Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 12. novembra 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Upustenie od pôvodne plánovanej činnosti – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Činnosť v oblasti nehnuteľností“

Vo veci C-734/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul Bucureşti (Krajský súd Bukurešť, Rumunsko) z 27. septembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 4. októbra 2019, ktorý súvisí s konaním:

ITH Comercial Timişoara SRL

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

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 písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane a A. Rotăreanu, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

* Jazyk konania: rumunčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 28, 167, 168, 184, 185 a 185 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 obchodnou spoločnosťou ITH Comercial Timişoara SRL (ďalej len „ITH“) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Národná agentúra pre daňovú správu – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť, Rumunsko), Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Národná agentúra pre daňovú správu – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa verejných financií 1. obvodu Bukurešť, Rumunsko) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z výdavkov súvisiacich s projektmi nehnuteľností, ktoré sa napokon neuskutočnili.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

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

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 28 smernice o DPH stanovuje:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

5 Článok 63 smernice o DPH znie takto:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6 Článok 167 smernice o DPH uvádza:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

7 Článok 168 smernice o DPH znie:

„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.“

8 Článok 184 smernice o DPH stanovuje:

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

9 Článok 185 smernice o DPH 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.“

Rumunské právo

Daňový zákonník

10 V súlade s článkom 125a ods. 1 bodom 28 Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (zákon č. 571/2003, Daňový zákonník, ďalej len „Daňový zákonník“) predstavuje vyrubená daň „daň za zdaniteľné dodanie tovarov a/alebo poskytovanie služieb uskutočnené zdaniteľnou osobou, ako aj daň z plnení, za ktoré je príjemca povinný zaplatiť daň v súlade s článkami 150 až 151a“.

11 Článok 126 Daňového zákonníka znie:

„1. Na účely DPH sú v Rumunsku zdaniteľnými plneniami tie, ktoré spĺňajú tieto kumulatívne podmienky:

a) plnenia, ktoré v zmysle článkov 128 až 130 predstavujú dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb podliehajúcich DPH, uskutočňované za protihodnotu, alebo sú považované za takéto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb;

b) predpokladá sa, že miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb sa nachádza v Rumunsku v súlade s ustanoveniami článkov 132 a 133;

c) dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb vykonáva zdaniteľná osoba podľa článku 127 ods. 1, ktorá koná ako taká;

d) dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb vyplýva z niektorej z činností uvedených v článku 127 ods. 2“

12 Podľa článku 128 ods. 1 Daňového zákonníka sa za „dodanie tovaru považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník“.

13 Článok 129 Daňového zákonníka stanovuje:

„1. Poskytovaním služieb je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, ako je vymedzené v článku 128.

2. Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, platí, že táto zdaniteľná osoba uvedené služby sama prijala a poskytla.

3. Poskytovanie služieb zahŕňa plnenia ako:

a) prenájom alebo poskytnutie majetku v rámci lízingovej zmluvy.

…“

14 Článok 145 ods. 2 Daňového zákonníka stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba má nárok odpočítať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné plnenia;

…“

15 § 148 ods. 1 Daňového zákonníka stanovuje:

„Pokiaľ sa neuplatňujú pravidlá týkajúce sa dodania tovaru sebe samému alebo poskytovania služieb sebe samému, pôvodné odpočítanie dane sa upraví v prípadoch, ak:

a) odpočítaná suma bola vyššia alebo nižšia, než na akú má zdaniteľná osoba nárok;

b) po podaní daňového priznania nastanú zmeny okolností, ktoré boli zohľadnené na určenie odpočítateľnej sumy, vrátane prípadov uvedených v článku 138;

c) zdaniteľná osoba stratí právo odpočítať daň z nedodaného hnuteľného majetku a nevyužitých služieb v prípade takých udalostí, ako sú legislatívne zmeny, zmeny predmetu činnosti, rozdelenie tovarov alebo služieb na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane a neskôr ich rozdelenie na plnenia, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane, ako aj v prípade chýbajúceho tovaru.“

16 Článok 150 ods. 1 Daňového zákonníka znie:

„Osobou povinnou platiť [DPH], ak je táto daň splatná v súlade s ustanoveniami tejto hlavy, je zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar alebo poskytuje služby, okrem prípadov, keď je príjemca povinný zaplatiť daň v súlade s odsekmi 2 až 6 a článkom 160.“

Podrobné pravidlá uplatňovania Daňového zákonníka

17 Bod 30 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 227/2015, Daňového zákonníka) zo 6. januára 2016 stanovuje:

„Ak dôjde k predčasnému ukončeniu zmlúv, hodnota dlhodobého hmotného alebo nehmotného majetku, ktorý ostal počas plnenia nedokončený a bol vypustený zo súpisu majetku, pričom bol zaúčtovaný medzi výdavky, na základe schválenia alebo rozhodnutia o ukončení, ako aj zostávajúca hodnota investícií uskutočnených prostredníctvom stálych aktív na základe koncesie, nájmu alebo správy, predstavujú neodpočítateľné výdavky, ak neboli speňažené predajom alebo opustené ako bezcenné.“

18 Podľa článku 45 ods. 6 Podrobných pravidiel uplatňovania Daňového zákonníka v znení neskorších zmien, ktorým sa vykonáva článok 145 ods. 2 uvedeného zákonníka:

„V prípade nedokončeného dlhodobého majetku, ktorý bol ponechaný nedokončený na základe rozhodnutia o upustení od výkonu investičných prác, bol vyňatý zo súpisu majetku a zaúčtovaný medzi výdavky, si zdaniteľná osoba môže zachovať právo na odpočítanie dane uplatnené na základe článku 145 ods. 2 Daňového zákonníka bez ohľadu na to, či tento dlhodobý majetok bol, alebo nebol ako taký prevedený, alebo po jeho opustení ako bezcenného, ak zdaniteľná osoba z dôvodu okolností nezávislých od svojej vôle nikdy neužívala tento majetok alebo tieto služby pri výkone svojej hospodárskej činnosti, ako to vyplýva z rozsudku z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Právo na odpočítanie dane možno zachovať aj v iných situáciách, keď nadobudnuté tovary alebo služby, pre ktoré sa toto právo uplatnilo v súlade s článkom 145 ods. 2 Daňového zákonníka, nepoužívajú na účely hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, a to z objektívnych dôvodov nezávislých od jej vôle, ako to vyplýva z rozsudku z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). V prípade kúpy pozemku so stavbami postavenými na tomto pozemku má zdaniteľná osoba právo odpočítať DPH z tohto nákupu vrátane stavieb, ktoré budú odstránené, ak na základe objektívnych skutočností preukáže svoj úmysel naďalej využívať plochu, na ktorej boli tieto stavby postavené, na účely svojich zdaniteľných plnení, ako je napríklad zhotovenie iných stavieb určených na zdaniteľné plnenia, ako to vyplýva z rozsudku z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759).“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 V rokoch 2006 a 2007 uzavrela ITH zmluvy o kúpe nehnuteľností, ako aj dohody s tretími osobami a začala dva investičné projekty zahŕňajúce výstavbu viacerých budov, pre ktoré sa vyžadovali určité povolenia.

20 Konkrétne v roku 2006 ITH kúpila pozemok a niekoľko starých stavieb od určitého výrobcu výťahov. ITH urobila tento nákup s cieľom uskutočniť projekt výstavby administratívnej budovy a obchodného centra, ktoré chcela neskôr prenajať (ďalej len „prvý projekt“). ITH sa dohodla s výrobcom výťahov, že vyberie a zariadi priestor na výrobu, ktorý mu bude prenajímať aspoň desať rokov. V priebehu roka 2007 ITH jednak začala konať v súvislosti s týmto projektom s cieľom získať povolenie na zbúranie existujúcich stavieb, ako aj stavebné povolenie na administratívnu budovu a obchodné centrá, a jednak začala projekt s názvom „Dragomireşti Val“ (ďalej len „druhý projekt“) týkajúci sa výstavby výrobného priestoru určeného pre výrobcu výťahov, pri prenájme ktorého IHT využila možnosť zdanenia, pričom uzavrela konzultačné zmluvy na získanie stavebného povolenia a uskutočnila prípravné práce na pozemku.

21 Výdavky súvisiace s vykonávanými činnosťami boli zaznamenané v účtovníctve ako „nedokončené investície“ a ITH si uplatnila právo na odpočítanie príslušnej DPH. Následne najmä z dôvodu hospodárskej krízy, ktorá nastala v priebehu roka 2008, boli obidva projekty najskôr prerušené a neskôr boli zodpovedajúce investície vyčíslené a zaúčtované medzi výdavky v účtovnom období roka 2015.

22 V rámci dvoch daňových kontrol, ktoré sa uskutočnili v priebehu rokov 2009 a 2013 a ktoré sa týkali obdobia od marca 2006 do júna 2012, daňový úrad konštatoval, že DPH bola za uvedené obdobie správne odpočítaná a vybraná a že hospodárska a finančná situácia neumožnila pokračovanie investičného projektu plánovaného spoločnosťou ITH.

23 V rámci daňovej kontroly, ktorá sa uskutočnila v roku 2016 a ktorá sa týkala obdobia od júla 2012 do júna 2016, daňová správa dospela k záveru, že ITH nesprávne odpočítala a nesprávne vybrala DPH týkajúcu sa týchto dvoch projektov a stanovila tejto spoločnosti dodatočnú DPH vo výške 239 734 rumunských lei (RON) (približne 49 316 eur).

24 Daňový úrad sa predovšetkým domnieval, že právo na odpočítanie DPH treba odmietnuť, pretože ITH vedela už od začatia prvého projektu o okolnostiach, ktoré by mohli zabrániť jeho dokončeniu, keďže už bol schválený miestny územný plán a ITH prevzala riziká vyplývajúce z toho, že jej projekt nebol v súlade s miestnym územným plánom.

25 Pokiaľ ide o druhý projekt, daňová správa zastávala názor, že ITH nadobudla služby na účet výrobcu výťahov, pričom rekvalifikovala transakciu tak, aby sa uplatňoval mechanizmus komisionára. ITH tak podľa nej mala refakturovať všetky náklady výrobcovi výťahov a vybrať DPH s tým súvisiacu.

26 Keďže správna sťažnosť proti daňovému rozhodnutiu vydanému na základe správy o daňovej kontrole bola zamietnutá, ITH sa obrátila na Tribunalul Bucureşti (Krajský súd Bukurešť, Rumunsko), pričom uviedla, že daňový výmer je v rozpore so smernicou o DPH.

27 Žalované vo veci samej tvrdia, že ITH vedela o okolnostiach, ktoré mohli spôsobiť nedokončenie projektov, a znášala riziká z toho vyplývajúce, a konkrétnejšie, pokiaľ ide o druhý projekt, že DPH mala byť vybraná od zmluvného partnera, na účet ktorého sa uskutočnili nadobudnutia tovaru a služieb.

28 Za týchto okolností Tribunalul Bucureşti (Krajský súd Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH], a najmä články 167 a 168 tejto smernice, zásada právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, zásada nediskriminácie a zásada daňovej neutrality, aby právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH vzťahujúce sa na určité investičné náklady, ktoré táto zdaniteľná osoba vynaložila s úmyslom využiť ich na realizáciu zdaniteľnej transakcie, zaniklo v prípade následného upustenia od plánovanej investície, alebo uvedené ustanovenia a zásady takémuto zániku práva na odpočítanie bránia?

b) Umožňujú uvedené ustanovenia a zásady, aby sa právo na odpočítanie pri upustení od investície spochybnilo aj za iných okolností než v prípade, keď sa zdaniteľná osoba dopustila zneužitia dane alebo vyhýbaniu sa dani, alebo takémuto postupu bránia?

c) Umožňujú uvedené ustanovenia a zásady výklad v tom zmysle, že medzi okolnosti, za ktorých možno spochybniť právo na odpočítanie v prípade upustenia od investície, patrí:

– neskoršie potvrdenie rizika neuskutočnenia investície, ktoré bolo zdaniteľnej osobe v čase vynaloženia investičných nákladov známe, ako napríklad skutočnosť, že orgán verejnej moci neschválil územný plán potrebný na uskutočnenie predmetnej investície,

– zmena hospodárskych okolností v priebehu času, v dôsledku ktorej plánovaná investícia stratila výnosnosť, ktorú mala v čase začatia jej realizácie?

d) Majú sa ustanovenia [smernice o DPH] a všeobecné zásady práva Európskej únie vykladať v tom zmysle, že v prípade upustenia od investície:

– platí domnienka o zneužití dane alebo vyhýbaniu sa dani, ktorá je dôvodom na spochybnenie práva na odpočítanie, alebo je potrebné, aby takéto zneužitie dane alebo vyhýbanie sa dani daňové orgány preukázali,

– môže dôkaz o zneužití dane alebo vyhýbaní sa dani spočívať v jednoduchej domnienke, alebo sú potrebné objektívne dôkazy?

e) Umožňujú ustanovenia [smernica o DPH] a všeobecné zásady práva Európskej únie, aby sa zneužitie dane alebo vyhýbanie sa dani, ktoré sú dôvodom na spochybňovanie práva na odpočítanie v prípade upustenia od investície, zohľadnili, ak zdaniteľná osoba nemôže nijakým spôsobom využívať tovary a služby, za ktoré odpočítala DPH, čiže ani výlučne na súkromné účely, alebo takýto postup uvedené ustanovenia a zásady vylučujú?

f) Majú sa ustanovenia [smernice o DPH] a všeobecné zásady práva Európskej únie vykladať v tom zmysle, že skutočnosti, ktoré nastanú po vynaložení nákladov zdaniteľnou osobou, ako sú napríklad: i) nástup hospodárskej krízy alebo ii) potvrdenie rizika neuskutočnenia investície, ktoré existovalo v deň vynaloženia investičných nákladov (napríklad skutočnosť, že orgán verejnej moci neschválil územný plán potrebný na uskutočnenie predmetnej investície), alebo iii) zmena v odhadoch týkajúcich sa výnosnosti investície, predstavujú v prípade upustenia od investície okolnosti nezávislé od vôle zdaniteľnej osoby, ktoré možno zohľadniť v rámci rozhodovania o dobrej viere dotknutej osoby?

g) Majú sa ustanovenia [smernice o DPH], a najmä články 184 a 185 smernice, zásada právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, zásada nediskriminácie a zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že upustenie od investície predstavuje prípad opravy DPH?

Inými slovami, realizuje sa spochybnenie práva na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na určité investičné náklady, ktoré zdaniteľná osoba vynaložila s úmyslom využiť ich na realizáciu zdaniteľnej transakcie, a to v prípade, že od investície sa následne upustilo, prostredníctvom mechanizmu opravy DPH?

h) Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH] existenciu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá obmedzuje zachovanie práva na odpočítanie DPH vo veci investícií, od ktorých sa upustilo, a to výlučne na dva prípady stanovené prostredníctvom stručného odkazu na dva rozsudky Súdneho dvora: i) prípad, keď zdaniteľná osoba z dôvodu skutočností, ktoré nezávisia od jej vôle, nikdy nevyužila takéto tovary/služby na svoju hospodársku činnosť, v súlade s rozsudkom z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal NV (C-37/95, EU:C:1998:1), a tiež ii) iné prípady, keď sa nákup tovaru/služieb, vo vzťahu ku ktorým sa uplatnilo právo na odpočítanie, nevyužil na hospodársku činnosť zdaniteľnej osoby z objektívnych dôvodov, ktoré nezávisia od jej vôle, v súlade s rozsudkom z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), alebo uvedené ustanovenia takejto vnútroštátnej právnej úprave bránia?

i) Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH] a zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, aby daňové orgány odvolali priznanie práva, ktoré bolo súčasťou predchádzajúcich protokolov o daňovej kontrole alebo predchádzajúcich rozhodnutí vydaných vo veci opravných prostriedkov v správnom konaní:

– v tom zmysle, že súkromná osoba kúpila tovary a služby s úmyslom využiť ich na uskutočnenie zdaniteľnej transakcie,

– v tom zmysle, že pozastavenie investičného projektu alebo upustenie od jeho realizácie bolo spôsobené konkrétnou okolnosťou nezávislou od vôle zdaniteľnej osoby, alebo uvedené ustanovenia a zásady takémuto postupu bránia?

2. a) Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH], najmä článok 28 smernice, aby sa mechanizmus komisionára uplatňoval aj mimo mandátnej zmluvy bez zastúpenia, alebo uvedené ustanovenia uplatňovaniu takéhoto mechanizmu za uvedených okolností bránia?
   b) Majú sa ustanovenia [smernice o DPH], najmä článok 28 smernice, vykladať v tom zmysle, že mechanizmus komisionára sa uplatňuje v prípade, keď zdaniteľná osoba realizuje stavbu v súlade s požiadavkami činnosti inej právnickej osoby, a to s cieľom zachovať si vlastníctvo budovy a poskytnúť túto budovu po jej dokončení dotknutej inej právnickej osobe iba do nájmu?
   c) Majú sa uvedené ustanovenia vykladať v tom zmysle, že staviteľ je vo vyššie uvedenej situácii povinný vyfakturovať investičné náklady spojené s výstavbou budovy právnickej osobe, ktorej bude uvedenú budovu po jej dokončení prenajímať, a vybrať od tejto právnickej osoby zodpovedajúcu DPH?
   d) Majú sa uvedené ustanovenia vykladať v tom zmysle, že staviteľ je vo vyššie uvedenej situácii povinný vyfakturovať investičné náklady a vybrať zodpovedajúcu DPH v prípade, ak stavebné práce definitívne zastaví z dôvodu výrazného utlmenia hospodárskej činnosti osoby, ktorej sa mala nehnuteľnosť prenajať, pričom toto utlmenie je spôsobené bezprostrednou platobnou neschopnosťou takejto osoby?
   e) Majú sa ustanovenia [smernice o DPH] a všeobecné zásady práva Európskej únie vykladať v tom zmysle, že daňové orgány môžu preklasifikovať transakcie vykonávané zdaniteľnou osobou, a to bez zohľadnenia doložiek zmlúv, ktoré uzavrela, vrátane prípadu, ak predmetné zmluvy nie sú simulované?
   f) Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH], a najmä zásada právnej istoty a legitímnej dôvery, aby daňové orgány odvolali priznanie práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH, ktoré je súčasťou predchádzajúcich protokolov o daňovej kontrole alebo predchádzajúcich rozhodnutí týkajúcich sa opravných prostriedkov v správnom konaní, alebo uvedené ustanovenia a zásady takémuto postupu bránia?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke písm. a) až i)

29 Svojou prvou otázkou písm. a) až i) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167, 168, 184 a 185 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z tovarov, v prejednávanej veci nehnuteľného majetku, a zo služieb, nadobudnutých s cieľom uskutočniť zdaniteľné plnenia, zostáva zachované, ak sa od pôvodne plánovaných investičných projektov upustilo, alebo či je v takom prípade potrebné pristúpiť k úprave tejto DPH.

30 Najskôr treba pripomenúť, že na to, aby dotknutá osoba mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, je na jednej strane potrebné, aby bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle smernice o DPH, a na druhej strane, aby používala dané tovary a služby na účely svojich zdaniteľných plnení (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 33 a citovaná judikatúra). Treba konštatovať, že vo veci samej sa postavenie spoločnosti ITH ako zdaniteľnej osoby javí ako nesporné.

31 Okrem toho podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo na odpočítanie dane v deň, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. V dôsledku toho môže existenciu práva na odpočítanie dane určiť jedine postavenie, v akom jednotlivec v tento deň konal (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35 a citovanú judikatúru).

32 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora 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, okrem prípadu podvodu alebo daňového zneužitia (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 36 a citovaná judikatúra).

33 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 (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 39 a citovaná judikatúra).

34 V tejto súvislosti Súdny dvor opakovane rozhodol, že právo na odpočítanie v zásade zostáva zachované, i keď neskôr, 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 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 40 a citovaná judikatúra).

35 Pokiaľ ide o okolnosti nezávislé od vôle zdaniteľnej osoby, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že daňovému orgánu neprislúcha, aby posudzoval opodstatnenosť dôvodov, ktoré viedli zdaniteľnú osobu k upusteniu od pôvodne zamýšľanej hospodárskej činnosti, keďže spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, a zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23).

36 Predpoklad, podľa ktorého dôkaz o existencii okolností nezávislých od vôle zdaniteľnej osoby nie je možné predložiť v situácii, keď táto zdaniteľná osoba vedela, že existuje riziko spojené s tým, že orgán verejnej moci neschváli územný plán nevyhnutný na uskutočnenie dotknutej investície, alebo riziko spojené so stratou ziskovosti investičného projektu z dôvodu vývoja hospodárskych okolností, v dôsledku čoho by nemuselo byť možné uskutočniť zamýšľanú činnosť, nemožno prijať, keďže z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takýto výklad smernice o DPH je v rozpore so zásadou neutrality DPH v súvislosti s daňovým zaťažením podnikov. V prípade daňového zaobchádzania s podobnými investičnými činnosťami by totiž 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 schválenie odpočítania dane by záviselo od toho, či takéto investície vedú k vzniku zdaniteľných plnení, alebo nie (pozri najmä rozsudky z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22; z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 43, a zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25).

37 Preto stačí, aby mala zdaniteľná osoba skutočne v úmysle použiť dotknuté tovary a/alebo služby na výkon hospodárskych činností, na základe ktorých uplatnila svoje právo na odpočítanie dane (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17; z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 39, a zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18).

38 Je nepochybne pravda, že daňové orgány môžu od zdaniteľnej osoby požadovať, aby preukázala, že jej úmysel potvrdzujú objektívne skutočnosti, a v prípadoch daňových podvodov alebo zneužitia, keď zdaniteľná osoba predstierala svoju vôľu vykonávať konkrétnu hospodársku činnosť, hoci v skutočnosti sa usilovala o získanie majetku, ktorý mohol byť predmetom odpočítania dane, do svojho súkromného

vlastníctva, môžu daňové orgány so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie odpočítaných súm, pretože tieto odpočítania sa uskutočnili na základe nepravdivých vyhlásení (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, body 23 a 24, ako aj z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 39 a citovanú judikatúru).

39 Hoci je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný smernicou o DPH (pozri najmä rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 51), táto možnosť nemôže viesť daňovú správu k tomu, aby v prípade upustenia od investície stanovila také pravidlá dokazovania, ako je domnienka existencie zneužitia alebo podvodu, v dôsledku ktorých by bolo prakticky nemožné alebo neprimerane sťažené uplatniť právo zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH, ktoré je základnou zásadou spoločného systému DPH.

40 V prejednávanej veci a s výhradou preverenia vnútroštátnym súdom, ktorý má ako jediný právomoc posúdiť skutkový stav vo veci samej, treba konštatovať, že na jednej strane z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že by došlo k podvodnému konaniu alebo nebezpečenstvu zneužitia zo strany spoločnosti ITH. Na druhej strane sa tiež nezdá byť sporné, že pôvodný úmysel spoločnosti ITH použiť tovary a služby, o ktoré ide vo veci samej, na svoje zdaniteľné plnenia, potvrdzujú objektívne dôkazy.

41 Pokiaľ ide o otázku, či v situácii, o akú ide vo veci samej, treba pristúpiť k úprave odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe, treba pripomenúť, že mechanizmus úpravy stanovený v článkoch 184 až 187 smernice o DPH tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpočítania DPH, ktorý táto smernica stanovuje. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralitu DPH tak, aby plnenia uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len v rozsahu, v akom slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má tak za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na plnenia zdanené na výstupe (rozsudok z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 20).

42 V spoločnom systéme DPH možno totiž odpočítať len dane zaplatené na vstupe, ktoré zaťažujú tovar alebo služby, ktoré používajú zdaniteľné osoby na účely svojich zdaniteľných plnení. Odpočítanie daní zaplatených 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 (rozsudok z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21).

43 Súdny dvor okrem toho spresnil, že ak zdaniteľná osoba z dôvodu okolností nezávislých od svojej vôle nepoužíva uvedené 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, z dôvodu okolností nezávislých od vôle jej vlastníka nevyužíva, keď sa preukáže, že tento vlastník mal naďalej záujem využívať ju na účely zdaniteľného plnenia a v tomto smere urobil potrebné úkony, pretože toto by viedlo k obmedzeniu práva na odpočítanie dane na základe ustanovení v oblasti úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 47).

44 Úzky a priamy vzťah v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 41 tohto rozsudku, 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.

45 To znamená, že ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, keď má zdaniteľná osoba ešte stále v úmysle – čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu – používať nadobudnuté tovary a služby na uskutočnenie zdaniteľných plnení, nemožno sa domnievať, že došlo k neskoršej zmene okolností, ktoré boli zohľadnené pri určení výšky odpočítania DPH v zmysle článku 185 smernice o DPH. Na situáciu, o akú ide vo veci samej, sa teda nemôžu vzťahovať články 184 a 185 tejto smernice, pokiaľ ide o úpravu odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe.

46 Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené, treba na prvú otázku písm. a) až i) odpovedať tak, že články 167, 168, 184 a 185 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z tovarov, v prejednávanej veci nehnuteľného majetku, a zo služieb, nadobudnutých s cieľom uskutočniť zdaniteľné plnenia, zostáva zachované, ak sa od pôvodne plánovaných investičných projektov upustilo z dôvodu okolností nezávislých od vôle zdaniteľnej osoby, a že v takom prípade sa nemá pristúpiť k úprave tejto DPH, ak mala zdaniteľná osoba stále v úmysle využívať uvedené tovary na účely zdaniteľných plnení.

O druhej otázke písm. a) až f)

47 Svojou druhou otázkou písm. a) až f) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH, najmä jej článok 28 vykladať v tom zmysle, že v prípade neuzavretia mandátnej zmluvy bez zastúpenia sa uplatňuje mechanizmus komisionára, ak zdaniteľná osoba zhotovuje stavbu v súlade s potrebami a požiadavkami inej osoby, o ktorej sa predpokladá, že si uvedenú stavbu prenajme.

48 Na to, aby sa odpovedalo na túto otázku, treba najskôr pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH (rozsudok z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43 a citovaná judikatúra).

49 Následne článok 28 smernice o DPH, podľa ktorého sa o zdaniteľnej osobe podieľajúcej sa na poskytovaní služieb, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet tretej osoby, predpokladá, že sama uvedené služby prijala aj poskytla, vytvára právnu fikciu dvoch po sebe nasledujúcich poskytnutí totožných služieb. Podľa tejto fikcie subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na účet ktorého koná, ktorý je komitentom, predtým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníkovi (rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, body 85 a 86, ako aj citovaná judikatúra).

50 Súdny dvor napokon rozhodol, že rovnaká úvaha platí, aj pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru na základe zmluvy o vyplatení provízie pri nákupe podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH, ktorá tiež patrí do jej hlavy IV s názvom „Zdaniteľné transakcie“. Toto ustanovenie teda vytvára právnu fikciu dvoch totožných dodaní tovaru uskutočnených po sebe, ktoré spadajú do pôsobnosti DPH (rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88).

51 Z toho vyplýva, že na to, aby sa tieto ustanovenia mohli uplatniť, musia byť splnené dve podmienky, a to na jednej strane, že existuje poverenie, na základe ktorého komisionár vystupuje na účet komitenta pri dodaní tovaru a/alebo poskytovaní služieb, a na druhej strane, že existuje totožnosť medzi dodaním tovaru a/alebo poskytnutím služieb nadobudnutých komisionárom a dodaním tovaru a/alebo poskytnutí služieb, ktoré boli scudzené alebo prevedené komitentovi.

52 Pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, ktorú konkrétnejšie uvádza vnútroštátny súd, treba konštatovať, že je pravda, že smernica o DPH nestanovuje, v akej forme, či písomnej alebo ústnej, má byť udelené dotknuté poverenie. Keďže však článok 14 ods. 2 písm. c) tejto smernice výslovne používa pojem

„zmluva“ a v článku 28 uvedenej smernice sa spresňuje, že zdaniteľná osoba musí konať „na účet inej osoby“, treba dospieť k záveru, že medzi komisionárom a komitentom musí existovať dohoda, ktorej predmetom je udelenie dotknutého poverenia.

53 Zo skutočností uvedených v spise predloženom Súdnemu dvoru však nevyplýva, že by vo veci samej existovala takáto dohoda. V konečnom dôsledku však prislúcha vnútroštátnemu súdu, ktorý jediný má právomoc posúdiť skutkový stav veci, ktorú prejednáva, aby overil, či je to skutočne tak.

54 Pokiaľ ide o druhú podmienku týkajúcu sa totožnosti dotknutých transakcií, stačí konštatovať, že tak článok 14 ods. 2 písm. c), ako aj článok 28 smernice o DPH stanovujú, aby boli tovary prijaté komisionárom a/alebo služby, ktoré mu boli poskytnuté, prevedené na komitenta. To znamená nielen to, že ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, medzi dotknutými transakciami existuje totožnosť, ale aj to, že prípadne dôjde k prevodu vlastníckeho práva, ktoré je s nimi spojené.

55 V situácii, o akú ide vo veci samej, ktorá sa vyznačuje tým, že zdaniteľná osoba nadobúda tovary a služby vo vlastnom mene a na svoj vlastný účet, a nie na účet inej osoby, aby mohla poskytovať služby prispôsobené osobitným potrebám daného zákazníka, však druhá podmienka uvedená v bode 48 tohto rozsudku zjavne nie je splnená, keďže nedošlo k prevodu vlastníckeho práva medzi údajným komisionárom a údajným komitentom.

56 Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené, treba na druhú otázku písm. a) až f) odpovedať tak, že smernica o DPH, najmä jej článok 28 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade neuzavretia mandátnej zmluvy bez zastúpenia sa neuplatňuje mechanizmus komisionára, ak zdaniteľná osoba zhotovuje stavbu v súlade s potrebami a požiadavkami inej osoby, o ktorej sa predpokladá, že si uvedenú stavbu prenajme.

O trovách

57 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 na vnútroštátnom súde, 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

1. **Články 167, 168, 184 a 185 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z tovarov, v prejednávanej veci nehnuteľného majetku, a zo služieb, nadobudnutých s cieľom uskutočniť zdaniteľné plnenia, zostáva zachované, ak sa od pôvodne plánovaných investičných projektov upustilo z dôvodu okolností nezávislých od vôle zdaniteľnej osoby, a že v takom prípade sa nemá pristúpiť k úprave tejto DPH, ak mala zdaniteľná osoba stále v úmysle využívať uvedené tovary na účely zdaniteľných plnení.**

2. **Smernica 2006/112/ES, najmä jej článok 28 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade neuzavretia mandátnej zmluvy bez zastúpenia sa neuplatňuje mechanizmus komisionára, ak zdaniteľná osoba zhotovuje stavbu v súlade s potrebami a požiadavkami inej osoby, o ktorej sa predpokladá, že si uvedenú stavbu prenajme.**

Podpisy