

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

9. července 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 167, 168, 179 a 213 – Změna kvalifikace plnění na ekonomickou činnost podléhající DPH vnitrostátním správcem daní – Zásada právní jistoty – Zásada ochrany legitimního očekávání – Vnitrostátní právní úprava podrobující uplatnění nároku na odpočet daní registrací dotyčného hospodářského subjektu pro účely DPH a podáním přiznání 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

Directoria 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. Costăem, 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. Tefnucem, jako zmocněnci,

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 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 daní 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 daní“) na straně druhé, jehož předmětem je uplatnění daní 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 samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

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

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 obydlením a pozemku k ní přiléhajícího;
[...]

5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

„Nárok na odpot daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daní.“

6 Článek 168 též 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, odpotíst od daní, 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 odpotu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpot daní podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

[...]

8 Podle §179 směrnice 2006/112:

„Osoba povinná k dani provede odpout dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané zda?ovací období ode?te celkovou výši dan?, u níž v pr?b?hu téhož období vznikl nárok na odpout dan?, který je uplat?ován podle §178.

[...]“

9 §123 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]“

10 §124 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice zní následovně:

„?lenské státy p?ijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifikační ?íslo:

a) každé osob? povinné k dani [...], která uskute?uje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i kterých jí vzniká nárok na odpout dan? [...]

[...]“

11 §123 téže směrnice je následujícího znění:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute?ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

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

Rumunské právo

12 §177a odst. 1 zákona ?. 571/2003, kterým se stanoví da?ový zákoník (Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „da?ový zákoník“), stanoví:

„V p?ípad? p?evodu vlastnického práva a jeho rozd?lení prost?ednictvím právního aktu *inter vivos*, jehož p?edm?tem jsou budovy jakéhokoli typu a pozemky s nimi související, jakož i pozemky jakéhokoli typu bez budov, jsou da?oví poplatníci povinni zaplatit da?, jež se vypo?ítá takto:

[...]“

13 §127 da?ového zákoníku stanoví:

„(1) ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost podle odstavce 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

(2) Ve smyslu tohoto zákona se „ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka 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 odpis 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 účelů, které tyto osoby používají k osobním účelům, považováno za ekonomickou činnost, s výjimkou případů, v nichž se zjistí, že předemtná 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 povinnosti, provádí ekonomickou povinnost, pokud využívá hmotný nebo nehmotný majetek, přičemž jedná samostatně a jako taková, a pokud je předmětná povinnost prováděna za účelem dosahování pravidelného příjmu ve smyslu § 127 odst. 2 daňového zákoníku.

(4) V případě, že fyzické osoby staví nemovitosti za účelem prodeje, je ekonomická povinnost považována za zahájenou od okamžiku, kdy dotyčná fyzická osoba pojme úmysl provádět tuto povinnost, 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 povinnosti. Ekonomická povinnost 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 pozizuje pozemky nebo budovy za účelem prodeje, je dodání těchto nemovitostí považováno za soustavnou ekonomickou povinnost, uskutečnil-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 povinnost je tedy považována za zahájenou a soustavnou, jakékoliv jiné následné plnění již nemůže být považováno za plnění příležitostné povahy. [...]

[...]"

Spor v povodním 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 nových 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 povinnost a měla být počinaje dnem 1. října 2008 předmětem DPH, jelikož obrat z těchto plnění překročil od srpna 2008 maximální částku 35 000 eur, do které je ekonomická povinnost 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 uplatnění 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 prodeích, 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 příjmu 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 domáhá 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 plátc 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 odejít hodnotu částky daně odpočitatelné v každém zdaňovacím období, přičemž nárok na odpočet lze následně uplatnit prostřednictvím daňového přiznání odevzdaného po registraci osoby povinné k dani pro účely DPH, což může mít vliv na domáhání 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 daní 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 směrnicemi (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 zvlášť 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 soudem 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 samostatnou 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?lánek 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 zřejmá 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 zřejmé v jazyce členského státu, nelze uplatňovat vůči jednotlivcem v tomto státě.

40 Ze zásady právní jistoty zřejmě také 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 svádí 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 Konkrétní skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány do roku 2010 systematicky

nepodrobovaly DPH pln?ní související s nemovitostmi, o jaká se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, což rumunská vláda na jednání pop?ela, nem?že, vyjma zcela zvláštních okolností, *a priori* posta?ovat k tomu, aby u b?žn? opatrného a obez?etného hospodá?ského subjektu vzbudila d?vodné o?ekávání ohledn? neuplat?ování této dan? na taková pln?ní, a to nejen s ohledem na jasnost a p?edvídatelnost použitelného vnitrostátního práva, ale také na okolnost, že se v projednávaném p?ípad? patrn? jedná o odborníky v odv?tví nemovitostí.

48 Taková praxe, jakkoli politováníhodná, nem?že být *a priori* takové povahy, aby mohla poskytovat doty?ným da?ovým poplatník?m konkrétní ujišt?ní o neuplat?ování DPH na pln?ní související s nemovitostmi, o jaká se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení.

49 Je t?eba dodat, že vzhledem k rozsahu pln?ní souvisejícího s nemovitostmi, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spo?ívajícího ve výstavb? a prodeji ?ty? nemovitostí s více než 130 byty nemohl opatrný a obez?etný hospodá?ský subjekt rozumn? dojít k záv?ru o tom, že takové pln?ní nepodléhá DPH, aniž obdržel, nebo se alespo? pokusil získat výslovná ujišt?ní v tomto smyslu od p?íslušných vnitrostátních da?ových orgán?.

50 Co se zat?etí a v poslední ?ad? tý?e souladu sankcí z d?vodu prodlení, uložených v projednávané v?ci správcem dan?, s unijním právem, je t?eba p?ipomenout, že p?i neexistenci harmonizace unijních právních p?edpis? v oblasti sankcí použitelných v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným t?mito právními p?edpisy mají ?lenské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za sou?asného 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 ?lenské státy k zajišt?ní správného výb?ru dan? a p?edcházení da?ovým únik?m zejména oprávn?ny stanovit ve svých p?íslušných vnitrostátních právních p?edpisech vhodné sankce za nespln?ní povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH, nesmí takové sankce p?ekra?ovat meze toho, co je nezbytné k dosažení t?chto cíl?. Je na vnitrostátním soudu, aby ov??il, zda výše sankce nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíl? spo?ívajících v zajišt?ní správného výb?ru dan? a p?edcházení da?ovým únik?m, a to s ohledem na okolnosti projednávané v?ci, a zejména konkrétní ?ástku, která byla uložena, a p?ípadnou existenci da?ového úniku nebo obcházení použitelných právních p?edpis? p?i?itatelných osob? povinné k dani, jejíž nedostatek registrace je sankcionována (v tomto smyslu viz rozsudek R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, body 45, 46 a 54).

52 Stejn? zásady platí pro sankce z d?vodu prodlení, které v p?ípad?, že mají charakter da?ových sankcí, což p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu, by nem?ly být v nepom?ru k závažnosti nespln?ní povinností ze strany osoby povinné k dani.

53 Na první dv? otázky je tedy t?eba odpov?d?t tak, že zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního o?ekávání nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány ve v?ci v p?vodním ?ízení, vnitrostátní správce dan? po provedení da?ové kontroly rozhodl, že pln?ní podléhá DPH, a uložil povinnost zaplatit sankce z d?vodu prodlení, vychází-li toto rozhodnutí z jasných a p?esných pravidel a praxe tohoto správce nemohla na stran? opatrného a obez?etného hospodá?ského subjektu vzbudit d?vodné o?ekávání ohledn? neuplat?ování této dan? na taková pln?ní, což p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu. Sankce ukládané za takových okolností musí být v souladu se zásadou proporcionality.

Ke t?etí a ?tvrté otázce

54 Podstatou t?etí a ?tvrté otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat společn?, je, zda sm?rnice 2006/112 brání vnitrostátní právní úprav?, podle níž se nárok na odpo?et DPH,

kteřá je splatná nebo byla zaplacená na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odejde osobě povinné k dani, která má však povinnost odvést daň, kterou měla vybrat, pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečnila tuto plnění, zaregistrovaná pro účely DPH, a to dokud není řádně zaregistrovaná pro účely DPH a nepodá prohlášení 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 odpodátelné 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 Gabalfrisa 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 Úelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátku 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 Gabalfrisa 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 prohlášen, jestliže jsou splněny věcné hmotnoprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují 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 hmotnoprávní požadavky, nemůže, co se týká 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 hmotnoprávní 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 odvodněním, 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, nesmí 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 odepřením 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 pevně promlčecí lhůty, kterou k provedení odpadu 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 včasně hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu splněny a že navrhovatelé ve věci v povodním 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 povodním 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, 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 žádná zaregistrovaná pro účely DPH a nepodá přiznání k dlužné dani.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 povodním 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 neuplatnění 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 povodním 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.

* Jednací jazyk: rumunština.