Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 18. mája 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe počas fázy výstavby budovy – Režim dobrovoľného zdanenia – Upustenie od pôvodne plánovanej činnosti – Úprava odpočítania dane zaplatenej na vstupe – Odpoveď na prejudiciálnu otázku, ktorú možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry“

Vo veci C-248/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 19. mája 2020 a doručený Súdnemu dvoru 9. júna 2020, ktorý súvisí s konaním:

**Skatteverket**

proti

**Skellefteå Industrihus AB,**

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory N. Wahl, sudcovia F. Biltgen (spravodajca) a L. S. Rossi,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vo veci sa rozhodne odôvodneným uznesením v súlade s článkom 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora,

vydal toto

**Uznesenie**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 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“).

* Jazyk konania: švédčina.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňový úrad, Švédsko) a spoločnosťou Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB vo veci povinnosti uloženej tejto spoločnosti vykonať úpravu odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe v nadväznosti na upustenie od investičného projektu výstavby nehnuteľnosti.

## Právny rámec

### *Právo Únie*

3 Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti."

4 Článok 135 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

l) nájom nehnuteľností."

5 Článok 137 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií:

…

b) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a);

c) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

d) nájom nehnuteľností.

2. Členské štáty stanovia pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1.

Členské štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti."

6 Podľa článku 168 tej istej smernice:

„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,

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),

d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

7 Článok 184 smernice o DPH stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

8 Článok 185 tejto smernice stanovuje:

„1. 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.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

9 Článok 186 uvedenej smernice uvádza:

„Členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

10 Článok 187 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 prípadne po prvýkrát použitý.“

11 Podľa článku 188 smernice o DPH:

„1. Ak je investičný majetok dodaný v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane, posudzuje sa tento investičný majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, ako keby ho zdaniteľná osoba stále používala v rámci svojej ekonomickej činnosti.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne zdanenú v prípade, keď je zdanené dodanie investičného majetku.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne oslobodenú od dane v prípade, keď je oslobodené od dane dodanie investičného majetku.

2. Úprava odpočítanej dane ustanovená v odseku 1 sa urobí len raz za celé obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Keď je však dodanie investičného majetku oslobodené od dane, členské štáty môžu upustiť od požiadavky na úpravu odpočítanej dane, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, ktorá používa dotknutý investičný majetok výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.“

12 Článok 189 tejto smernice stanovuje:

„Na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

a) vymedziť pojem investičný majetok,

b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane,

c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,

d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

13 Článok 190 uvedenej smernice stanovuje:

„Na účely článkov 187, 188, 189 a 191 môžu členské štáty za investičný majetok považovať služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku.“

14 Článok 191 smernice o DPH uvádza:

„Ak uplatňovanie článkov 187 a 188 prinesie v niektorom členskom štáte zanedbateľný výsledok, tento od nich môže po porade s Výborom pre DPH upustiť vzhľadom na celkový dosah DPH v dotknutom členskom štáte a na potrebu zjednodušiť administratívne postupy, pokiaľ to nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže.“

15 Podľa článku 192 tejto smernice:

„V prípade prechodu zo všeobecnej úpravy uplatňovania dane na osobitnú úpravu alebo naopak urobia členské štáty všetky potrebné kroky na zabezpečenie toho, aby zdaniteľná osoba nebola neoprávnene zvýhodnená alebo jej nebola spôsobená neoprávnená ujma.“

### *Švédske právo*

16 Podľa § 2 kapitoly 3 Mervärdesskattelag (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z pridanej hodnoty) z 30. marca 1994 (SFS 1994, č. 200) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) je prenájom nehnuteľného majetku v zásade oslobodený od DPH. Vlastník nehnuteľnosti, ktorý prenajíma celú túto nehnuteľnosť alebo jej časť nájomcovi na trvalé užívanie na účely činnosti, s ktorou je spojená daňová povinnosť, sa však môže rozhodnúť pre zdanenie na základe § 3 kapitoly 3 a § 1 kapitoly 9 zákona o DPH.

17 Aj keď sa v zásade možno rozhodnúť pre zdanenie až po dokončení nehnuteľnosti a začatí prenájmu, z § 3 ods. 3 bodu 3 kapitoly 3 a § 2 kapitoly 9 zákona o DPH však vyplýva, že vlastník nehnuteľnosti sa môže rozhodnúť pre zdanenie počas fázy výstavby nehnuteľnosti, a to najmä pod podmienkou, že má v úmysle budovu po jej dokončení prenajať.

18 Podľa § 6 ods. 2 kapitoly 9 tohto zákona môže daňový orgán počas výstavby nehnuteľnosti, dokonca ešte pred začatím prenájmu, skončiť zvolené zdanenie, ak sa preukáže, že podmienky spojené s týmto režimom už nie sú splnené.

19 Kapitola 8 a kapitola 8a zákona o DPH obsahujú ustanovenia týkajúce sa v príslušnom poradí práva na odpočítanie DPH, ktorou sú zaťažené transakcie na vstupe, a úprav odpočítanej dane.

20 Podľa § 3 kapitoly 8 a § 8 kapitoly 9 tohto zákona má vlastník nehnuteľnosti, ktorý sa rozhodol pre zdanenie, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzťahujúcej sa na nadobudnutie majetku v súvislosti s jeho činnosťou. Odpočítanie dane možno vykonať buď dobrovoľným zdanením počas fázy výstavby, alebo spätným odpočítaním, alebo úpravou odpočítanej dane.

21 Z § 4 kapitoly 8a uvedeného zákona vyplýva, že úprava odpočtov musí byť v zásade vykonaná v prípade zmeny používania investičného majetku, ktorého nadobudnutie úplne alebo čiastočne založilo právo na odpočítanie dane na vstupe, takže nárok na odpočítanie sa znížil. Úpravu odpočtov dane treba vykonať aj v opačnej situácii, konkrétne ak kúpa nezakladá právo na odpočítanie dane alebo ak toto právo zakladá len čiastočne, a pokiaľ je v dôsledku zmeny používania zistený nárok na odpočítanie dane alebo sa zvýši.

22 Podľa § 6 kapitoly 8a toho istého zákona k vykonaniu úpravy odpočítanej dane môže dôjsť len v prípade zmeny používania investičného majetku alebo jeho prevodu v určitom čase (obdobie na úpravu). Toto obdobie je vo vzťahu k nehnuteľnému majetku desať rokov.

23 § 11 kapitoly 9 zákona o DPH obsahuje osobitné ustanovenia týkajúce sa úpravy odpočítanej dane v prípade, že dobrovoľné zdanenie zanikne počas fázy výstavby predtým, ako dôjde k zdaniteľnému prenájmu. Úprava odpočítanej dane sa teda vykoná raz za celé zostávajúce obdobie na úpravu. Okrem toho sa štátu zaplatí daň na vstupe vzťahujúca sa na obdobie medzi rozhodnutím o priznaní dobrovoľného zdanenia a jeho zánikom, zvýšená o úroky. Tieto ustanovenia majú za následok, že všetky dane na vstupe, ktoré boli odpočítané, musia byť okamžite vrátené spolu s úrokmi.

**Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

24 Skellefteå Industrihus, spoločnosť založená podľa švédskeho práva, ktorá zamýšľala postaviť na pozemku v jej vlastníctve budovu s kancelárskymi priestormi určenými na prenájom, požiadala a získala počas výstavby budovy možnosť využívať režim dobrovoľného zdanenia od novembra 2012. Táto spoločnosť následne vykonala odpočítanie DPH na vstupe vo výške 966 508 švédskych korún (SEK) (približne 95 400 eur) uplatnenej na nákupy, ktoré uskutočnila, a to predovšetkým na služby architekta týkajúce sa plánovanej budovy. Po tom, čo jeden z potenciálnych budúcich nájomcov oznámil, že už nemá záujem o prenájom priestorov v predmetnej budove, sa po prehodnotení nákladov ukázalo, že projekt nie je finančne rentabilný. Žalovaná vo veci samej sa teda v septembri 2013 rozhodla upustiť od projektu, čím sa ukončil režim dobrovoľného zdanenia.

25 Skellefteå Industrihus Aktiebolag v decembri 2013 vrátila v plnej výške DPH odpočítanú počas obdobia, v ktorom využívala režim dobrovoľného zdanenia. O tri roky neskôr, keďže sa domnievala, že povinnosť vrátiť DPH odpočítanú na vstupe nie je zlučiteľná so smernicou o DPH, však požiadala o opätovné prijatie odpočtu na vstupe.

26 Keďže daňový úrad túto žiadosť zamietol, Skellefteå Industrihus Aktiebolag podala žalobu na Förvaltningsrätten i Umeå (Správny súd Umeå, Švédsko), ktorý tejto žalobe vyhovel z dôvodu, že uplatniteľná vnútroštátna právna úprava nie je zlučiteľná s právom Únie. Daňový úrad v dôsledku toho previedol na Skellefteå Industrihus Aktiebolag sumu DPH, ktorú táto spoločnosť pôvodne vrátila.

27 Keďže odvolanie podané daňovým úradom bolo zamietnuté, podal daňový úrad na vnútroštátny súd, ktorý predložil tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, mimoriadny opravný prostriedok, v ktorom sa domáhal, aby tento súd uložil spoločnosti Skellefteå Industrihus povinnosť vrátiť DPH odpočítanú na vstupe.

28 Vnútroštátny súd najskôr uvádza, že v prejednávanej veci nedošlo k zneužitiu alebo podvodu a že nadobudnutie majetku neslúžilo na uskutočnenie transakcií oslobodených od dane. Spor vo veci samej sa tak týka len otázky zlučiteľnosti § 11 kapitoly 9 zákona o DPH so smernicou o DPH, ak daňová povinnosť zanikne z dôvodu upustenia od projektu výstavby budovy pred jej dokončením, a teda sa žiadna nájomná transakcia neuskutočnila.

29 Vnútroštátny súd ďalej poznamenáva, že ustanovenia § 11 kapitoly 9 zákona o DPH nemajú v smernici o DPH priamy ekvivalent, a že je teda potrebné určiť, či, ako uvádza daňový úrad, tieto ustanovenia skutočne patria do rámca voľnej úvahy, ktorú členským štátom priznáva článok 137 uvedenej smernice, na účel spresnenia režimu dobrovoľného zdanenia pri prenájme nehnuteľností. Odpoveď na takúto otázku pritom podľa neho nemožno vyvodiť z judikatúry Súdneho dvora, a najmä ju nemožno vyvodiť z rozsudkov z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22); z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), a z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Napokon tento súd spresňuje, že za predpokladu, že by Súdny dvor dospel k záveru, že na právnu úpravu dotknutú vo veci samej sa nevzťahuje miera voľnej úvahy priznaná členským štátom, bolo by potrebné ešte preskúmať, či tieto ustanovenia môžu byť napriek tomu prípustné z hľadiska pravidiel smernice o DPH týkajúcich sa úpravy odpočtov dane. Vnútroštátny súd zastáva názor, že ani v tomto bode judikatúra Súdneho dvora, najmä jeho rozsudok z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), neumožňuje odpovedať na túto otázku.

31 Za týchto okolností Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je zlučiteľné so smernicou [o DPH], najmä s jej článkami 137, 168, 184 až 187, 189 a 192, že vlastník nehnuteľnosti, ktorému bol pri výstavbe budovy priznaný režim dobrovoľného zdanenia a ktorý odpočítal daň na vstupe uplatnenú na nákupy súvisiace s týmto stavebným projektom, musí okamžite vrátiť celkovú výšku dane na vstupe spolu s úrokmi z dôvodu zániku daňovej povinnosti na základe prerušenia stavebného projektu pred dokončením budovy a toho, že v dôsledku toho nedôjde k žiadnemu nájmu?“

## O prejudiciálnej otázke

32 Podľa článku 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, najmä ak odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry alebo ak odpoveď na takúto otázku nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti, Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.

33 Toto ustanovenie je potrebné uplatniť v prejednávanej veci.

34 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje povinnosť vlastníkovi nehnuteľnosti, ktorému bol pri výstavbe budovy určenej na prenájom priznaný režim dobrovoľného zdanenia a ktorý odpočítal daň na vstupe uplatnenú na nákupy súvisiace s týmto stavebným projektom, okamžite vrátiť celú sumu tejto DPH spolu s úrokmi z dôvodu, že od plánovaného projektu, ktorý zakladal právo na odpočítanie dane, sa upustilo bez toho, aby došlo k zdaniteľnej činnosti, alebo ktorá v takejto situácii stanovuje povinnosť opraviť DPH zaplatenú na vstupe.

35 S cieľom odpovedať na túto otázku treba konštatovať, že skutkové okolnosti vo veci samej sa netýkajú situácie skončenia zdanenia, ale situácie neexistencie zdaniteľných plnení. Keďže podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 26, ako aj citovanú judikatúru), zdanenie DPH nezaniká automaticky v okamihu, keď sa zdaniteľná osoba rozhodne skončiť pôvodne plánovanú činnosť.

36 Pokiaľ ide o otázku, či členské štáty môžu v rámci výkonu voľnej úvahy, ktorú im priznáva článok 137 smernice o DPH, stanoviť pravidlo, podľa ktorého právo na odpočítanie dane priznané v nadväznosti na uplatnenie možnosti voľby upravenej v tomto článku možno so spätnou platnosťou odňať, ak sa od zamýšľanej ekonomickej činnosti upustilo, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora práve nadobudnutie majetku alebo služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, určuje uplatnenie 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 (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 33 a citovaná judikatúra).

37 Súdny dvor tiež opakovane rozhodol, že ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva v zásade zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná podnikateľská činnosť napokon neuskutočnila, a v dôsledku toho neviedla k zdaniteľným plneniam (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20, a zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25), alebo ak z dôvodu okolností nezávislých od vôle zdaniteľnej osoby táto osoba nevyužíva uvedený tovar a služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 34 a citovaná judikatúra).

38 Akýkoľvek iný výklad smernice o DPH by bol v rozpore so zásadou neutrality DPH v súvislosti s daňovým zaťažením podnikov. Mohol by totiž v prípade daňového zaobchádzania s podobnými investičnými činnosťami 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 schválenie odpočítania dane by záviselo od toho, či takéto investície vedú k vzniku zdaniteľných plnení, alebo nie (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 36 a citovaná judikatúra).

39 Z judikatúry okrem toho vyplýva, že aj keď článok 137 ods. 2 smernice o DPH ponecháva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy, ktorá im umožňuje stanoviť pravidlá uplatnenia práva voľby a tiež ho zrušiť, členské štáty nemôžu túto právomoc využiť na porušenie článkov 167 a 168 tejto smernice, a to odňatím už nadobudnutého práva na odpočítanie dane (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 48 a citovaná judikatúra). 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 (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 49 a citovaná judikatúra).

40 Preto aj keď členské štáty môžu vymedziť podmienky a pravidlá umožňujúce vykonať právo voľby, tieto podmienky a pravidlá nesmú zasahovať do práva na odpočítanie dane a musia rešpektovať všeobecné ciele a zásady smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, bod 24; z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 31, ako aj z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, body 45 a 46).

41 Z toho vyplýva, že článok 137 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takému vnútroštátnemu právnemu ustanoveniu, akým je § 11 kapitoly 9 zákona o DPH, ktorý v skutočnosti stanovuje odňatie práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, hoci bolo toto právo priznané zdaniteľnej osobe v rámci výkonu jej práva voľby.

42 Pokiaľ ide o otázku, ako má byť zásada zdôraznená v rozsudku z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), podľa ktorej je právo na odpočítanie dane zachované aj vtedy, ak sa činnosť skončená ešte predtým, než viedla k zdaniteľným plneniam, kombinuje s pravidlami smernice o DPH týkajúcimi sa úpravy odpočítanej dane, a najmä či také ustanovenie, akým je § 11 kapitoly 9 zákona o DPH, môže byť napriek tomu prípustné z hľadiska týchto pravidiel, treba pripomenúť, že Súdny dvor na jednej strane rozhodol, že mechanizmus úprav stanovený v článkoch 184 až 187 smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou systému odpočítania DPH stanoveného touto smernicou a jeho cieľom je vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na

odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 20, a zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 26). Na druhej strane Súdny dvor spresnil, že 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 (rozsudok z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21 a citovaná judikatúra).

43 Okrem toho článok 184 smernice o DPH definuje vznik povinnosti pristúpiť k úprave v širšom rozsahu, keďže stanovuje, že „pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo“. Táto formulácia *a priori* nevylučuje nijakú predvídateľnú možnosť neoprávneného odpočítania dane, pričom všeobecnú pôsobnosť povinnosti na výkon úpravy potvrdzuje výslovné taxatívne vymedzenie výnimiek upravených v článku 185 ods. 2 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, body 30 a 31).

44 Okrem toho, ak zdaniteľná osoba z dôvodu okolností nezávislých od svojej vôle nepoužíva tovary a služby, pri ktorých bola odpočítaná daň, v rámci svojich zdaniteľných plnení, na preukázanie existencie „zmien“ v zmysle článku 185 smernice o DPH nepostačuje, že sa nehnuteľnosť po skončení nájomnej zmluvy, ktorej bola predmetom, nevyužíva, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba mala naďalej záujem využívať ju na účely zdaniteľného plnenia a v tomto smere urobila potrebné úkony, pretože to by viedlo k obmedzeniu práva na odpočítanie dane na základe ustanovení v oblasti úprav (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 43 a citovaná judikatúra).

45 Úzky a priamy vzťah v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 42 tohto uznesenia, ktorý musí existovať medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a uskutočnením plánovaných zdaniteľných plnení, by bol narušený len vtedy, ak by zdaniteľná osoba už viac neplánovala používať dotknuté tovary a služby na uskutočňovanie plnení zdaniteľných na výstupe alebo ich používala na uskutočňovanie činností oslobodených od dane (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 44).

46 Ak teda, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, situácia vo veci samej zodpovedá situácii opísanej v predchádzajúcom bode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, musí viesť k uplatneniu mechanizmu úprav stanovenému v článkoch 184 a 187 smernice o DPH.

47 Pokiaľ ide konkrétne o článok 187 smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že toto ustanovenie neupravuje pravidlá úpravy, ktoré treba uplatniť v prípade, keď v samotnom okamihu prvého použitia investičného majetku sa nárok na odpočítanie ukáže ako vyšší alebo nižší než pôvodne uplatnené odpočítanie dane (rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 43). Okrem toho stanovenie pravidiel úpravy pôvodne uplatneného odpočítania dane ku dňu prvého použitia dotknutého investičného majetku, ak sa zistí, že k tomuto dňu bolo uvedené odpočítanie vyššie než odpočítanie, na ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená vzhľadom na skutočné použitie tohto majetku, nepatrí do pôsobnosti článku 187 smernice o DPH, ale vzťahujú sa na neho podrobné pravidlá uplatňovania článkov 184 a 185 tejto smernice, ktoré sú členské štáty poverené vymedziť podľa článku 186 uvedenej smernice (rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 48).

48 Keďže v prejednávanej veci pritom nedošlo k „prvému použitiu“ alebo „skutočnému použitiu“ nadobudnutého tovaru a služieb, treba dospieť k záveru, že pravidlá týkajúce sa úpravy pôvodne uplatneného odpočítania DPH stanovené vo švédskom práve nepatria do pôsobnosti článku 187 smernice o DPH, a teda na rozdiel od toho, čo uviedol vnútroštátny súd, nemôžu byť v rozpore s týmto ustanovením.

49 Rovnaký záver platí aj v prípade článku 192 smernice o DPH, pretože zo znenia tohto ustanovenia jasne vyplýva, že ponecháva členským štátom možnosť voľby, či prijmú, alebo neprijmú „potrebné kroky na zabezpečenie toho, aby zdaniteľná osoba nebola neoprávnene zvýhodnená alebo jej nebola spôsobená neoprávnená ujma“.

50 Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje povinnosť vlastníkovi nehnuteľnosti, ktorému bol pri výstavbe budovy určenej na prenájom priznaný režim dobrovoľného zdanenia a ktorý odpočítal DPH na vstupe uplatnenú na nákupy súvisiace s týmto stavebným projektom, okamžite vrátiť celú sumu tejto dane zvýšenú o prípadné úroky z dôvodu, že plánovaný projekt, ktorý zakladal právo na odpočítanie dane, neviedol k žiadnej zdaniteľnej činnosti, ale nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v takejto situácii stanovuje povinnosť upraviť DPH zaplatenú na vstupe.

## O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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.

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

**Články 137, 168, 184 až 187, 189 a 192 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 stanovuje povinnosť vlastníkovi nehnuteľnosti, ktorému bol pri výstavbe budovy určenej na prenájom priznaný režim dobrovoľného zdanenia a ktorý odpočítal daň z pridanej hodnoty (DPH) na vstupe uplatnenú na nákupy súvisiace s týmto stavebným projektom, okamžite vrátiť celú sumu tejto dane zvýšenú o prípadné úroky z dôvodu, že plánovaný projekt, ktorý zakladal právo na odpočítanie dane, neviedol k žiadnej zdaniteľnej činnosti, ale nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v takejto situácii stanovuje povinnosť upraviť DPH zaplatenú na vstupe.**

Podpisy