, bod 12).
- 33 V projednávaném případě nelze popřít, že ustanovení, jak je popisuje předkládací rozhodnutí, jsou takové povahy.
- 34 Z předkládacího rozhodnutí totiž zejména vyplývá, že definice „osoby povinné k dani“ uvedená v článku 127 daňového zákoníku, který do vnitrostátního práva provádí ustanovení čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, odkazuje na jakoukoliv osobu, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, a že se „ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, zejména pak využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem dosahování pravidelného příjmu z tohoto majetku.

- 35 Dále bod 3 odst. 2 nařízení č. 44/2004, kterým se schvalují prováděcí pravidla k daňovému zákoníku, stanovil, že ve smyslu čl. 127 odst. 2 daňového zákoníku není získávání příjmů fyzických osob z prodeje nemovitostí sloužících k bydlení v osobním vlastnictví nebo jiných věcí, které tyto osoby používají k osobním účelům, považováno za ekonomickou činnost, s výjimkou případů, v nichž se zjistí, že předmětná činnost je prováděna za účelem získávání pravidelného příjmu.
- 36 Konečně článek 141 daňového zákoníku, ve znění účinném v letech 2008 a 2009, stanovil, že osvobození od DPH, které se vztahuje na dodání budovy, její části a pozemku, na němž je budova postavena, se nepoužije na dodání nové budovy, její části nebo stavebního pozemku, což mimoto odpovídá zásadám upravujícím DPH v rámci unijního práva.
- 37 Nelze tedy rozumně tvrdit, že taková ustanovení vnitrostátního práva dostatečně jasně a přesně nestanoví, že dodání budovy, její části nebo pozemku, na němž je budova postavena, může v některých případech podléhat DPH.
- 38 Za těchto podmínek se R. F. Salomie a V. N. Oltean nemohou na podporu svého argumentu, podle kterého v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, nebyl použitelný vnitrostátní právní rámec dostatečně jasný, dovolávat skutečnosti, že v rumunském jazyce nebyla zveřejněna relevantní judikatura Soudního dvora v dané oblasti ani šestá směrnice 77/388, která v každém případě v době přistoupení Rumunska k Unii dne 1. ledna 2007 již nebyla v platnosti.
- 39 Okolnosti věci v původním řízení tak nelze srovnávat s okolnostmi věci, ve které byl vydán rozsudek Skoma Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), v jehož rámci Soudní dvůr upřesnil, že unijní nařízení, které nebylo zveřejněno v jazyce členského státu, nelze uplatňovat vůči jednotlivcům v tomto státě.
- 40 Ze zásady právní jistoty zřejmé taktéž vyplývá, že daňovou situaci osoby povinné k dani není možné časově neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).
- 41 Soudní dvůr nicméně již rozhodl, že zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že správce daně v pevné promlčecí lhůtě zruší rozhodnutí, kterým přiznal osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení této daně a úhradu sankcí z důvodu prodlení (v tomto smyslu viz rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51).
- 42 Pouhá okolnost, že správce daně v průběhu promlčecí lhůty překvalifikuje dané plnění na ekonomickou činnost podléhající DPH, tedy nemůže sama o sobě, nenastanou-li jiné okolnosti, narušit tuto zásadu.
- 43 Proto nelze platně tvrdit, že zásada právní jistoty brání tomu, aby za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, správce daně po daňové kontrole učinil závěr, že plnění související s nemovitostmi, o která se v této věci jedná, měla být předmětem DPH.
- 44 Pokud jde zadruhé o zásadu ochrany legitimního očekávání, právo dovolávat se této zásady svědčí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (v tomto smyslu viz rozsudek Europäisch-Iranische Handelsbank v. Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, bod 95).
- 45 V tomto ohledu je třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a, je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 32 a citovaná judikatura).
- 46 Na základě správní praxe vnitrostátních daňových orgánů, jak je popsána v předkládacím rozhodnutí, nelze však patrně prokázat, že tyto podmínky byly ve věci v původním řízení splněny.

- 47 Konkrétně skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány do roku 2010 systematicky nepodrobovaly DPH plnění související s nemovitostmi, o jaká se jedná ve věci v původním řízení, což rumunská vláda na jednání popřela, nemůže, vyjma zcela zvláštních okolností, *a priori* postačovat k tomu, aby u běžně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudila důvodné očekávání ohledně neuplatňování této daně na taková plnění, a to nejen s ohledem na jasnost a předvídatelnost použitelného vnitrostátního práva, ale také na okolnost, že se v projednávaném případě patrně jedná o odborníky v odvětví nemovitostí.
- 48 Taková praxe, jakkoli politováníhodná, nemůže být *a priori* takové povahy, aby mohla poskytovat dotyčným daňovým poplatníkům konkrétní ujištění o neuplatňování DPH na plnění související s nemovitostmi, o jaká se jedná ve věci v původním řízení.
- 49 Je třeba dodat, že vzhledem k rozsahu plnění souvisejícího s nemovitostmi, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívajícího ve výstavbě a prodeji čtyř nemovitostí s více než 130 byty nemohl opatrný a obezřetný hospodářský subjekt rozumně dojít k závěru o tom, že takové plnění nepodléhá DPH, aniž obdržel, nebo se alespoň pokusil získat výslovná ujištění v tomto smyslu od příslušných vnitrostátních daňových orgánů.
- 50 Co se zatřetí a v poslední řadě týče souladu sankcí z důvodu prodlení, uložených v projednávané věci správcem daně, s unijním právem, je třeba připomenout, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality (viz rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 50 a citovaná judikatura).
- 51 Avšak i když jsou členské státy k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům zejména oprávněny stanovit ve svých příslušných vnitrostátních právních předpisech vhodné sankce za nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH, nesmí takové sankce překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, a to s ohledem na okolnosti projednávané věci, a zejména konkrétní částku, která byla uložena, a případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů přičitatelných osobě povinné k dani, jejíž nedostatek registrace je sankcionována (v tomto smyslu viz rozsudek Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, body 45, 46 a 54).
- 52 Stejně zásady platí pro sankce z důvodu prodlení, které v případě, že mají charakter daňových sankcí, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, by neměly být v nepoměru k závažnosti nesplnění povinností ze strany osoby povinné k dani.
- 53 Na první dvě otázky je tedy třeba odpovědět tak, že zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní správce daně po provedení daňové kontroly rozhodl, že plnění podléhá DPH, a uložil povinnost zaplatit sankce z důvodu prodlení, vychází-li toto rozhodnutí z jasných a přesných pravidel a praxe tohoto správce nemohla na straně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudit důvodné očekávání ohledně neuplatňování této daně na taková plnění, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Sankce ukládané za takových okolností musí být v souladu se zásadou proporcionality.

Ke třetí a čtvrté otázce

- 54 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice 2006/112 brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla zaplacená na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odepře osobě povinné k dani, která má však povinnost odvést daň, kterou měla vybrat, pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečňovala tato plnění, zaregistrovaná pro účely DPH, a to dokud není řádně zaregistrovaná pro účely DPH a nepodává přiznání k dlužné dani.
- 55 Články 167 a následující směrnice 2006/112 upravují vznik a rozsah nároku na odpočet daně. Je nutné zvláště připomenout, že podle článku 167 této směrnice uvedený nárok vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 56 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet daně základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky *Gabalfriša* a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 30 a 31).
- 57 Účelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudky *Gabalfriša* a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32).
- 58 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (v tomto smyslu viz rozsudky *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38).
- 59 Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz rozsudek *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40).
- 60 Registrace pro účely DPH stanovená v článku 214 směrnice 2006/112, 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 zakládají tento nárok (v tomto smyslu zejména viz rozsudky *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 50; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32, a *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32).
- 61 Z toho zejména vyplývá, 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 (v tomto smyslu zejména viz rozsudek *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 51).
- 62 Mimoto opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, ani zpochybnit neutralitu DPH (v tomto smyslu zejména viz rozsudky

Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, jakož i Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014: 2429, body 36 a 37).

- 63 Praxe, která sankcionuje nedodržení povinností týkajících se účetnictví a daňového přiznání osobou povinnou k dani odepráním nároku na odpočet daně, jde tak zjevně nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit správné provádění takových povinností, jelikož unijní právo nebrání členským státům, aby jako sankci za porušení uvedených povinností případně uložily pokutu nebo peněžní sankci odpovídající závažnosti přestupku. Uvedená praxe jde rovněž nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice 2006/112, jelikož může dokonce vést ke ztrátě nároku na odpočet daně, pokud k opravě daňového přiznání správcem daně dojde až po uplynutí pevné promlčecí lhůty, kterou k provedení odpočtu osoba povinná k dani disponuje (*per analogiam* viz rozsudek Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 67 a 68).
- 64 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v projednávaném případě byly věcné hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu splněny a že navrhovatelé ve věci v původním řízení byli při provádění daňové kontroly považováni za osoby povinné k DPH. Za takových podmínek odklad uplatnění nároku na odpočet DPH až ke dni podání prvního přiznání k této dani těmito osobami povinnými k dani uplatňovaný pouze z důvodu, že nebyly v době, kdy uskutečňovaly plnění podléhající DPH, zaregistrovány pro účely DPH, přičemž tyto osoby musely také odvézt daň související s těmito plněními, představuje praxi, jež jde nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům.
- 65 Z toho vyplývá, že na třetí a čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 brání za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní právní úpravě, podle níž se nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla zaplacená na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odeprě osobě povinné k dani, která má však povinnost odvézt daň, kterou měla vybrat, pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečňovala tato plnění, zaregistrovaná pro účely DPH, a to dokud není řádně zaregistrovaná pro účely DPH a nepodá přiznání k dlužné dani.

K nákladům řízení

- 66 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) **Zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní správce daně po provedení daňové kontroly rozhodl, že plnění podléhají dani z přidané hodnoty, a uložil povinnost zaplatit sankce z důvodu prodlení, vychází-li toto rozhodnutí z jasných a přesných pravidel a praxe tohoto správce nemohla na straně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudit důvodné očekávání ohledně neuplatňování této daně na taková plnění, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Sankce ukládané za takových okolností musí být v souladu se zásadou proporcionality.**
- 2) **Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty brání za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní právní úpravě, podle níž se nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo**

byla zaplacená na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odepře osobě povinné k dani, která má však povinnost odvést daň, kterou měla vybrat, pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečňovala tato plnění, zaregistrovaná pro účely daně z přidané hodnoty, a to dokud není řádně zaregistrovaná pro účely daně z přidané hodnoty a nepodá přiznání k dlužné dani.

Podpisy.