

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. května 2021(*)

„řízení o předběžné otázce – článek 99 jednacího řádu Soudního dvora – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpověď daně zaplacené na vstupu během fáze výstavby budovy – Režim volby zdanění – Upuštění od převodní zamýšlené činnosti – Oprava odpovědi daně zaplacené na vstupu – Odpověď na předběžnou otázku, která může být jasně vyvozena z judikatury“

Ve věci C-248/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 19. května 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 9. června 2020, v řízení

Skatteverket

proti

Skellefteå Industrihus AB,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Wahl, předseda senátu, F. Biltgen (zpravodaj) a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout usnesením s odvodněním podle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora,

vydává toto

Usnesení

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (daňová správa, Švédsko) a společností Skellefteå Industrihus AB týkajícího se povinnosti uložené této společnosti, aby provedla opravu odpovědi daně z přidané hodnoty (DPH), kterou zaplatila na vstupu v návaznosti na upuštění od investičního projektu na výstavbu nemovitosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH 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.“

4 §lánek 135 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“

5 §lánek 137 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[...]

b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

c) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

d) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

6 §lánek 168 též směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovídat od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

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

7 §lánek 184 směrnice o DPH stanoví:

„Požátek odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

8 ?lánek 185 této sm?rnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání p?iznání k dani zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, například byly-li zrušeny ur?ité koup? nebo byla-li získána ur?itá snížení ceny.

2. Odchyln? od odstavce 1 se oprava neprovádí u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? uvedených v ?lánku 16.

?lenské státy však mohou vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.“

9 ?lánek 186 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy stanoví provád?cí pravidla k ?lánek?m 184 a 185.“

10 ?lánek 187 téže sm?rnice zní takto:

„1. V p?ípad? investi?ního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

?lenské státy však mohou p?i provedení opravy vycházet z období plných p?ti let, po?ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly po?ízeny jako investi?ní majetek, m?že být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Ro?ní oprava se provede jen v rozsahu jedné p?tiny dan?, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu [DPH] uplatn?né u investi?ního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se [provede] na základ? zm?n pom?ru mezi nárokem na odpo?et dan? v následujících letech a nárokem na odpo?et dan? za rok, v n?mž bylo zboží po?ízeno, vyrobeno, nebo p?ípadn? poprvé použito.“

11 ?lánek 188 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. P?i dodání investi?ního majetku v pr?b?hu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou ?innost.

Ekonomická ?innost se považuje za pln? zdan?nou, je-li dodání investi?ního majetku zdan?no.

Ekonomická ?innost se považuje za pln? osvobozenou od dan?, je-li dodání investi?ního majetku osvobozeno od dan?.

2. Oprava podle odstavce 1 se provede jednorázov? za celé opravné období, které dosud neuplynulo. Je-li však dodání investi?ního majetku osvobozeno od dan?, mohou ?lenské státy nevyžadovat opravu, je-li po?izovatelem osoba povinná k dani, která využívá daný investi?ní majetek výhradn? k pln?ním, u nichž je [DPH] odpo?itatelná.“

12 ?lánek 189 této sm?rnice stanoví:

„Pro ú?ely použití ?lánek? 187 a 188 mohou ?lenské státy p?ijmout tato opat?ení:

- a) vymezit obsah pojmu investiční majetek;
- b) upřesnit výši [DPH], kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;
- c) přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;
- d) umožnit administrativní zjednodušení.“

13 §lánek 190 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely §lánek 187, 188, 189 a 191 mohou členské státy považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku.“

14 §lánek 191 směrnice o DPH stanoví:

„Jestliže jsou důsledky uplatnění §lánek 187 a 188 v některém členském státě zanedbatelné, nemusí tento členský stát po konzultaci s výborem pro DPH tyto §lánky uplatňovat s ohledem na celkový dopad daně v dotyčném členském státě a na potřebu zjednodušení administrativy za podmínky, že tím není narušena hospodářská soutěž.“

15 §lánek 192 této směrnice stanoví:

„Přejde-li osoba povinná k dani z běžného režimu DPH do některého zvláštního režimu nebo opačně, mohou členské státy přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění toho, že tato osoba povinná k dani není neoprávněně zvýhodněna ani poškozena.“

Švédské právo

16 V souladu s §lánkem 2 kapitoly 3 Mervärdesskattelag (1994:200) [zákon o dani z přidané hodnoty (1994:200)] ze dne 30. března 1994 (SFS 1994, č. 200), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), je pronájem nemovitostí v zásadě osvobozen od DPH. Vlastník nemovitosti, který pronajímá celou tuto nemovitost nebo její část nájemci pro trvalé užívání v rámci řínnosti podléhající dani, si však může zvolit zdanění na základě §lánu 3 kapitoly 3 a §lánu 1 kapitoly 9 zákona o DPH.

17 I když je v zásadě možné zvolit zdanění až po dokončení nemovitosti a zahájení pronájmu, z §l. 3 odst. 3 bodu 3 kapitoly 3 a §lánu 2 kapitoly 9 zákona o DPH nicméně vyplývá, že si vlastník nemovitosti může zvolit zdanění během fáze výstavby nemovitosti, zejména za podmínky, že má v úmyslu budovu po jejím dokončení pronajmout.

18 Na základě §l. 6 odst. 2 kapitoly 9 tohoto zákona může daňová správa v průběhu výstavby nemovitosti ještě před zahájením pronájmu zvolené zdanění ukončit, prokáže-li se, že podmínky související s tímto režimem již nejsou splněny.

19 Kapitola 8 zákona o DPH obsahuje ustanovení o nároku na odpočet DPH, jíž jsou zatížena plnění na vstupu, a kapitola 8a zákona o DPH obsahuje ustanovení o opravách odpočtu DPH.

20 Podle §lánu 3 kapitoly 8 a §lánu 8 kapitoly 9 tohoto zákona má vlastník nemovitosti, který si zvolil zdanění, nárok na odpočet DPH na vstupu zatěžující pořízení majetku související s jeho řínností. Odpočet může být proveden na základě zvoleného zdanění během fáze výstavby, na základě odpočtu se zpětnou úřínností nebo na základě opravy odpočtu.

21 Z §lánu 4 kapitoly 8a uvedeného zákona vyplývá, že oprava odpočtu musí být v zásadě

provedena v případě změny využívání investičního majetku, jehož pořízení zcela nebo zčásti založilo nárok na odpočet daně na vstupu, takže je nárok na odpočet snížen. Opravu odpočtu daně je třeba provést i v opačné situaci, tedy pokud nákup nezaložil nárok na odpočet daně nebo pokud nárok založil jen částečně, a pokud je v důsledku změny využívání zjištěn nárok na odpočet nebo se stává vyšší.

22 Podle článku 6 kapitoly 8a tohoto zákona k opravě odpočtu DPH může dojít pouze v případě změny využití investičního majetku nebo v případě jeho převodu během určité doby (opravné období). Toto období je u nemovitostí stanoveno na deset let.

23 Článek 11 kapitoly 9 zákona o DPH obsahuje zvláštní ustanovení týkající se opravy odpočtu v případě, že zvolené zdanění zanikne během fáze výstavby před zahájením pronájmu, který podléhá dani. Oprava se pak musí provést jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo. Kromě toho je třeba státu zaplatit daň na vstupu týkající se období mezi rozhodnutím o přiznání zvoleného zdanění a jeho ukončením, navýšenou o úroky. Tato ustanovení mají za následek, že veškeré daně na vstupu, které byly odpočteny, musí být okamžitě vráceny, a to navýšené o úroky.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

24 Skellefteå Industrihus, společnost založená podle švédského práva, která zamýšlela nechat postavit na pozemku, který vlastnila, kancelářskou budovu, jež měla být pronajata, požádala o přiznání režimu volby zdanění a při výstavbě nemovitosti jí byl tento režim přiznán od listopadu 2012. Tato společnost následně odpočetla DPH na vstupu ve výši 966 508 švédských korun (SEK) (přibližně 95 400 eur) z určitých nákupů, které provedla, především z poskytnutí služeb architekta týkajících se plánované nemovitosti. Poté, co jeden z potenciálních budoucích nájemců oznámil, že již nemá zájem o nájem prostor v dotčené budově, se po přehodnocení nákladů ukázalo, že projekt není finančně rentabilní. Žalovaná v převodním řízení se tedy v září 2013 rozhodla, že od projektu upustí, na základě čehož byl režim volby zdanění ukončen.

25 Společnost Skellefteå Industrihus v prosinci 2013 vrátila v plné výši DPH, kterou odpočetla během období, v rámci něhož požívala režimu volby zdanění. Tato společnost však o tři roky později, když měla za to, že povinnost vrátit DPH odečtenou na vstupu není služitelná se směrnicí o DPH, požádala o to, aby byl odpočet na vstupu znovu přijat.

26 Vzhledem k tomu, že daňová správa tuto žádost zamítla, společnost Skellefteå Industrihus podala žalobu u Förvaltningsrätten i Umeå (správní soud se sídlem v Umeå, Švédsko), který této žalobě vyhověl z důvodu, že použitelné vnitrostátní právní předpisy nejsou služitelné s unijním právem. Daňová správa v důsledku toho společností Skellefteå Industrihus převala částku DPH, kterou tato společnost převodně vrátila.

27 Vzhledem k tomu, že odvolání podané daňovou správou bylo zamítnuto, podala daňová správa kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, ve kterém se domáhala, aby tento soud uložil společností Skellefteå Industrihus povinnost vrátit DPH odečtenou na vstupu.

28 Předkládající soud nejprve uvádí, že v projednávané věci nedošlo ke zneužití nebo daňovému úniku a pořízení majetku nesloužila k uskutečnění plně osvobozených od daně. Spor v převodním řízení se tak podle něj týká pouze otázky služitelnosti článku 11 kapitoly 9 zákona o DPH se směrnicí o DPH, pokud daňová povinnost zanikne z důvodu upuštění od projektu výstavby budovy před jejím dokončením, a tudíž žádné plně spočívající v pronájmu uskutečňeno nebylo.

29 Předkládající soud dále poznamenává, že ustanovení článku 11 kapitoly 9 zákona o DPH

nemají ve směrnicí o DPH přímý ekvivalent, a je tedy třeba určit, zda, jak uvádí daňová správa, tato ustanovení skutečně spadají do rámce prostoru pro uvážení, který členským státem přiznává článek 137 uvedené směrnice k upřesnění režimu volby zdanění, pokud jde o nájem nemovitého majetku. Odpověď na tuto otázku přitom podle něj nelze vyvodit z judikatury Soudního dvora, a zvláště nemůže být vyvozena z rozsudků ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), a ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Konečně předkládající soud upřesňuje, že v případě, že by měl Soudní dvůr za to, že se na právní úpravu, o kterou se jedná v předvodním řízení, nevztahuje prostor pro uvážení přiznaný členským státem, bylo by třeba ještě prozkoumat, zda tato ustanovení mohou být nicméně opuštěna s ohledem na pravidla směrnice o DPH o opravě odpovědi. Předkládající soud má za to, že i v tomto ohledu judikatura Soudního dvora, zejména jeho rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), neumožňuje na tuto otázku odpovědět.

31 Za těchto okolností se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložnou otázku:

„Je služitelné se směrnicí o [DPH], zejména s jejími články 137, 168, 184 až 187, 189 a 192, když je od vlastníka nemovitosti, kterému byl při výstavbě budovy přiznán režim volby zdanění a který odešel daň zaplacenou na vstupu z pořízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, vyžadováno, aby okamžitě vrátil celkovou částku této daně zaplacené na vstupu navýšenou o úroky z důvodu, že zdanění zaniklo při zastavení tohoto projektu před dokončením stavby budovy, a nedošlo tedy k žádnému pronájmu?“

K předložné otázce

32 Článek 99 jednacího řádu Soudního dvora zejména stanoví, že pokud lze odpověď na předložnou otázku jasně vyvodit z judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předložnou otázku nelze rozumně pochybovat, může Soudní dvůr kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vypořechání generálního advokáta rozhodnout usnesením s odvodným.

33 Toto ustanovení je třeba použít v projednávané věci.

34 Podstatou předložné otázky předkládajícího soudu je, zda články 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví povinnost pro vlastníka nemovitosti, kterému byl při výstavbě budovy, jež měla být pronajata, přiznán režim volby zdanění a který odešel DPH zaplacenou na vstupu z pořízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, aby okamžitě vrátil celkovou částku této DPH navýšenou o úroky z důvodu, že od zamýšleného projektu, na základě něhož vznikl nárok na odpověď, bylo upuštěno, aniž bylo uskutečeno zdanitelné plnění, nebo které v takové situaci stanoví povinnost opravit DPH zaplacenou na vstupu.

35 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba konstatovat, že skutkový základ věci v předvodním řízení se týká nikoli situace ukončení zdanění, ale situace neexistence zdanitelných plnění. Vzhledem k tomu, že podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 26, jakož i citovaná judikatura), totiž zdanění DPH automaticky nezaniká v okamžiku, kdy se osoba povinná k dani rozhodne upustit od činnosti, kterou předtím zamýšlela.

36 Pokud jde o otázku, zda členské státy mohou v rámci využití prostoru pro uvážení, který je jim přiznán v článku 137 směrnice o DPH, stanovit pravidlo, podle kterého nárok na odpotet přiznaný v návaznosti na uplatnění možnosti volby stanovené v tomto článku může být se zpětnou účinností odňat, pokud je od zamýšlené ekonomické účinnosti upuštěno, je nutno připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je pro uplatnění systému DPH, a tedy i mechanismu odpotu daně, rozhodující pořízení zboží nebo služeb osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb určuje pouze rozsah požátečního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok podle článku 168 směrnice o DPH, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivuje vznik nároku na odpotet daně (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 33 a citovaná judikatura).

37 Soudní dvůr rovněž opakovaně rozhodl, že jednou vzniklý nárok na odpotet zůstane v zásadě zachován i tehdy, pokud později nevedla zamýšlená ekonomická účinnost ke zdanitelným plněním (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25), nebo i tehdy, když osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na její vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpotu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 34 a citovaná judikatura).

38 Jakýkoli jiný výklad směrnice o DPH by byl v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniků. Mohl by totiž při daňovém zacházení s podobnými investicemi účinnostmi vést k neodvratným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit účinnosti, které povedou ke zdanitelným plněním. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo ke svévolným rozdílům, jelikož by konečné schválení odpotu daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění, či nikoliv (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 36 a citovaná judikatura).

39 Z judikatury kromě toho vyplývá, že čl. 137 odst. 2 směrnice o DPH sice ponechává členským státům širokou diskreční pravomoc, která jim umožňuje stanovit podmínky výkonu možnosti volby, a dokonce ji zrušit, avšak členské státy nemohou využít tuto pravomoc k porušení článků 167 a 168 této směrnice odnětím již vzniklého nároku na odpotet (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 48 a citovaná judikatura). Omezení odpotu DPH, k nimž došlo v souvislosti se zdanitelnými plněními po výkonu možnosti volby, by se totiž týkalo nikoliv „rozsahu“ možnosti volby, kterou mohou členské státy omezit podle čl. 137 odst. 2 směrnice o DPH, ale důsledek výkonu této možnosti (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 49 a citovaná judikatura).

40 Členským státům je sice dovoleno, aby definovaly podmínky a pravidla umožňující uplatnit možnost volby, tímto podmínkami a pravidly však nesmí být dotčen samotný nárok na odpotet a tato pravidla a podmínky musejí dodržovat cíle a obecné zásady směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, bod 24; ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 31, jakož i ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, body 45 a 46).

41 Z toho vyplývá, že čl. 137 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení vnitrostátní právní úpravy, jako je článek 11 kapitoly 9 zákona o DPH, které fakticky stanoví odnětí nároku na odpotet daně zaplacené na vstupu, třebaže tento nárok byl osobě povinné k dani přiznán v rámci toho, že tato osoba vykonala svou možnost volby.

42 Pokud jde o otázku, jak má být zásada zdrazněná v rozsudku ze dne 29. února 1996, INZO (C?110/94, EU:C:1996:67), podle níž nárok na odpot zstane zachován i tehdy, pokud jeinnost ukonena peditím, než by vedla ke zdanitelným plním, kombinována s pravidly uvedenými ve sm?nici o DPH o oprav? odpot? dan?, a zvlášt? zda takové ustanovení, jako ?lánek 11 kapitoly 9 zákona o DPH, mže být nicmén? p?ipušt?no s ohledem na tato pravidla, je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r rozhodl, že mechanismus oprav stanovený v ?láncích 184 až 187 sm?nice o DPH je nedílnou součástí úpravy odpot? DPH, která je stanovena v této sm?nici, p?i?emž jeho cílem je založit úzký a p?ímý vztah mezi nárokem na odpot? DPH zaplacené na vstupu a využíváním p?edm?tného zboží nebo služeb pro zdanitelná plní na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. ?ervence 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, bod 20, a ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, bod 26). Soudní dv?r dále up?esnil, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro pot?eby plní osvobozených od dan? nebo nepodléhajících DPH, nemže dojít k vybrání dan? na výstupu ani k odpotu dan? na vstupu (rozsudek ze dne 9. ?ervence 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, bod 21 a citovaná judikatura).

43 Krom? toho ?lánek 184 sm?nice o DPH definuje vznik povinnosti provést opravu co nejširším zp?sobem, jelikož „[p]o?áte?ní odpot? dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok“. Tato formulace nevylučuje *a priori* žádný možný p?ípad neoprávn?ného odpotu, p?i?emž všeobecný rozsah povinnosti provést opravu je potvrzen výslovným vyjmenováním výjimek povolených v ?l. 185 odst. 2 této sm?nice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, body 30 a 31).

44 Krom? toho, pokud osoba povinná k dani z d?vodu okolností nezávislých na její v?li nepoužije zboží a služby, které vedly k odpotu, v rámci zdanitelných pln?, neposta?uje k prokázání „zm?n“ ve smyslu ?lánku 185 sm?nice o DPH, že budova zstala po vypov?zení nájemní smlouvy, jejímž byla p?edm?tem, prázdná, p?estože je prokázáno, že osoba povinná k dani má stále v úmyslu tuto budovu používat pro ú?ely zdanitelného plní a podniká za tímto ú?elem nezbytné kroky, nebo? toto by vedlo k omezení nároku na odpot? prost?ednictvím ustanovení upravujících opravu odpot? (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, bod 43 a citovaná judikatura).

45 V p?ípad?, že by osoba povinná k dani již nem?la v úmyslu používat dot?ené zboží a služby k uskute?ování pln? zdanitelných na výstupu nebo by je používala k uskute?ování pln? osvobozených od dan?, byl by tak p?erušen úzký a p?ímý vztah ve smyslu judikatury p?ipomenuté v bod? 42 tohoto usnesení, který musí existovat mezi nárokem na odpot? DPH zaplacené na vstupu a uskute?n?ím zamýšlených zdanitelných pln? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, bod 44).

46 Pokud tedy, jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, situace ve v?ci v p?vodním ?ízení odpovídá situaci popsané v p?edchozím bod?, což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu, musí vést k uplatn?ní mechanismu opravy stanoveného v ?láncích 184 až 187 sm?nice o DPH.

47 Pokud jde konkrétn? o ?lánek 187 sm?nice o DPH, Soudní dv?r rozhodl, že toto ustanovení neupravuje pravidla pro provád?ní oprav pro p?ípad, kdy se p?ímo v okamžiku prvního použití investičního majetku ukáže, že je nárok na odpot? dan? vyšší nebo nižší než po?áte?ní odpot? dan? (rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, bod 43). Ostatn? stanovení pravidel pro opravu po?áte?ního odpotu dan? ke dni prvního použití p?edm?tného investičního majetku, pokud se k tomuto dni ukáže, že byl uvedený odpot? dan? vyšší než odpot? dan?, na který m?la osoba povinná k dani nárok na základ? skute?ného použití

tohoto majetku, spadá nikoli pod ?lánek 187 sm?rnice o DPH, ale pod provád?cí pravidla k ?lánek?m 184 a 185 této sm?rnice, která mají ?lenské státy stanovit na základ? ?lánu 186 uvedené sm?rnice (rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, bod 48).

48 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci p?itom nedošlo k „prvnímu použití“ nebo „skute?nému použití“ po?ízeného zboží a služeb, je třeba dosp?t k záv?ru, že pravidla týkající se opravy po?áte?ního odp?tu DPH stanovené švédskými právními p?edpisy nespádají pod ?lánek 187 sm?rnice o DPH, a nemohou tedy na rozdíl od toho, co uvedl p?edkládající soud, být s tímto ustanovením v rozporu.

49 Tentýž záv?r musí platit, pokud jde o ?lánek 192 sm?rnice o DPH, nebo? ze zn?ní tohoto ustanovení jasn? vyplývá, že ponechává ?lenským stát?m volbu, zda p?ijmou, ?i nep?ijmou „opat?ení nezbytná k zajišt?ní toho, že [doty?ná] osoba povinná k dani není neoprávn?n? zvýhodn?na ani poškozena.“

50 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na p?edb?žnou otázku odpov?d?t tak, že ?lánky 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které stanoví povinnost pro vlastníka nemovitosti, kterému byl p?i výstavb? budovy, jež m?la být pronajata, p?iznán režim volby zdan?ní a který ode?etl DPH zaplacenou na vstupu z po?ízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, aby okamžit? vrátil celkovou ?ástku této dan?, p?ípadn? navýšenou o úroky, z d?vodu, že zamýšlený projekt, na základ? n?hož vznikl nárok na odp?et, nevedl k žádnému zdanitelnému pln?ní, avšak nebrání vnitrostátní právní úprav?, která v takové situaci stanoví povinnost opravit DPH zaplacenou na vstupu.

K náklad?m ?ízení

51 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

?lánky 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které stanoví povinnost pro vlastníka nemovitosti, kterému byl p?i výstavb? budovy, jež m?la být pronajata, p?iznán režim volby zdan?ní a který ode?etl da? z p?ídané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu z po?ízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, aby okamžit? vrátil celkovou ?ástku této dan?, p?ípadn? navýšenou o úroky, z d?vodu, že zamýšlený projekt, na základ? n?hož vznikl nárok na odp?et, nevedl k žádnému zdanitelnému pln?ní, avšak nebrání vnitrostátní právní úprav?, která v takové situaci stanoví povinnost opravit DPH zaplacenou na vstupu.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: švédština.