Sbírka soudních rozhodnutí

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 – Odpočet daně zaplacené na vstupu během fáze výstavby budovy – Režim volby zdanění – Upuštění od původně zamýšlené činnosti – Oprava odpočtu 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 odůvodněním 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“).

* Jednací jazyk: švédština.

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 odpočtu 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 samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti."

4 Článek 135 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

l) pacht nebo nájem nemovitosti."

5 Článek 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 přiléhajícího, 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 Článek 168 téže 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, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

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

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 pořízeních 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 Článek 184 směrnice o DPH stanoví:

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

8 Článek 185 této směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

9 Článek 186 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

10 Článek 187 téže směrnice zní takto:

„1. V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Členské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu [DPH] uplatněné u investičního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se [provede] na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

11 Článek 188 směrnice o DPH stanoví:

„1. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou činnost.

Ekonomická činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li dodání investičního majetku zdaněno.

Ekonomická činnost se považuje za plně osvobozenou od daně, je-li dodání investičního majetku osvobozeno od daně.

2. Oprava podle odstavce 1 se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo. Je-li však dodání investičního majetku osvobozeno od daně, mohou členské státy nevyžadovat opravu, je-li pořizovatelem osoba povinná k dani, která využívá daný investiční majetek výhradně k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná.“

12 Článek 189 této směrnice stanoví:

„Pro účely použití článků 187 a 188 mohou členské státy přijmout tato opatření:

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 Článek 190 uvedené směrnice stanoví:

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

14 Článek 191 směrnice o DPH stanoví:

„Jestliže jsou důsledky uplatňování článků 187 a 188 v některém členském státě zanedbatelné, nemusí tento členský stát po konzultaci s výborem pro DPH tyto články 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 Článek 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 článkem 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 činnosti podléhající dani, si však může zvolit zdanění na základě článku 3 kapitoly 3 a článku 1 kapitoly 9 zákona o DPH.

17 I když je v zásadě možné zvolit zdanění až po dokončení nemovitosti a zahájení pronájmu, z čl. 3 odst. 3 bodu 3 kapitoly 3 a článku 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 čl. 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 článku 3 kapitoly 8 a článku 8 kapitoly 9 tohoto zákona má vlastník nemovitosti, který si zvolil zdanění, nárok na odpočet DPH na vstupu zatěžující pořízení majetku související s jeho činností. Odpočet může být proveden na základě zvoleného zdanění během fáze výstavby, na základě odpočtu se zpětnou účinností nebo na základě opravy odpočtu.

21 Z článku 4 kapitoly 8a uvedeného zákona vyplývá, že oprava odpočtů 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 odpočtů 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 původním 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 původním 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 slučitelná 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 slučitelné s unijním právem. Daňová správa v důsledku toho společnosti Skellefteå Industrihus převedla částku DPH, kterou tato společnost původně 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 společnosti 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 plnění osvobozených od daně. Spor v původním řízení se tak podle něj týká pouze otázky slučitelnosti 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 plnění spočívající v pronájmu uskutečněno nebylo.

29 Předkládající soud dále poznamenává, že ustanovení článku 11 kapitoly 9 zákona o DPH nemají ve směrnici 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 státům 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 původním řízení, nevztahuje prostor pro uvážení přiznaný členským státům, bylo by třeba ještě přezkoumat, zda tato ustanovení mohou být nicméně připuštěna s ohledem na pravidla směrnice o DPH o opravě odpočtů. 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 předběžnou otázku:

„Je slučitelné 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 odečetl 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 předběžné otázce

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

33 Toto ustanovení je třeba použít v projednávané věci.

34 Podstatou předběžné 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 odečetl 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 odpočet, bylo upuštěno, aniž bylo uskutečněno 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 původním 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 odpočet přiznaný v návaznosti na uplatnění možnosti volby stanovené v tomto článku může být se zpětnou účinností odňat, pokud je od zamýšlené ekonomické činnosti upuštěno, je nutno připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je pro uplatnění systému DPH, a tedy i mechanismu odpočtu daně, rozhodující pořízení zboží nebo služeb osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb určuje pouze rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok podle článku 168 směrnice o DPH, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 33 a citovaná judikatura).

37 Soudní dvůr rovněž opakovaně rozhodl, že jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane v zásadě zachován i tehdy, pokud později nevedla zamýšlená ekonomická činnost 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 odpočtu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timişoara, 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 investičními činnostmi vést k neodůvodněným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit činnosti, které povedou ke zdanitelným plněním. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo ke svévolným rozdílům, jelikož by konečné schválení odpočtů daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění, či nikoliv (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timişoara, 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 odpočet (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 48 a citovaná judikatura). Omezení odpočtů 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 důsledků 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, těmito podmínkami a pravidly však nesmí být dotčen samotný nárok na odpočet 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 odpočet 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 zdůrazněná v rozsudku ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), podle níž nárok na odpočet zůstane zachován i tehdy, pokud je činnost ukončena předtím, než by vedla ke zdanitelným plněním, kombinována s pravidly uvedenými ve směrnici o DPH o opravě odpočtů daně, a zvláště zda takové ustanovení, jako článek 11 kapitoly 9 zákona o DPH, může být nicméně připuštěno s ohledem na tato pravidla, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že mechanismus oprav stanovený v článcích 184 až 187 směrnice o DPH je nedílnou součástí úpravy odpočtů DPH, která je stanovena v této směrnici, přičemž jeho cílem je založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním předmětného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. července 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 dvůr dále upřesnil, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít k vybrání daně na výstupu ani k odpočtu daně na vstupu (rozsudek ze dne 9. července 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21 a citovaná judikatura).

43 Kromě toho článek 184 směrnice o DPH definuje vznik povinnosti provést opravu co nejširším způsobem, jelikož „[p]očáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Tato formulace nevylučuje *a priori* žádný možný případ neoprávněného odpočtu, přičemž všeobecný rozsah povinnosti provést opravu je potvrzen výslovným vyjmenováním výjimek povolených v čl. 185 odst. 2 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, body 30 a 31).

44 Kromě toho, pokud osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na její vůli nepoužije zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění, nepostačuje k prokázání „změn“ ve smyslu článku 185 směrnice o DPH, že budova zůstala po vypovězení nájemní smlouvy, jejímž byla předmětem, prázdná, přestože je prokázáno, že osoba povinná k dani má stále v úmyslu tuto budovu používat pro účely zdanitelného plnění a podniká za tímto účelem nezbytné kroky, neboť toto by vedlo k omezení nároku na odpočet prostřednictvím ustanovení upravujících opravy odpočtů (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 43 a citovaná judikatura).

45 V případě, že by osoba povinná k dani již neměla v úmyslu používat dotčené zboží a služby k uskutečňování plnění zdanitelných na výstupu nebo by je používala k uskutečňování plnění osvobozených od daně, byl by tak přerušen úzký a přímý vztah ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 42 tohoto usnesení, který musí existovat mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 44).

46 Pokud tedy, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, situace ve věci v původním řízení odpovídá situaci popsané v předchozím bodě, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, musí vést k uplatnění mechanismu opravy stanoveného v článcích 184 až 187 směrnice o DPH.

47 Pokud jde konkrétně o článek 187 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že toto ustanovení neupravuje pravidla pro provádění oprav pro případ, kdy se přímo v okamžiku prvního použití investičního majetku ukáže, že je nárok na odpočet daně vyšší nebo nižší než počáteční odpočet daně (rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 43). Ostatně stanovení pravidel pro opravu počátečního odpočtu daně ke dni prvního použití předmětného investičního majetku, pokud se k tomuto dni ukáže, že byl uvedený odpočet daně vyšší než odpočet daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto majetku, spadá nikoli pod článek 187 směrnice o DPH, ale pod prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 této směrnice, která mají členské státy stanovit na základě článku 186 uvedené směrnice (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 přitom nedošlo k „prvnímu použití“ nebo „skutečnému použití“ pořízeného zboží a služeb, je třeba dospět k závěru, že pravidla týkající se opravy počátečního odpočtu DPH stanovené švédskými právními předpisy nespadají pod článek 187 směrnice o DPH, a nemohou tedy na rozdíl od toho, co uvedl předkládající soud, být s tímto ustanovením v rozporu.

49 Tentýž závěr musí platit, pokud jde o článek 192 směrnice o DPH, neboť ze znění tohoto ustanovení jasně vyplývá, že ponechává členským státům volbu, zda přijmou, či nepřijmou „opatření nezbytná k zajištění toho, že [dotyčná] osoba povinná k dani není neoprávněně zvýhodněna ani poškozena.“

50 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že 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 odečetl DPH zaplacenou na vstupu z pořízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, aby okamžitě vrátil celkovou částku této daně, případně navýšenou o úroky, z důvodu, že zamýšlený projekt, na základě něhož vznikl nárok na odpočet, nevedl k žádnému zdanitelnému plnění, avšak nebrání vnitrostátní právní úpravě, která v takové situaci stanoví povinnost opravit DPH zaplacenou na vstupu.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Články 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 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 odečetl daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu z pořízení majetku souvisejících s tímto stavebním projektem, aby okamžitě vrátil celkovou částku této daně, případně navýšenou o úroky, z důvodu, že zamýšlený projekt, na základě něhož vznikl nárok na odpočet, nevedl k žádnému zdanitelnému plnění, avšak nebrání vnitrostátní právní úpravě, která v takové situaci stanoví povinnost opravit DPH zaplacenou na vstupu.

Podpisy.