

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

16. února 2023(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Výstavba komplexu budov provedená sdružením bez právní osobnosti – Smlouva o sdružení – Prodej bytů nacházejících se v uvedeném komplexu budov některými členy sdružení – Určení osoby povinné k dani, která je povinna odvést daň – Zásada daňové neutrality – Nárok na odpouštění DPH“

Ve věci C-519/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) ze dne 28. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 24. srpna 2021, v řízení

**ASA**

proti

**DGRFP Cluj,**

za úasti:

**BP,**

**MB,**

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), předsedkyně senátu, F. Biltgen a J. Passer, soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za ASA S. I. Pușem, avocat,
- za rumunskou vládu E. Gane, A. Rotăreanu a A. Wellman, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi A. Armenia a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad proporcionality, daňové neutrality a právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi fyzickou osobou ASA a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluzi, Rumunsko) (dále jen „orgán finanční správy“) ohledně povinnosti odvést daň z přidané hodnoty (DPH) z plnění spočívajících v prodeji bytů.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH zní:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpotování daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice 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, 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.“

5 Článek 11 uvedené směrnice stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty [...] může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

6 Článek 12 též směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo přiležitostně 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;
- b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní přiléhající‘.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pět let a v druhém dobu dvou let.

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚stavebním pozemkem‘ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

7 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

8 Článek 62 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- 1) ‚uskutečněním zdanitelného plnění‘ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;
- 2) ‚daňovou povinností‘ povinnost odvést daň, jejíž splnění může orgán finanční správy podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

9 Článek 63 uvedené směrnice zní:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

10 Článek 65 téže směrnice stanoví:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

11 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

12 Článek 78 této směrnice zní takto:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;
- b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Pro účely prvního pododstavce písm. b) mohou členské státy považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za vedlejší výdaje.“

13 Článek 167 uvedené směrnice zní:

„Nárok na odpčet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoditelné daní.“

14 V článku 168 téže směrnice je uvedeno:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných pláničů osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plánič uskutečňuje, odpodst 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;

[...]“

15 Článek 178 směrnice o DPH stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpčet daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpotu daní podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]“

16 Článek 179 této směrnice stanoví:

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

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plánič uvedená v článku 12, byl nárok na odpčet daní uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

17 Článek 226 uvedené směrnice zní:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daní z prodané hodnoty povinné pouze tyto údaje:

1) datum vystavení;

2) pořadové číslo založené na jedné nebo více sériích, které jednoznačně určují fakturu;

3) identifikační číslo pro DPH uvedené v článku 214, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;

4) identifikační číslo pro DPH poskytovatele nebo příjemce uvedené v článku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží podle článku 138;

- 5) plné jméno a adres[a] osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;
- 6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;
- 7) den, kdy bylo uskutečneno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;
- 8) základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;
- 9) uplatněná sazba daně;
- 10) výše daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepouští;

[...]"

### **Rumunské právo**

18 Článek 86 odst. 2 až 5 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník) (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“), stanovil:

„(2) V rámci každého sdružení bez právní osobnosti založeného v souladu se zákonem jsou jeho členové povinni při zahájení činnosti uzavřít v písemné formě smlouvy o sdružení, které obsahují zejména následující údaje:

- a) smluvní strany;
- b) předmet činnosti a sídlo sdružení;
- c) vklady členů ve formě majetku a práv;
- d) procentní podíl každého člena sdružení na zisku nebo ztrátách sdružení odpovídající jeho vkladu;
- e) určení člena sdružení odpovědného za plnění závazků sdružení vůči orgánům veřejné moci;
- f) podmínky zániku sdružení. Vklady členů podle smlouvy o sdružení nejsou považovány za příjem sdružení. Smlouva o sdružení se zaregistruje u příslušného orgánu finanční správy do 15 dnů ode dne jejího uzavření. Orgán finanční správy může registraci smluv odmítnout, pokud neobsahují údaje požadované podle tohoto odstavce.

(3) Existují-li mezi členy sdružení příbuzenské vztahy do čtvrtého stupně vstřícně, jsou smluvní strany povinny prokázat, že se podílejí na dosahování zisku prostřednictvím svého majetku nebo svých práv. Členy sdružení mohou být i fyzické osoby s omezenou svéprávností.

(4) Sdružení jsou povinna nejpozději do 15. března následujícího roku předložit příslušnému orgánu finanční správy roční výkazy příjmů, a to podle vzoru vypracovaného Ministerstvem financí, v němž uvedou i to, jak se mezi členy rozdělil čistý zisk/ztráta.

(5) Roční zisk/roční ztráta dosažené v rámci sdružení se rozdělují mezi členy sdružení v poměru k procentnímu podílu na úasti odpovídajícímu vkladu podle smlouvy o sdružení.“

19 §lánek 125a odst. 1 dařového zákoníku zní:

„Pro účely této hlavy mají pojmy a výrazy uvedené níže následující význam:

[...]

18. pojem ‚osoba povinná k dani‘ má stejný význam jako pojem definovaný v §l. 127 odst. 1; touto osobou se rozumí fyzická osoba, skupina osob, veřejnoprávní instituce, právnická osoba a jakákoliv jiná entita, která může vykonávat ekonomickou činnost;

[...]

20 §lánek 127 odst. 8 a 9 tohoto zákoníku stanoví:

„(8) Za podmínek a v mezích stanovených v prováděcích pravidlech se skupina osob povinných k dani usazených v Rumunsku, které jsou právně nezávislé, ale mají mezi sebou úzké organizační, finanční a hospodářské vazby, považuje za jedinou osobu povinnou k dani.

(9) Společník nebo člen seskupení či organizace bez právní osobnosti se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani pro ty ekonomické činnosti, které nejsou vykonávány jménem dotyčného seskupení nebo organizace.“

21 §lánek 152 odst. 1 uvedeného zákoníku zní:

„Osoba povinná k dani usazená v Rumunsku, jejíž deklarovaný nebo dosažený roční obrat nepřesáhne hranici 35 000 eur, odpovídající částce RON stanovené podle směnného kurzu, který sdělila Banca Națională a României [(Rumunská národní banka)] ke dni přistoupení Rumunska, zaokrouhlené na tisíce směrem nahoru, může žádat o osvobození od daně nazývané dále ‚zvláštní režim osvobození od daně‘ u plnění uvedených v §l. 126 odst. 1, s výjimkou dodání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství, osvobozených od daně v souladu s §l. 143 odst. 2 písm. b).“

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (vládní rozhodnutí č. 44/2004 o schválení prováděcích pravidel k zákonu č. 571/2003, dařovému zákoníku) (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112 ze dne 6. února 2004), ve znění použitelném na skutkový stav v převodním řízení (dále jen ‚vládní rozhodnutí č. 44/2004‘), v bodě 4, kterým se provádí ustanovení §lánku 127 dařového zákoníku, stanovilo:

„(1) Pro účely §l. 127 odst. 8 dařového zákoníku se skupina osob povinných k dani usazených v Rumunsku, které jsou právně nezávislé a úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, může rozhodnout, že bude považována za jedinou osobu povinnou k dani, tzv. dařovou skupinu, za těchto podmínek:

- a) osoba povinná k dani může být součástí pouze jedné dařové skupiny a
- b) toto rozhodnutí se musí týkat alespoň dvouletého období a
- c) všechny osoby povinné k dani ve skupině musí uplatňovat stejné zdařovací období;

- (2) Daňová skupina se může skládat ze dvou až pět osob povinných k dani.
- (3) Do 1. ledna 2009 se může daňová skupina skládat pouze z osob povinných k dani, které se považují za velké daňové poplatníky.
- (4) Za úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami ve smyslu odstavce 1 se považují osoby povinné k dani, jejichž kapitál je přímo nebo nepřímo vlastněn stejnými akcionáři z více než 50 %.
- (5) Za účelem vytvoření daňové skupiny se u příslušného orgánu finanční správy podává žádost podepsaná všemi členy skupiny, která obsahuje tyto údaje:
- jméno, adresu, počet činnosti a identifikační číslo pro účely DPH každého člena,
  - informace, které dokládají, že členové jsou úzce propojeni ve smyslu odstavce 2,
  - jméno člena, který je jmenován zástupcem.
- (6) Příslušný orgán finanční správy přijme do 60 dnů od obdržení žádosti uvedené v odstavci 5 rozhodnutí, kterým se schvaluje nebo odmítá vytvoření daňové skupiny, a sdělí toto rozhodnutí zástupci skupiny a všem orgánům finanční správy, do jejichž působnosti spadají členové daňové skupiny.
- (7) Vytvoření daňové skupiny vyvolává úinky od prvního dne druhého měsíce následujícího po dni vydání rozhodnutí uvedeného v odstavci 6.

[...]"

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 23 Sestry ASA a PP byly spoluvlastníky pozemku v Rumunsku.
- 24 Na konci roku 2006 uzavřely se dvěma dalšími fyzickými osobami BP a MB smlouvu o sdružení bez právní osobnosti, a to za účelem výstavby komplexu osmi obytných budov s 56 byty určenými k prodeji třetím osobám.
- 25 Ve smlouvě o sdružení bylo především stanoveno, že BP a MB společně ponесou náklady na výstavbu tohoto komplexu budov a že pokud jde o zisk, ASA a PP dostanou každá 16,67 % a BP a MB každý 33 %.
- 26 Ve zmíněné smlouvě o sdružení bylo kromě toho uvedeno, že návrh, získání stavebních povolení a všech nezbytných administrativních dokladů, splnění všech formálních náležitostí, provedení všech kroků vyžadovaných k zápisu budov a bytů do katastru nemovitostí i prodej bytů, které měly být postaveny, jsou předem společných závazků.
- 27 MB a BP byli konečně zmocněni, aby jménem a na účet ASA a PP převedli vlastnické právo, jež měly poslední uvedené ke všem bytům, jež měly být postaveny.
- 28 Všechny 56 bytů bylo po výstavbě zapsáno do katastru nemovitostí, v němž byla coby vlastníci zmíněných bytů uvedena buď ASA, nebo PP, nebo tam byly jako spoluvlastníci uvedeny ASA a PP každá s polovičním podílem.
- 29 V období od 13. května 2008 do 28. listopadu 2008 bylo 53 z těchto bytů prodáno, z toho 13 bytů prodala sama ASA, 14 sama PP a 26 ASA i PP coby spoluvlastníci (z nichž 3 se prodaly BP

a MB).

30 V uzavřených kupních smlouvách byly jakožto vlastníci předem?ných nemovitostí uvedeny pouze ASA a PP; BP a MB v nich zmín?ni nebyli. V uvedených smlouvách krom? toho nebyla zmín?na DPH ani uzavřená smlouva o sdružení.

31 Na základ? da?ové kontroly vydal orgán finan?ní správy dne 26. ?ijna 2011 v??i ASA da?ový vým?r, ve kterém jí vym??il DPH ve výši 537 287 rumunských lei (RON) (p?ibližn? 109 000 eur) a zároveň stanovil, že je povinna zaplatit ?ástku 482 269 rumunských lei (RON) (p?ibližn? 98 000 eur) coby úroky a penále za prodlení.

32 Orgán finan?ní správy m?l za to, že ASA vykonávala v pr?b?hu roku 2008 samostatn? nebo spole?n? s PP ekonomickou ?innost za ú?elem dosahování p?íjm? z této ?innosti, že zejména prodeje uskute?né v rámci této ?innosti p?edstavovaly pln?ní podléhající DPH, a tudíž podle vnitrostátního práva spadá do kategorie osob povinných k dani. Krom? toho dovodil, že jelikož ?ástka, kterou ASA a PP obdržely v rámci dot?ených prodej?, p?ekro?ila prahovou hodnotu pro osvobození od DPH stanovenou v ?l. 152 odst. 1 da?ového zákoníku, m?ly se ke dni 1. ?ervence 2008 zaregistrovat pro ú?ely DPH. Orgán finan?ní správy tedy dosp?l k záv?ru, že ASA byla po tomto datu povinna odvést z uvedených prodej? DPH.

33 K t?mto záv?r?m dosp?l orgán finan?ní správy na základ? smlouvy o sdružení – tato smlouva nebyla formáln? zaregistrována a byla mu p?edložena až na za?átku da?ové kontroly.

34 Stížnost, kterou podala ASA proti tomuto da?ovému vým?ru, orgán finan?ní správy v roce 2012 zamítl.

35 ASA podala u Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko), jenž je p?edkládajícím soudem, žalobu zn?jící na zrušení rozhodnutí o zamítnutí stížnosti a da?ového vým?ru. V pr?b?hu roku 2014 vyzvala ASA v rámci tohoto sporu BP a MB k pln?ní v rámci ru?ení, a to ve snaze zajistit, aby tyto osoby v p?ípad? neúsp?chu její žaloby byly povinny uhradit ?ástku odpovídající dv?ma t?etinám da?ového dluhu, který m?la na základ? da?ového vým?ru.

36 Rozsudkem ze dne 28. ledna 2016 uvedený soud žalob? ASA ?áste?n? vyhov?l a z?ásti zrušil rozhodnutí o zamítnutí stížnosti, da?ový vým?r i související zprávu o da?ové kontrole, a to z d?vodu zp?sobu výpo?tu DPH a vedlejších výdaj?.

37 ASA a orgán finan?ní správy podaly proti rozsudku ze dne 28. ledna 2016 kasa?ní opravné prost?edky, kterým Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Nejvyšší kasa?ní a soudní dv?r, Rumunsko) rozsudkem vydaným v roce 2016 vyhov?l a vrátil v?c p?edkládajícímu soudu k novému posouzení.

38 Rozsudkem ze dne 14. b?ezna 2019 p?edkládající soud žalob?, kterou podala ASA proti orgánu finan?ní správy, ?áste?n? vyhov?l a z?ásti zrušil rozhodnutí o zamítnutí stížnosti, da?ový vým?r i související zprávu o da?ové kontrole; m?l p?itom za to, že cena sjednaná v rámci pln?ní uskute?ných s ASA již zahrnovala DPH.

39 ASA a orgán finan?ní správy podaly proti posledn? uvedenému rozsudku kasa?ní opravný prost?edek.

40 Rozsudkem ze dne 23. ?ervence 2020 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Nejvyšší kasa?ní a soudní dv?r) uvedený rozsudek zrušil a znovu vrátil v?c p?edkládajícímu soudu k novému posouzení.

41 P?edkládající soud v tomto ohledu p?edn? uvádí, že v rámci sporu v p?vodním ?ízení již



bylo pravomocně rozhodnuto o tom, že ASA spadá do kategorie osob povinných k dani a ekonomická činnost, kterou vykonává samostatně nebo společně s PP, představuje plnění podléhající DPH.

42 Předkládající soud se v těchto souvislostech zaprvé táže, zda jsou osobami povinnými k dani ve vztahu k plněním poskytujícím v prodeji bytů dotčených v původním řízení i BP a MB.

43 Předkládající soud uvádí, že na uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH se podílely pouze ASA a PP, a to tak, že prostřednictvím prodeje dodaly zboží a inkasovaly cenu. Kromě toho konstatuje, že pro výstavbu všech osmi budov, a tudíž i pro ekonomickou činnost jako takovou, byla klíčová účast BP a MB.

44 V tomto ohledu má uvedený soud za to, že jelikož orgán finanční správy vzal do úvahy smlouvu o sdružení a na jejím základě zřídil zdanění ASA, nemohl tvrdit, že o ustanoveních této smlouvy nevěděl, protože tato smlouva nebyla dříve zaregistrována před zahájením ekonomické činnosti a nesplňuje formální náležitosti stanovené v čl. 86 odst. 2 daného zákoníku. Podle předkládajícího soudu kromě toho lze mít s ohledem na rozsudek ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217), za to, že osoby uvedené v článku 11 směrnice o DPH nemusí naplňovat definici osoby povinné k dani, která je obsažena v čl. 9 odst. 1 zmíněné směrnice, jednotlivě, jelikož vazba mezi těmito dvěma ustanoveními podle všeho umožňuje, aby osoby, jež jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, naplňovaly podmínky této definice jako celek kumulativně. Jinými slovy, kdyby nebyla zohledněna smlouva o sdružení, mohla by nastat nereálná daňová situace. S ohledem na rozsudky ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 43), a ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34), je tudíž rozhodující otázkou to, zda byl orgán finanční správy s touto smlouvou o sdružení obeznámen před vydáním daňového výměru.

45 Předkládající soud se zadruhé táže na rozsah nároku na odpočet, který má mít osoba nacházející se v situaci ASA. V rámci prvního předpokladu má předkládající soud na základě judikatury Soudního dvora za to, že nárok na odpočet DPH v souvislosti s investicemi provedenými pro účely činnosti sdružení, a to včetně DPH odpovídající fakturám vystaveným na jméno BP, MB a PP, nelze ASA odepít pouze z toho důvodu, že tato osoba nebyla povinna odvést a osobně neodvedla DPH na vstupu ze zboží a služeb použitých v rámci plnění dotčených v původním řízení. Stran DPH, kterou zaplatila na vstupu PP, nicméně uvedený soud konstatuje, že nárok na odpočet DPH lze ASA odepít, jelikož zdanění podléhá sama PP, a proto je třeba jí přiznat nárok na odpočet DPH, kterou zaplatila na vstupu.

46 V rámci druhého předpokladu vychází předkládající soud z rozsudku ze dne 21. listopadu 2018, Vědan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44), v němž Soudní dvůr rozhodl, že osoba povinná k dani je povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Z toho vyplývá, že ASA nemůže odečíst DPH z faktur vystavených na vstupu na jméno PP, jelikož nároku na odpočet se u soudu dovolávala PP a tento nárok nelze uplatnit dvakrát. Pokud jde o DPH odpovídající fakturám vystaveným na jméno BP a MB, předkládající soud vychází z toho, že ASA nemůže DPH odpočíst ani v tomto případě, jelikož neodvedla DPH na vstupu a BP a MB nejsou osobami povinnými k dani.

47 Předkládající soud má zatím pochybnosti o tom, zda ASA může vyzvat BP a MB k plnění v rámci ručení, a to ve snaze zajistit, aby byli povinni uhradit DPH v poměru ke svým právům na zisk ve smyslu smlouvy o sdružení. Tento soud podotýká, že kdyby byla taková výzva k plnění v rámci ručení shledána opodstatněnou, mohlo by dojít ke změně daňového výměru, a BP a MB by tak přišli o práva, která by jim v případě, že by orgán finanční správy vedl daňové řízení přímo s

nimi, vyplývala z Codul de procedur? fiscal? (da?ový ?ád).

48 Za t?chto podmínek se Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze sm?rnici [o DPH] obecn? a konkrétn? její ?lánky 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 [a] 78 vykládat v takovém specifickém kontextu, jako je kontext v?ci v p?vodním ?ízení, v tom smyslu, že s ohledem na uskute?n?ní zdanitelného pln?ní spo?ívajícího v dodání nemovitostí a na zp?sob utvo?ení p?íslušného základu dan? jsou osobami povinnými k dani – a to vedle osoby povinné k dani, jež je povinna odvést da? za pln?ní uskute?n?ná na výstupu, kterou m?la vybrat – také fyzické osoby, které jsou stranami smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, jež nebyla zaregistrována u orgán? finan?ní správy p?ed zahájením ?innosti, ale byla jim p?edložena p?ed vydáním správních da?ových akt??

2) Lze sm?rnici [o DPH] obecn? a konkrétn? její ?lánek 167, ?l. 168 písm. a), ?l. 178 písm. a) [a] ?lánek 179, jakož i zásadu proporcionality a zásadu neutrality vykládat v takovém specifickém kontextu, jako je kontext v?ci v p?vodním ?ízení, v tom smyslu, že:

a) je t?eba uznat, že osoba povinná k dani m?že mít nárok na odpo?et dan?, jestliže nebyla povinna odvést nebo osobn? neodvedla DPH na vstupu za zboží a služby použité p?i zdan?ných pln?ních, p?i?emž DPH na vstupu m?ly zaplatit ?i zaplatily fyzické osoby, u nichž nebylo zjišt?no postavení osob povinných k dani, ale které jsou stranami smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, jež nebyla zaregistrována u orgán? finan?ní správy p?ed zahájením ?innosti, a to vedle osoby povinné k dani, jež je povinna odvést da? za pln?ní uskute?n?ná na výstupu, kterou m?la vybrat[;]

b) je t?eba uznat, že v takovém specifickém kontextu, jako je kontext v?ci v p?vodním ?ízení, m?že mít osoba povinná k dani nárok na odpo?et dan?, jestliže nebyla povinna odvést nebo osobn? neodvedla DPH na vstupu za zboží a služby použité p?i zdan?ných pln?ních, p?i?emž DPH na vstupu m?la zaplatit ?i zaplatila fyzická osoba, u níž bylo zjišt?no postavení osoby povinné k dani, která je stranou smlouvy o sdružení bez právní osobnosti – jež nebyla zaregistrována u orgán? finan?ní správy p?ed zahájením ?innosti – a která vedle osoby povinné k dani rovnž hodlá uplatnit nebo mohla uplatnit nárok na odpo?et, p?i?emž tyto osoby jsou povinny zaplatit da? za pln?ní uskute?n?ná na výstupu, kterou m?ly vybrat[?]

3) V p?ípad? záporné odpov?di nebo s ohledem na zásadu právní jistoty: m?že osoba povinná k dani, které byla uložena povinnost zaplatit DPH a vedlejší výdaje, sm??ovat sv?j návrh na pln?ní v?i fyzickým osobám, u nichž nebylo zjišt?no postavení osob povinných k dani a které jsou stranami smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, jež nebyla zaregistrována u orgán? finan?ní správy p?ed zahájením ?innosti, vedle osoby povinné k dani, jež musí odvést da? za pln?ní uskute?n?ná na výstupu, kterou m?la vybrat, v rozsahu podílu, který t?mto osobám náleží p?i rozd?lování zisku v souladu se smlouvou o sdružení, a to s ohledem na povinnosti zaplatit DPH a vedlejší výdaje, které má osoba povinná k dani?“

### **K žádosti o projednání v?ci ve zrychleném ?ízení**

49 P?edkládající soud požádal Soudní dv?r, aby o této žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce rozhodl ve zrychleném ?ízení podle ?l. 105 odst. 1 jednacího ?ádu Soudního dvora. P?edkládající soud na podporu této žádosti uvedl, že spor v p?vodním ?ízení probíhá p?ed vnitrostátními soudy od 2. ?ervence 2012.

50 ?lánek 105 odst. 1 jednacího ?ádu Soudního dvora stanoví, že k žádosti p?edkládajícího soudu, nebo výjime?n? i bez návrhu m?že p?edseda Soudního dvora po vyslechnutí soudce

zpravodaje a generálního advokáta rozhodnout o projednání p?edb?žné otázky ve zrychleném ?ízení, pokud povaha v?ci vyžaduje, aby byla projednána bez zbyte?ného odkladu.

51 Je t?eba p?ipomenout, že takové zrychlené ?ízení p?edstavuje procesní nástroj, který má reagovat na mimo?ádn? naléhavé situace (rozsudek ze dne 16. ?ervna 2022, Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale, C?229/21, EU:C:2022:471, bod 40 a citovaná judikatura).

52 Okolnost, že p?edkládající soud musí vynaložit veškeré úsilí k zajišt?ní rychlého projednání v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že sama o sob? posta?ovat k od?vodn?ní použití zrychleného ?ízení podle ?l. 105 odst. 1 jednacího ?ádu [rozsudek ze dne 14. ?ervence 2022, CC (P?emíst?ní obvyklého bydlišt? dí?te do t?etího státu), C?572/21, EU:C:2022:562, bod 22 a citovaná judikatura].

53 Mimo?ádnou okolnost, jež by mohla zd?vodnit projednání v?ci ve zrychleném ?ízení, nem?že vzhledem k tomu, že takové ?ízení má povahu odchylného režimu, p?edstavovat nejistota ú?astník? sporu probíhajícího n?kolik let a jejich – by? jist? legitimní – zájem na tom, aby co možná nejrychleji zjistili, jaký je rozsah práv, která jim vyplývají z unijního práva (v tomto smyslu viz usnesení p?edsedy Soudního dvora ze dne 19. září 2017, Magamadov, C?438/17, nezve?ejn?né, EU:C:2017:723, bod 21 a citovaná judikatura).

54 V projednávané v?ci p?edseda Soudního dvora po vyslechnutí soudkyn? zpravodajky a generálního advokáta rozhodnutím ze dne 4. listopadu 2021 žádost o projednání této v?ci ve zrychleném ?ízení zamítl.

55 Jakkoliv je zájem jednotlivc? na tom, aby byl co možná nejrychleji vymezen rozsah práv, která jim vyplývají z unijního práva, významný a legitimní, neznamená to, že by bylo nutno projednat v?c v p?vodním ?ízení bez zbyte?ného odkladu ve smyslu ?l. 105 odst. 1 jednacího ?ádu.

## **K p?edb?žným otázkám**

### ***Úvodní poznámky***

56 P?edn? je t?eba ur?it, zda musí být jednotlivá pln?ní související s výstavbou komplexu budov a s prodejem postavených byt?, k nimž došlo na základ? smlouvy o sdružení, považována z hlediska DPH za odlišná pln?ní, která se zda?ují odd?len?, nebo za jediná pln?ní složená z n?kolika díl?ích pln?ní.

57 Z judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že je-li pln?ní tvo?eno souborem díl?ích pln?ní a úkon?, je t?eba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dot?enému pln?ní, za ú?elem ur?ení, zda se pro ú?ely DPH jedná o dv? ?i více odlišných pln?ní, nebo o pln?ní jediné (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Hering, C?71/18, EU:C:2019:660, bod 35 a citovaná judikatura).

58 Soudní dv?r rovn?ž rozhodl, že z ?l. 1 odst. 2 druhého pododstavce sm?rnice o DPH na jedné stran? vyplývá, že každé pln?ní je t?eba obvykle považovat za odd?lené a samostatné a, na druhé stran?, že pln?ní spo?ívající z hospodá?ského hlediska v jediném pln?ní nem?že být um?le rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Hering, C?71/18, EU:C:2019:660, bod 36 a citovaná judikatura).

59 Proto za ur?itých okolností musí být n?kolik formáln? odd?lených pln?ní, která by mohla být poskytnuta zvláš?, a tak vést odd?len? ke zdan?ní nebo osvobození od dan?, považováno za jediné pln?ní, pokud tato pln?ní nejsou samostatná (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Hering,

C-71/18, EU:C:2019:660, bod 37 a citovaná judikatura).

60 O jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38 a citovaná judikatura).

61 Neexistuje však absolutní pravidlo pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, takže je při určování rozsahu plnění třeba zohlednit veškeré okolnosti, za nichž dotčené plnění probíhá (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 39 a citovaná judikatura).

62 V rámci spolupráce zavedené v článku 267 SFEU je za účelem určení, zda obchodní transakce představuje několik samostatných plnění, nebo jedno jediné plnění pro účely DPH, v cí vnitrostátního soudu, aby určil charakteristické prvky dotčeného plnění a přihlédl přitom k hospodářskému účelu tohoto plnění a k zájmu jeho příjemce a provedl v tomto ohledu všechna konečná posouzení skutkového stavu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 32 a 33, jakož i citovaná judikatura].

63 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že plnění dotčené ve věci v převodním řízení spočívalo ve výstavbě komplexu obytných budov za účelem prodeje postavených bytů těmto osobám.

64 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, zaprvé vyplývá, že ASA a PP se na uvedeném plnění podílely tím, že poskytly pozemek, na němž měla každá z nich poloviční podíl, zatímco BP a MP dodali stavební materiál a hradili náklady související s výstavbou uvedeného komplexu – a to také každý z jedné poloviny – včetně výdajů vynaložených za účelem získání nezbytných administrativních dokladů. BP a MB proto disponovali fakturami za zboží a služby poskytnuté za účelem výstavby komplexu budov dotčeného ve věci v převodním řízení, které byly vystaveny na jejich jméno.

65 Zadruhé je třeba zdůraznit, že prodej postavených nemovitostí byl podle smlouvy o sdružení předmetem společných závazků smluvních stran. Jak přitom plyne i ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, podle kupních smluv uzavřených notářskými zápismi byly vlastníky nemovitostí dotčených ve věci v převodním řízení ASA a PP; ve smlouvách nebyla obsažena žádná zmínka ani o BP a MB, ani o smlouvě o sdružení. BP a MB jednali na základě zmocnění, podle něhož mohli jménem a na účet ASA a PP převést osobám, které sami vybrali, a za cenu dohodnutou s kupujícím vlastnické právo, jež měly k dotčeným bytům ASA a PP.

66 Vzhledem k tomu, že plnění související s výstavbou komplexu budov dotčeného ve věci v převodním řízení a s prodejem nemovitostí mají podle všeho odlišnou povahu, jelikož každé z nich má určitou specifickou ekonomickou vlastnost a žádné z nich nelze považovat ve vztahu ke druhému za plnění hlavní – nebo vedlejší – je třeba je považovat za odlišná plnění, která se mají zdanit odděleně; předkládající soud však musí tento závěr ověřit s ohledem na skutkové okolnosti věci v převodním řízení.

## **K první otázce**

67 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 9 a 11 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že strany smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, která nebyla zaregistrována u příslušného orgánu finanční správy před zahájením dotyčné ekonomické činnosti, musí být považovány za „osoby povinné k dani“ vedle osoby povinné k dani, která je povinna odvést daň ze zdanitelného plnění.

68 Pokud jde v první řadě o čl. 9 odst. 1 této směrnice, je třeba připomenout, že v tomto ustanovení je pojem „osoba povinná k dani“ definován tak, že se jím rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na úhel nebo výsledky této činnosti“.

69 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výrazy použité v článku 9 směrnice o DPH, zejména výraz „jakákoliv“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že za osoby povinné k DPH musí být považovány všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení [rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Smlouva o společné činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 39 a citovaná judikatura].

70 Za účelem určení, kdo musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, považován za osobu povinnou k DPH pro dotčená dodání, je třeba ověřit, kdo samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost. Kritérium samostatnosti se totiž týká otázky přiřazení předemtného plnění ke konkrétní osobě či entitě, přičemž toto kritérium mimoto zajišťuje, aby nabyvatel mohl s právní jistotou využít svého případného práva na odpočet [rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Smlouva o společné činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 40].

71 Za tímto účelem je třeba ověřit, zda dotčená osoba vykonává ekonomickou činnost svým jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností [rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybinų mokesčių inspekcija (Smlouva o společné činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 41 a citovaná judikatura].

72 V projednávaném případě je třeba uvést, že v konečném důsledku je na vnitrostátním soudu, který je jako jediný příslušný k posouzení skutkového stavu, aby s ohledem na úvahy uvedené v bodech 56 až 60 tohoto rozsudku určil, zda je třeba mít s ohledem na smlouvu o sdružení dotčenou ve věci v původním řízení za to, že BP a MP vykonávají ekonomickou činnost „samostatně“.

73 Soudní dvůr, který má poskytnout předkládajícímu soudu užitečné odpovědi, má ovšem pravomoc poskytnout vodítka vycházející ze spisu ve věci v původním řízení a z písemných vyjádření, jež mu byla předložena, jež předkládajícímu soudu umožní rozhodnout v konkrétním sporu, který mu byl předložen (obdobně viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 31).

74 Pokud jde o zdanitelné plnění dotčené ve věci v původním řízení, a sice dodání nemovitostí, je pravda – jak bylo připomenuto v bodě 65 tohoto rozsudku – že prodej postavených bytů spadal podle smlouvy o sdružení do rámce společných závazků smluvních stran.

75 Z předkládacího rozhodnutí ovšem vyplývá, že v kupních smlouvách uzavřených

notářskými zápisy bylo stanoveno, že zisk z prodeje bude zahrnut do majetku ASA a PP jakožto vlastník nemovitostí dotčených ve věci v povodním řízení; v těchto smlouvách není obsažena žádná zmínka ani o BP a MB, ani o smlouvě o sdružení.

76 Dále je třeba podotknout, že aťkoliv BP a MB – jak plyne z předkládacího rozhodnutí – jednali na základě zmocnění, podle něhož mohli jménem a na účet ASA a PP převést osobám, které sami vybrali, a za cenu dohodnutou s kupujícím vlastnické právo, jež měly k dotčeným bytům ASA a PP, nic to nemění na tom, že právní úkony kupních smluv uzavřených některým ze zmocněnců se této osobou se týkaly pouze ASA a PP, jelikož k dodání nemovitostí docházelo pouze na základě kupních smluv, a nikoliv na základě smluv o smlouvě budoucí kupní, které uzavřel MB vlastním jménem coby zmocněnec ASA a PP.

77 Z toho vyplývá, že BP a MB nelze v souvislosti s dodáním nemovitostí považovat za osoby, které samostatně vykonávaly ekonomickou činnost podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, takže se nejedná o „osoby povinné k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení.

78 Ve druhé řadě je třeba ověřit, zda musí být strany takové smlouvy o sdružení, jako je smlouva dotčená ve věci v povodním řízení, považovány za jedinou osobu povinnou k dani ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

79 Článek 11 směrnice o DPH v tomto ohledu v prvním pododstavci stanoví, že každý členský stát může považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na jeho území a jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a ve druhém pododstavci uvádí, že členský stát, který využije tuto možnost, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.

80 Unijní normotvůrce chtěl tímto ustanovením členským státům umožnit – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, jako například rozdělením jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem čistě právní „nezávislosti“ (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 35 a citovaná judikatura).

81 Zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani podle čl. 11 prvního pododstavce směrnice o DPH vylučuje, aby podřízené osoby nadále samostatně podávaly přiznání k DPH a byly nadále identifikovány v rámci jejich skupiny a mimo ni jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená přiznání je oprávněna podávat pouze jediná osoba povinná k dani (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 36 a citovaná judikatura).

82 Rumunská vláda v projednávaném případě tvrdí, že vnitrostátní zákonodárce možnosti, kterou členským státům poskytuje článek 11 směrnice o DPH, nevyužil, takže se toto ustanovení na spor v povodním řízení nepoužije. Komise tvrdí, že seskupení ve smyslu toho ustanovení mohli podle rumunského práva vytvářet až do 1. ledna 2009 pouze velcí daňoví poplatníci – takové fyzické osoby, jako jsou strany smlouvy o sdružení dotčené ve věci v povodním řízení, tuto možnost neměly.

83 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jelikož Soudní dvůr nemá pravomoc vykládat vnitrostátní právo, je pouze na předkládajícím soudu, aby určil, zda ze znění čl. 125a odst. 18 a čl. 127 odst. 8 daňového zákoníku, jakož i z vládního rozhodnutí č. 44/2004 vyplývá, že rumunský zákonodárce této možnosti využil a tato možnost se mohla v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení vztahovat i na strany dotčené smlouvy o sdružení.

84 Kdyby tomu tak bylo, je třeba, aby Soudní dvůr – ve snaze poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď – poskytl tomuto soudu vodítka, jež mu umožní posoudit slučitelnost vnitrostátních právních předpisů dotčených ve věci v původním řízení se zásadami proporcionality a daňové neutrality.

85 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy mohou v rámci svého prostoru pro uvážení podřídit použití režimu, který je upraven v článku 11 směrnice o DPH, určitým omezením, jsou-li tato omezení v souladu s cíli této směrnice spočívajícími v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem a je-li dodržováno unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásada proporcionality a zásada daňové neutrality (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 57 a citovaná judikatura).

86 Je tedy na předkládajícím soudu, aby ověřil, že požadavek předložení prohlášení o registraci u jiného členské skupiny u příslušného orgánu finanční správy, který je uveden v bodě 4 odst. 5 vládního rozhodnutí č. 44/2004, představuje opatření, jež je nezbytné a vhodné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem (obdobně viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 58 a citovaná judikatura).

87 Pokud jde o zásadu proporcionality, je třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava, která vyžaduje, aby byli členové daňové skupiny před uskutečněním zdanitelných plnění zaregistrováni u příslušného orgánu finanční správy, podle všeho nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle článku 11 směrnice o DPH, který spočívá v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem, jelikož finanční správa umožňuje identifikovat osobu povinnou k dani před uskutečněním uvedených plnění, a usnadňuje tak daňovou kontrolu.

88 Pokud jde o zásadu daňové neutrality, jejímž prostřednictvím unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení, tato zásada brání mimo jiné i tomu, aby bylo při vybírání DPH rozdílně zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 65 a citovaná judikatura).

89 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že předložení dotčené daňové skupiny u příslušného orgánu finanční správy, které vyžaduje vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, má podle všeho zajistit, aby tento orgán mohl vést registr osob, jež jsou povinny odvádět daň z příjmů nebo korporátní daň, takže tento požadavek nelze vykládat tak, že by odporoval zásadě daňové neutrality.

90 Z toho vyplývá, že i kdyby ustanovení vnitrostátního práva uvedená v bodě 83 tohoto rozsudku prováděla článek 11 směrnice o DPH a byla použitelná na strany smlouvy o sdružení dotčené ve věci v původním řízení, tento článek 11 by nebránil tomu, aby se uvedená ustanovení mohla vztahovat na takové sdružení bez právní osobnosti, které před dotčenými plněními nebylo

zaregistrováno u orgánu finanční správy.

91 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 9 a 11 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že strany smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, jež nebyla zaregistrována u příslušného orgánu finanční správy před zahájením podnikatelské ekonomické činnosti, nelze považovat za „osoby povinné k dani“ vedle osoby povinné k dani, která je povinna odvést daň ze zdanitelného plnění.

### **Ke druhé otázce**

92 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH, jakož i zásada proporcionality a zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že vyžadují, aby byl osobě povinné k dani, která nedisponuje fakturou vystavenou na své jméno, přiznán nárok na odpčet DPH zaplacené na vstupu jiným členem sdružení bez právní osobnosti za účelem výkonu ekonomické činnosti tohoto sdružení.

93 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpčet DPH základní zásadu společného systému DPH, která v zásadě nemůže být omezena, a uplatňuje se přímo u všech daní, jež zatěžují plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani na vstupu (rozsudek ze dne 10. února 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, bod 47 a citovaná judikatura).

94 Účelem tohoto systému je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH proto zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 10. února 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, bod 48 a citovaná judikatura).

95 Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpčet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpodíatelné daně. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik tohoto nároku jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) této směrnice. Aby dotčená osoba mohla tento nárok uplatnit, je třeba, aby zaprvé byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a zadruhé zboží nebo služby uplatňované pro založení tohoto nároku na odpčet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 39 a citovaná judikatura).

96 Pokud jde o formální podmínky nároku na odpčet, z čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že uplatnění tohoto nároku je podmíněno držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 40 a citovaná judikatura).

97 Soudní dvůr přitom rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpčet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhovují některým formálním podmínkám. Z toho vyplývá, že daňová správa nemůže odepřít nárok na odpčet DPH pouze na základě toho, že faktura nespĺuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné podmínky týkající se tohoto nároku (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 41 a citovaná judikatura).

98 Striktní uplatnění formálního požadavku předkládat faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným



zpřesněním bráněno v tom, aby jí svěřila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 42 a citovaná judikatura).

99 Osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 43 a citovaná judikatura).

100 Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44 a citovaná judikatura).

101 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že BP a MB, kteří zodpovídali za výstavbu komplexu budov dotčeného ve věci v p vodním řízení, mají na své jméno vystavené faktury za zboží a služby, které osobně pořídili za účelem této výstavby, ve smyslu čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, zatímco ASA, jež se na sdružení podílela tím, že spolu s PP poskytla pozemek, na kterém byl uvedený komplex budov postaven, má na své jméno vystavené pouze faktury za služby spojené s dodávkou elektřiny a dále disponuje daňovými doklady, v souvislosti s nimiž uvedla, že je uhradil BP.

102 S ohledem na judikaturu Soudního dvora citovanou v bodech 98 až 100 tohoto rozsudku je na ASA, aby předložila objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby související s výstavbou komplexu budov dotčeného ve věci v p vodním řízení skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, a sice dodání nemovitostí, z nichž skutečně odvedla DPH, což zabrání nebezpečí dvojího odpočtu téže částky DPH jak ze strany ASA, tak ze strany BP a MB, který by odporoval zásadě neutrality.

103 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH, jakož i zásada proporcionality a zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nevyžadují, aby byl osobně povinná k dani, která nedisponuje fakturou vystavenou na své jméno, přiznán nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu jiným členem sdružení bez právní osobnosti za účelem výkonu ekonomické činnosti tohoto sdružení, i když osoba povinná k dani musí v souvislosti s touto činností odvést daň, neexistují-li objektivní důkazy o tom, že zboží a služby dotčené ve věci v p vodním řízení jí byly skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH.

### **Ke třetí otázce**

104 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda v případě záporné odpovědi na druhou otázku brání zásada právní jistoty tomu, aby osoba povinná k dani, která je povinna odvést DPH, mohla vyzvat k plnění v rámci ručení ostatní strany smlouvy o sdružení, a to ve snaze zajistit, aby byly povinny uhradit DPH v poměru ke svým právům na zisk v souladu s uvedenou smlouvou o sdružení.

105 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada právní jistoty, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, především pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky, tak aby právní subjekty mohly jednoznačně rozpoznat svá práva a povinnosti a postupovat podle toho (rozsudek ze dne 25. ledna 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, bod 47 a citovaná judikatura).

106 Zásada právní jistoty musí být dodržována vnitrostátní právní úpravou, která spadá do

oblasti působnosti unijního práva nebo jej provádí (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 17. července 2014, Yumer, C-505/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2129, bod 37 a citovaná judikatura).

107 Předkládající soud však nedoložil, že žaloba, kterou se osoba povinná k dani v této věci domáhá, aby jí na základě návrhu na plnění v rámci ručení vrátila DPH zaplacenou na vstupu, spadá do oblasti působnosti unijního práva nebo jej provádí – takový návrh se totiž řídí pouze vnitrostátním právem.

108 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že jelikož nejsou dány okolnosti, na jejichž základě by bylo možno dospět k závěru o použitelnosti směrnice o DPH na situaci, které se týká této otázka, tato otázka je nepřípustná.

### **K nákladům řízení**

109 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) Články 9 a 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**

**musí být vykládány v tom smyslu, že**

**strany smlouvy o sdružení bez právní osobnosti, která nebyla zaregistrována u příslušného orgánu finanční správy před zahájením podmítné ekonomické činnosti, nelze považovat za „osoby povinné k dani“ vedle osoby povinné k dani, která je povinna odvést daň ze zdanitelného plnění.**

**2) Směrnice 2006/112, jakož i zásada proporcionality a zásada daňové neutrality**

**musí být vykládány v tom smyslu, že**

**nevyžadují, aby byl osobě povinné k dani, která nedisponuje fakturou vystavenou na své jméno, přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu jiným členem sdružení bez právní osobnosti za účelem výkonu ekonomické činnosti tohoto sdružení, i když osoba povinná k dani musí v souvislosti s touto činností odvést daň, neexistují-li objektivní důkazy o tom, že zboží a služby dotčené ve věci v povodním řízení jí byly skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících dani z přidané hodnoty.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: rumunština.