

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 28. februára 2018 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dať z pridanej hodnoty – Smernica o DPH – Oslobodenie nájmu nehnuteľnosti od dane – Právo voľby v prospech zdaniteľných osôb – Vykonanie členskými štátmi – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Použitie na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby – Úprava pôvodne uplatneného odpočtu – Neprípustnosť“

Vo veci C–672/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa ? CAAD) [daňový arbitrážny súd (správny arbitrážny ústav), Portugalsko] zo 16. decembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 29. decembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

**Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA**

proti

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia C. Toader a E. Jarašinas,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, v zastúpení: S. Neto, advogada, a J. Magalhães Ramalho, advogado,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: F. ClutcheDuvieusart a B. Rechená, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 137, 167, 168, 184, 185 a 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (ďalej len „Imofloresmira“) na jednej strane a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko) na strane druhej vo veci úpravy odpisov dane z pridanej hodnoty (DPH), ktoré si uplatnila Imofloresmira v súvislosti so svojou činnosťou v oblasti nákupu, predaja, prenájmu a správy nehnuteľností.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Článok 18 nachádzajúci sa v kapitole 1, nazvanej „Dodanie tovaru“, hlavy IV s názvom „Zdaniteľné transakcie“ smernice o DPH, stanovuje:

Členské štáty môžu za dodanie tovaru za protihodnotu považovať tieto transakcie:

a) použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyčistený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania touto zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie DPH;

...“

4 Článok 27 nachádzajúci sa v kapitole 3, nazvanej „Poskytovanie služieb“, tej istej hlavy IV, tejto smernice stanovuje:

„S cieľom predísť narušeniu hospodárskej súťaže môžu členské štáty po porade s Výborom pre DPH považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu poskytnutie služby zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania v prípade, ak by poskytnutím tejto služby inou zdaniteľnou osobou nevzniklo právo na plné odpočítanie DPH.“

5 V súlade s článkom 135 ods. 1 písm. l) nachádzajúcim sa v kapitole 3, nazvanej „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, hlavy IX s názvom „Oslobodenie od dane“ smernice o DPH, členské štáty oslobodia od DPH „nájom nehnuteľností“.

6 Článok 137 ods. 1 patriaci do tej istej kapitoly tejto smernice umožňuje členským štátom priznať zdaniteľným osobám právo voľby v otázke zdanenia niektorých plnení, vrátane plnení uvedených v článku 135 ods. 1 písm. l) uvedenej smernice. Článok 137 ods. 2 tej istej smernice spresňuje, že členské štáty stanovujú pravidlá pre uplatnenie možnosti práva voľby stanovenej v odseku 1 tohto článku a môže obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.

7 Podľa článku 167 smernice 2006/112 uvedeného v kapitole 1, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, hlavy X s názvom „Odpočítanie dane“ tejto smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

8 Článok 168 nachádzajúci sa v tej istej kapitole tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH,

ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27;

...“

9 Článok 176 uvedenej smernice nachádzajúci sa v kapitole 3, nazvanej „Obmedzenie práva na odpočítanie dane“, uvedenej hlavy X stanovuje:

„Rada na návrh Komisie jednomyseľne určí, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

...“

10 Článok 184 smernice o DPH uvedený v kapitole 5, nazvanej „Úprava odpočítanej dane“, tej istej hlavy X stanovuje, že „Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorú mala zdaniteľná osoba právo“.

11 Článok 185 ods. 1 nachádzajúci sa v tejto kapitole 5 uvedenej smernice stanovuje:

„Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

12 Článok 187 uvedenej kapitoly tej istej smernice znie:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

Členské štáty... však môžu pre úpravu odpočítanej dane stanoviť päťročné obdobie pozostávajúce z celých 5 rokov, ktoré začína prvým použitím majetku.

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpočítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná úprava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prvýkrát použitý.“

## **Portugalské právo**

13 Článok 12, nazvaný „Vzdanie sa oslobodenia od dane“, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „CIVA“), v odsekoch 4, 6 a 7 stanovuje:

„4 – Zdaniteľné osoby, ktoré prenajímajú nehnuteľnosti alebo ich samostatné či iným zdaniteľným osobám, ktoré ich používajú výlučne alebo prevažne pri činnostiach, pri ktorých vzniká právo na odpustenie dane, sa môžu vzdať oslobodenia od dane stanoveného v článku 9 bodu 29.

...

6 – Pravidlá a podmienky vzdania sa oslobodenia od dane stanoveného v odsekoch 4 a 5 stanoví osobitný zákon.

7 – Právo na odpustenie dane v týchto prípadoch upravujú pravidlá stanovené v článku 19 a nasl., s výhradou ustanovení nachádzajúcich sa v osobitnej právnej úprave.“

14 Článok 24 CIVA s názvom „Úprava odpustenej dane z investičného majetku“ v odsekoch 2, 3, 5 a 6 stanovuje:

„2 – Ročnej úprave takisto podlieha odpustenie dane z výdavkov na investície do nehnuteľného majetku, ak medzi konečnou percentuálnou sadzbou uvedenou v predchádzajúcom článku a uplatniteľnou v roku, v ktorom bol majetok využívaný, a v každom z nasledujúcich 19 kalendárnych rokov, a percentuálnou sadzbou stanovenou v roku, v ktorom bola nehnuteľnosť kúpená alebo boli ukončené práce, došlo ku kladným alebo záporným rozdielom rovnajúcim sa alebo vyšším viac ako o päť percentuálnych bodov.

3 – Odpustenie dane v súvislosti s investičným majetkom, na ktoré odkazujú predchádzajúce odseky, sa upraví takto:

- a) na konci roka, v ktorom sa začal používať alebo obývať majetok, a v každom z nasledujúcich 4 alebo 19 kalendárnych rokov sa podľa prípadu odpustaná čiastka, ktorá sa uplatní, ak ku kúpe nehnuteľnosti alebo ukončeniu prác došlo v príslušnom roku, vypočíta v súlade s konečnou percentuálnou sadzbou pre tento istý rok;
- b) takto získaná čiastka sa odpustí od odpustenia uplatneného v roku, v ktorom bola nehnuteľnosť kúpená, alebo od výšky odpustení uplatnených do konca roka, v ktorom boli ukončené práce súvisiace s nehnuteľnosťou;
- c) kladný alebo záporný rozdiel sa musí podľa prípadu vydeliť 5 alebo 20, pričom takto získaný výsledok zodpovedá čiastke, ktorá sa má zaplatiť, alebo dodatočnému odpusteniu, ktoré sa má uplatniť v príslušnom roku.

...

5 – V prípadoch prevodu investičného majetku v období úpravy odpustenej dane sa táto úprava urobí jednorázovo za neuplynutú dobu, pričom sa vychádza z toho, že tento majetok sa používa výlučne na činnosť, ktorá v celom rozsahu podlieha dani, v roku, v ktorom došlo k prevodu, a v nasledujúcich rokoch až do uplynutia doby na úpravu odpustenej dane. Ak je však prevod majetku oslobodený od dane v zmysle článku 9 bodu 30 alebo 32, vychádza sa z toho, že tento majetok sa používa na účely nezdaniteľnej činnosti, pričom v prvom prípade treba urobiť príslušnú úpravu odpustenia dane.

6 – Úprava uvedená v predchádzajúcom odseku sa tiež urobí v prípade nehnuteľného majetku, pri ktorom pôvodne vzniklo právo na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorou sa zdaňuje jeho výstavba, kúpa alebo iné súvisiace investičné výdavky, pričom sa vychádza z toho, že majetok sa používa na účely nezdaniteľnej činnosti, ak:

- a) zdaniteľná osoba z dôvodu zmeny vykonávanej činnosti alebo na základe právneho predpisu uskutočňuje výlučne plnenia oslobodené od dane, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane;
- b) zdaniteľná osoba uskutočňuje výlučne plnenia oslobodené od dane, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane, na základe článku 12 ods. 3 alebo článku 55 ods. 3 a 4;
- c) je nehnuteľnosť predmetom nájmu oslobodeného od dane v zmysle článku 9 bodu 29.“

15 Článok 26 CIVA, nazvaný „Úprava odpočítaní dane v súvislosti s nehnuteľnosťami, ktoré neslúžia na obchodné účely“, v odseku 1 uvádza:

„Ak sa nehnuteľnosti, v prípade ktorých došlo k odpočítaniu dane, nepoužívajú na účely podnikateľskej činnosti počas jedného alebo viacerých kalendárnych rokov po začatí obdobia 19 rokov uvedeného v článku 24 ods. 2, dochádza k ročnej úprave v rozsahu jednej dvadsiatiny odpočítanej dane, ktorá sa uvedie v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie príslušného roka.“

16 Pojmy a podmienky uplatniteľné na právo voľby zdanenia, stanovenú v článku 12 CIVA, boli spresnené zákonným dekrétom č. 241/86 (*Diário da República*, 1. zväzok, č. 190, z 20. augusta 1986), zmenenom zákonným dekrétom č. 21/2007 (*Diário da República*, 1. zväzok, č. 20, z 29. januára 2007 (aj len „pravidlá vzdania sa oslobodenia od dane“).

17 Článok 10 týchto pravidiel, nazvaný „Úprava odpočítanej dane“, v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý článok 25 ods. 1 [CIVA], zdaniteľné osoby, ktoré používajú nehnuteľnosti, v prípade ktorých vzniklo právo na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane z kúpy, urobia jednorazovú úpravu uplatneného odpočítania dane v súlade s článkom 24 ods. 5 [CIVA], pričom sa vychádza z toho, že majetok sa používa na účely nezdaniteľnej činnosti, ak:

- a) sa nehnuteľnosť používa na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou vykonávanou zdaniteľnou osobou;
- b) ak sa nepoužíva na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou vykonávanou zdaniteľnou osobou, nehnuteľnosť sa v skutočnosti nepoužíva na účely podnikateľskej činnosti počas obdobia dlhšieho ako dva po sebe nasledujúce roky.“

18 Článok 25 ods. 1 CIVA, na ktorý odkazuje článok 10 pravidiel vzdania sa oslobodenia od dane citovaný v predchádzajúcom bode, zodpovedá článku 26 ods. 1 CIVA v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej, citovanému v bode 15 tohto rozsudku.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

19 Spoločnosť Imofloresmira sa zaoberá kúpou, predajom, prenájmom a správou nehnuteľností určených na bývanie, obchodné a zmiešané účely, ktorých je vlastníkom alebo ktoré sú vo vlastníctve tretích osôb.

20 V nadväznosti na kontrolu uskutočnenú v rokoch 2015 a 2016 daňový a colný úrad zistil, že niektoré časti týchto dvoch nehnuteľností, ktorých je Imofloresmira vlastníkom a pre ktoré si zvolila zdanenie, už boli viac ako dva roky neobývané a nevyužívané, a že napriek tomuto nevyužitiu Imofloresmira neupravila daň v súlade s článkom 26 ods. 1 CIVA a článkom 10 ods. 1 písm. b) pravidiel vzdania sa oslobodenia od dane.

21 Na základe toho daňový a colný úrad konštatoval, že spoločnosť mala podľa potreby urobiť ročnú alebo konečnú úpravu daňovú v súvislosti s nevyužívanými časťami nehnuteľností, ktorých je vlastníkom, a informoval Imofloresmira, že vzhľadom na to, že táto úprava nebola urobená, bolo nutné urobiť opravy týkajúce sa nezaplatených dane v celkovej výške 1 375 954,71 eura zodpovedajúcej daňovým obdobiam 2011, 2012 a 2013. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že opravy týkajúce sa daňového roka 2013 mali vážny dopad na daňovú daň v roku 2014.

22 Keďže Imofloresmira nesúhlasila s rozhodnutím daňového a colného úradu v súvislosti s týmito opravami, podala žalobu na Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový arbitrážny súd (ústav správnej arbitráže), Portugalsko] s návrhom na zrušenie dodatočných výmerov DPH.

23 Vnútroštátny súd uvádza, že Imofloresmira pravidelne ponúkala voľné priestory v týchto nehnuteľnostiach s cieľom prenajať ich.

24 V tejto súvislosti uvedený súd osobitne spresuje, že Imofloresmira od roku 2011 do roku 2013 na tieto účely poverila realitné kancelárie a na ich radu uskutočnila rôzne aktivity v oblasti marketingu a komerčnej podpory, medzi ktorými najmä vytvorila reklamný leták, zostavila zoznam adries, ako aj vytvorila internetovú stránku, vytvorila a šířila tlačové oznámenia pre širokú verejnosť a na príslušných nehnuteľnostiach umiestnila reklamné tabule. Uvádza tiež, že Imofloresmira takisto upravila svoju ponuku tým, že ponúkla priestory na nájom za výhodnejšie ceny a zároveň umožnila nájomcom dohodnúť si prechodné obdobia počas sťahovania.

25 Podľa vnútroštátneho súdu výdavky vynaložené na služby týkajúce sa obchodnej činnosti na propagáciu nehnuteľností, ktorých je Imofloresmira vlastníkom, sú uvedené v účtovných súvahách za roky 2011 až 2013.

26 Imofloresmira pred týmto súdom tvrdí, že opravy uvedené v bode 21 tohto rozsudku sú nezákonné z dôvodu, že výklad vnútroštátnej právnej úpravy uplatnenej v spore vo veci samej, ako ho uvádza daňový a colný úrad, je v rozpore s právom Únie, konkrétne so smernicou o DPH, ako aj s článkom 26 ods. 1 CIVA a článkom 10 ods. 1 pravidiel vzdania sa oslobodenia od dane.

27 Vzhľadom na pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy uplatnenej vo veci samej, konkrétne článku 26 ods. 1 CIVA a článku 10 ods. 1 pravidiel vzdania sa oslobodenia od dane, ako ich vykladá daňový a colný úrad, s právom Únie, sa vnútroštátny súd domnieva, že je potrebný výklad článkov 137, 167, 168, 184, 185 a 187 smernice o DPH.

28 Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový arbitrážny súd (ústav správnej arbitráže)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V prípade, že sa nehnuteľnosť, ktorá sa minimálne viac ako dva roky nevyužíva, ale je v obchodnej ponuke, teda je dostupná na trhu na účely prenájmu alebo poskytovania služieb typu ‚office centre‘, a preukáže sa, že jej vlastníkom má v úmysle prenajať ju s uplatnením DPH a vyvíja potrebné úsilie na jeho dosiahnutie, je konštatovanie, že ‚nehnuteľnosť sa v skutočnosti

nepoužíva na účely podnikateľskej činnosti a/alebo že, nehnutnosť sa v skutočnosti nepoužíva pri zdaniteľných plneniach, v zmysle článku 26 ods. 1 [CIVA] a článku 10 ods. 1 písm. b) pravidiel vzdania sa oslobodenia od DPH pri plneniach týkajúcich sa nehnuteľností, schválených zákonným dekrétom č. 21/2007, v ich skoršom znení, a v dôsledku toho zistenie, že pôvodne odpočítaná daň sa má upraviť, lebo je vyššia ako daň, ktorú si mohla zdaniteľná osoba odpočítať, v súlade s článkami 167, 168, 184, 185 a 187 [smernice o DPH]

2. V prípade kladnej odpovede, možno s prihliadnutím na správny výklad článkov 137, 167, 168, 184, 185 a 187 [smernice o DPH] uložiť povinnosť urobiť jednorazovú úpravu odpočítanej dane pre všetky ešte neuplynuté obdobia v súlade s portugalskou právnou úpravou, a to s článkom článku 10 ods. 1 písm. b) a c) pravidiel vzdania sa oslobodenia od DPH pri plneniach týkajúcich sa nehnuteľností, v prípade, že sa nehnuteľnosť viac ako dva roky nevyužíva, ale nanešťastie je v obchodnej ponuke na účely prenájmu (s možnosťou vzdania sa oslobodenia od dane) a/alebo na účely poskytovania služieb (zdaneného) s cieľom zaradiť nehnuteľnosť v nasledujúcich rokoch k zdaniteľným činnostiam, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane

3. Je článok 2 ods. 2 písm. c) v spojení s článkom 10 ods. 1 písm. b) pravidiel vzdania sa oslobodenia od DPH pri plneniach týkajúcich sa nehnuteľností, podľa ktorých sa zdaniteľná osoba na účely DPH nemôže vzdať oslobodenia od DPH pri uzatvorení nových nájomných zmlúv po tom, čo došlo k jednorazovej úprave DPH, a bráni akémukoľvek následnému odpočítaniu dane v období na úpravu odpočítanej dane, v súlade s článkami 137, 167, 168 a 184 [smernice o DPH]?

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

29 Vnútroštátny súd sa prvou otázkou v podstate pýta, či sa majú články 167, 168, 184, 185 a 187 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ukladá povinnosť urobiť úpravu pôvodne odpočítanej DPH z dôvodu, že nehnuteľnosť, pri ktorej bolo uplatnené právo voľby zdanenia, sa považuje za nehnuteľnosť, ktorú zdaniteľná osoba už nevyužíva pre potreby svojich zdaniteľných plnení, ak táto nehnuteľnosť zostala nevyužitá viac ako dva roky, i keď sa preukáže, že sa ju zdaniteľná osoba snažila počas tohto obdobia prenajať.

30 Na úvod treba pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného smernicou o DPH možno odpočítať dane, ktoré boli zaplatené na vstupe pri tovare alebo službách, ktoré zdaniteľná osoba používa na účely svojich zdaniteľných plnení. Odpočítanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe. Ak sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

31 Zdanenie plnení spočívajúcich v nájme nehnuteľností je možnosťou, ktorú normotvorca Únie poskytol členským štátom ako výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, podľa ktorého plnenia spočívajúce v nájme nehnuteľností sú v zásade oslobodené od DPH. Právo na odpočítanie tejto dane teda nevzniká automaticky, ale iba v prípade, ak členské štáty využili možnosť stanovenú v článku 137 ods. 1 písm. d) smernice o DPH a pod podmienkou, že zdaniteľné osoby využijú právo voľby, ktoré je im priznané (rozsudok z 12. januára 2006, Turn und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 26 a citovaná judikatúra).

32 Je nesporné, že Portugalská republika využila túto možnosť. Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že pri uzatvorení nájomných zmlúv týkajúcich sa nehnuteľností

dotknutých vo veci samej, ku ktorému došlo ešte pred obdobím sporného nevyužitia, Imofloresmira si uplatnila zdanenie nájmu týchto nehnuteľností.

33 Navyše zo znenia článku 168 smernice o DPH vyplýva, že daná osoba môže uplatniť právo na odpočítanie len vtedy, ak je „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a zároveň používa dané tovary a služby na účely svojich zdaniteľných plnení (rozsudok z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52).

34 V prejednávanej veci nie je kvalifikácia spoločnosti Imofloresmira ako zdaniteľnej osoby spochybnená. Daňový a colný úrad jej však uložil povinnosť upraviť odpočítanie DPH z dôvodu, že dotknuté nehnuteľnosti sa už viac ako dva roky nevyužívali, a preto ich treba považovať za nehnuteľnosti, ktoré sa už nepoužívajú na účely jej vlastných zdaniteľných plnení, hoci sa preukázalo, že táto spoločnosť v tomto období naďalej prejavovala záujem ponúkať tieto nehnuteľnosti na prenájom s uplatnením DPH a na tieto účely vyvíjala potrebné kroky.

35 Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo na odpočítanie dane vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Z toho dôvodu môže existenciu práva na odpočítanie dane určiť len postavenie, v akom jednotlivec v tomto okamihu konal (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 8, a z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38).

36 Od okamihu, keď daňový orgán na základe informácií, ktoré mu poskytol podnik, pripustil, že mu má byť priznané postavenie zdaniteľnej osoby, toto postavenie mu nemožno následne so spätnou účinnosťou odňať z dôvodu, že nastali alebo nenastali určité udalosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. februára 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 21), okrem prípadu podvodu alebo daňového zneužitia.

37 Je nutné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane uvedené v článkoch 167 až 172 smernice o DPH neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Bezprostredne sa uplatňuje na všetky dane, ktorým podliehajú plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 50 a citovaná judikatúra).

38 Systém odpočítania dane má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo dosiahnuté zisky z týchto činností pod podmienkou, že samotné uvedené činnosti podliehajú DPH (rozsudok z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51 a citovaná judikatúra).

39 Treba takisto pripomenúť, že práve nadobudnutie majetku alebo služieb zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, určuje pôsobnosť systému DPH, a teda aj mechanizmu odpočítania dane. Skutočné alebo plánované používanie majetku alebo služieb určuje len rozsah pôvodného odpočítania dane, na ktoré má zdaniteľná osoba právo podľa článku 168 smernice o DPH, a rozsah prípadných úprav počas nasledujúcich období, ale nemá vplyv na vznik práva na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 15).



40 Z toho vyplýva, že právo na odpočítanie v zásade zostáva zachované, i keď neskôr, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle, zdaniteľná osoba nevyužíva uvedený tovar a služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20, a z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1 body 19 a 20).

41 V prejednávanej veci podľa výkladu, ku ktorému sa priklonil daňový a colný úrad, skutočnosť, že sa nehnuteľnosť nevyužíva počas určitej doby, prerušuje využívanie nehnuteľnosti na podnikateľské účely, čo núti zdaniteľnú osobu k úprave odpočítanej dane, hoci sa preukáže, že táto osoba má na záujem pokračovať vo výkone zdaniteľnej činnosti.

42 Z judikatúry citovanej v bodoch 39 a 40 tohto rozsudku pritom vyplýva, že zdaniteľná osoba si zachováva právo na odpočítanie dane, ak už toto právo nadobudla, i keď z dôvodov nezávislých od svojej vôle nemohla využívať tovar alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení.

43 Iný výklad smernice o DPH by bol v rozpore so zásadou neutrality DPH, pokiaľ ide o daňové zaťaženie podniku. V prípade daňového zaobchádzania s rovnakými investičnými činnosťami by mohol vytvárať neodôvodnené rozdiely medzi podnikmi, ktoré už uskutočňujú zdaniteľné plnenia, a inými podnikmi, ktoré chcú prostredníctvom investícií začať vykonávať činnosti, ktoré budú viesť k vzniku zdaniteľných plnení. Takisto by došlo k svojvoľnému rozlišovaniu medzi týmito podnikmi, keďže konečné chválenie odpočítania dane by záviselo od toho, či takéto investície vedú k vzniku zdaniteľných plnení, alebo nie (rozsudok z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22).

44 Zásada daňovej neutrality preto bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá konečné schválenie odpočítania DPH podmieňuje dosiahnutými ziskami z hospodárskej činnosti vykonávanej zdaniteľnou osobou, vytvára v prípade daňového zaobchádzania s rovnakými investičnými činnosťami týkajúcich sa nehnuteľností neodôvodnené rozdiely medzi podnikmi, ktoré majú rovnaké postavenie a vykonávajú rovnakú činnosť.

45 Tento záver nemôže spochybniť tvrdenie portugalskej vlády, podľa ktorej by z dôvodu ukončenia skôr uzavretých nájomných zmlúv nastali „zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“ v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, takže je nutné urobiť pomernú úpravu odpočítanej dane.

46 Po prvé, hoci je pravda, že úprava odpočítanej dane môže byť nevyhnutná aj z dôvodu okolností nezávislých od vôle zdaniteľných osôb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 55), nič to totiž nemení na skutočnosti, že toto ustanovenie nemôže porušovať základné zásady, ktoré tvoria jadro systému zavedeného smernicou o DPH, a najmä zásady daňovej neutrality.

47 Na rozdiel od toho, čo presadzuje portugalská vláda, by konštatovanie, že na preukázanie existencie „zmien“ v zmysle článku 185 smernice o DPH postačuje, že sa nehnuteľnosť po skončení nájomnej zmluvy, ktorej je predmetom, z dôvodu okolností nezávislých od vôle jej vlastníka nevyužíva, hoci sa preukáže, že tento vlastník mal na záujem využívať ju na účely zdaniteľného plnenia a v tomto smere vyvíjal potrebné kroky, na základe ustanovení upravujúcich úpravu viedlo k obmedzeniu práva na odpočítanie dane.

48 Po druhé, i keď článok 137 ods. 2 smernice DPH ponecháva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy, ktorá im umožňuje stanoviť pravidlá uplatnenia práva voľby a tiež ho zrušiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Turn und Sportunion Waldburg, C-246/04,

EU:C:2006:22, body 27 až 30), členské štáty nemôžu túto právomoc využiť na porušenie článkov 167 a 168 tejto smernice, a to od okamihu už nadobudnutého práva na odpočítanie dane.

49 Obmedzenie odpočítaní DPH súvisiacich so zdaniteľnými plneniami po tom, čo bolo uplatnené právo voľby, by sa totiž netýkalo „rozsahu“ práva voľby, ktorý členské štáty môžu obmedziť podľa článku 137 ods. 2 smernice o DPH, ale dôsledkov výkonu tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 46).

50 Napokon je nutné zdôrazniť, že postavenie zdaniteľnej osoby definitívne nadobúda len tá osoba, ktorej oznámenie o začatí zamýšľanej hospodárskej činnosti bolo urobené v dobrej viere. V prípadoch podvodov alebo daňového zneužitia, keď zdaniteľná osoba predstierala svoju vôľu vykonávať osobitnú hospodársku činnosť, hoci sa v skutočnosti usilovala získať do svojho súkromného vlastníctva majetok, ktorý by mohol byť predmetom odpočítania dane, môže daňový orgán so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie súm, ktoré boli odpočítané, ak boli tieto odpočítania vykonané na základe nepravdivých vyhlásení (rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 46).

51 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným daňovým zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH, ktorý je pripomenutý v jej článku 131 (rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76).

52 V dôsledku toho, ak daňový úrad konštatuje, že právo na odpočítanie bolo uplatnené podvodným alebo znevažujúcim spôsobom, čo musí overiť vnútroštátny súd, je oprávnený so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie odpočítaných súm (rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 33 a citovaná judikatúra).

53 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že články 167, 168, 184, 185 a 187 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ukladá povinnosť urobiť úpravu pôvodne odpočítanej DPH z dôvodu, že nehnuteľnosť, pri ktorej bolo uplatnené právo voľby zdanenia, sa považuje za nehnuteľnosť, ktorú zdaniteľná osoba už nevyužíva pre potreby svojich zdaniteľných plnení, ak táto nehnuteľnosť zostala nevyužitá viac ako dva roky, i keď sa preukáže, že sa ju zdaniteľná osoba snažila počas tohto obdobia prenajať.

### **O druhej a tretej otázke**

54 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

### **O časovom obmedzení účinkov tohto rozsudku**

55 V prípade, že Súdny dvor rozhodne, že právo Únie bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, portugalská vláda navrhuje, aby Súdny dvor časovo obmedzil účinky svojho rozsudku.

56 Na podporu svojho návrhu táto vláda po prvé uvádza, že preskúmanie všetkých právnych vzťahov v každom jednotlivom prípade s cieľom určiť, či zdaniteľná osoba, ktorá prenajíma, správne vypočítala a zaplatila príslušnému členskému štátu sumy zodpovedajúce úpravám DPH, je samo osebe úlohou, ktorá si vyžaduje „nadmerné“ využitie nedostupných administratívnych a súdnych zdrojov, ktoré, ak by nebolo vykonané, by mohlo viesť k zneužitiam a ešte k závažnejšej strate daňových príjmov.

57 Portugalská vláda po druhej tvrdí, že v takomto prípade strata už upravenej alebo zaplatenej dane medzičasom dosiahla značné sumy a vytvorila neúnosnú rozpočtovú nerovnováhu.

58 Po tretie portugalská vláda uvádza, že dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej má za cieľ zabezpečiť, aby odpodátané čiastky DPH na vstupe priamo a pomerným spôsobom súviseli so skutočným zdanením na výstupe, čo svedčí o dobrej viere Portugalska a vnútroštátnych daňových orgánov.

59 V tejto súvislosti je nutné pripomenúť, že obmedzenie časových účinkov rozsudku predstavuje výnimočné opatrenie, ktoré predpokladá existenciu rizika vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnene považovala za platnú, a keď sa ukáže, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli podnietení ku konaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie, z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i konanie iných členských štátov alebo Komisie (pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, bod 36 a citovanú judikatúru).

60 Treba pritom pripomenúť, že obmedzenie práva na odpodátanie DPH voči zdaniteľným osobám predstavuje výnimku zo základnej zásady spoločného systému DPH, ktorej zákonnosť je podľa ustálenej judikatúry možná pripustiť len vo výnimočných prípadoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 67).

61 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ ide o dosah práva Únie, osobitne ustanovení smernice o DPH, na rozsah práva na odpodátanie dane a jeho úlohy v rámci systému zavedeného touto smernicou, neexistuje nijaká objektívna a vážna neistota (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 68).

62 Portugalské orgány sa preto nemôžu odvolávať na objektívnu a vážnu neistotu, pokiaľ ide o dopad ustanovení práva Únie. Keďže toto kritérium nebolo splnené, nie je potrebné skúmať, či bolo splnené kritérium týkajúce sa závažnosti ekonomických dôsledkov.

63 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že nemožno obmedziť časové účinky tohto rozsudku.

## O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pre Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

**Články 167, 168, 184, 185 a 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ukladá povinnosť urobiť úpravu pôvodne odpodátanej dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že nehnuteľnosť, pri ktorej bolo uplatnené právo voľby zdanenia, sa považuje za nehnuteľnosť, ktorú zdaniteľná osoba už nevyužíva pre potreby svojich zdaniteľných plnení, ak táto nehnuteľnosť zostala nevyužitá viac ako dva roky, i keď sa preukáže, že sa ju zdaniteľná osoba snažila počas tohto obdobia prenajať.**

Podpisy

\* Jazyk konania: portugalska.