Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

12. listopadu 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně odvedené na vstupu – Upuštění od původně zamýšlené činnosti – Oprava odpočtů DPH odvedené na vstupu – Činnost v oblasti nemovitostí“

Ve věci C-734/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 27. září 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 4. října 2019, v řízení

ITH Comercial Timişoara SRL

proti

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

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

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 písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za rumunskou vládu E. Gane a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Armenia, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: rumunština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 28, 167, 168, 184 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností ITH Comercial Timişoara SRL (dále jen „ITH“) na jedné straně a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (národní agentura pro daňovou správu – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (národní agentura pro daňovou správu – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – správa veřejných financí prvního obvodu města Bukurešti, Rumunsko) na straně druhé ve věci odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z nákladů souvisejících s realitními projekty, od kterých bylo nakonec upuštěno.

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.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 28 směrnice o DPH stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

5 Článek 63 směrnice o DPH zní takto:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

6 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

7 Podle článku 168 směrnice o DPH platí:

„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.“

8 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.“

9 Článek 185 směrnice o DPH 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.“

Rumunské právo

Daňový zákoník

10 Podle čl. 125a odst. 1 bodu 28 Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, dále jen „daňový zákoník“) je vybíranou daní „daň ze zdanitelných dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněných osobou povinnou k dani, jakož i daň z plnění, za která je příjemce povinen odvést daň v souladu s články 150 až 151a“.

11 Článek 126 daňového zákoníku zní takto:

„1. Pro účely DPH jsou v Rumunsku daněna plnění, která kumulativně splňují tyto podmínky:

a) jedná se o plnění, která ve smyslu článků 128 až 130 představují dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH za úplatu, nebo se považují za takové dodání zboží nebo poskytnutí služeb;

b) má se za to, že místo dodání zboží nebo poskytnutí služeb se nachází v Rumunsku v souladu s ustanoveními článků 132 a 133;

c) zboží dodává nebo služby poskytuje osoba povinná k dani vymezená v čl. 127 odst. 1, která jedná jako taková;

d) dodání zboží nebo poskytnutí služeb vyplývá z některé z hospodářských činností uvedených v čl. 127 odst. 2.“

12 Podle čl. 128 odst. 1 daňového zákoníku se „dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

13 Článek 129 daňového zákoníku zní takto:

„1. Poskytnutím služby se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží podle článku 128.

2. Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.

3. Poskytnutí služby zahrnuje taková plnění, jako jsou:

a. nájem nebo poskytnutí zboží v rámci leasingové smlouvy.

[…]“

14 Článek 145 odst. 2 daňového zákoníku stanoví:

„Každá osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně související s nákupy, pokud byly použity pro potřeby následujících plnění:

a) zdanitelná plnění;

[…]“

15 Článek 148 odst. 1 daňového zákoníku stanoví:

„Jestliže se nepoužijí pravidla týkající se samotného dodání zboží nebo poskytnutí služby, původní odpočet daně se opraví v těchto případech:

a) odpočet daně je vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od podání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při určení výše odpočtu, včetně případů uvedených v článku 138;

c) osoba povinná k dani ztratí nárok na odpočet daně z nedodané movité věci a nepoužitých služeb v případě takových událostí, jako jsou legislativní změny, změny v předmětu činnosti, přidělení zboží nebo služeb k plněním, u nichž je dán nárok na odpočet daně, a následné přidělení těchto zboží nebo služeb k plněním, u nichž není dán nárok na odpočet daně, či chybějící zboží.“

16 Článek 150 odst. 1 daňového zákoníku zní takto:

„[DPH], je-li tato daň splatná v souladu s ustanoveními této hlavy, je povinna odvést osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby, s výjimkou případů, kdy je osobou povinnou odvést daň příjemce podle odstavců 2 až 6 a článku 160.“

Prováděcí pravidla k daňovému zákoníku

17 Bod 30 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (prováděcí pravidla k zákonu č. 227/2015, daňový zákoník) ze dne 6. ledna 2016 stanoví:

„V případě vypovězení smlouvy před koncem její účinnosti představuje hodnota dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, který byl během vytváření ponechán nedokončen a byl odstraněn ze soupisu majetku a v účetnictví zahrnut do výdajů na základě schválení ukončení nebo rozhodnutí o ukončení, jakož i zbývající hodnota investic provedených prostřednictvím fixních prostředků poskytnutých v rámci koncese, pronájmu nebo správy, neodpočitatelné výdaje, pokud tento majetek nebyl zpeněžen v rámci prodeje nebo likvidace.“

18 Podle bodu 45 odst. 6 prováděcích pravidel k daňovému zákoníku ze dne 22. ledna 2004, ve znění změn, který provádí čl. 145 odst. 2 uvedeného zákoníku, platí:

„V případě vytvářeného dlouhodobého majetku, který byl ponechán nedokončen na základě rozhodnutí o upuštění od investičních prací a byl odstraněn ze soupisu majetku a v účetnictví zahrnut do výdajů, je zachován nárok osoby povinné k dani na odpočet uplatňovaný na základě čl. 145 odst. 2 daňového zákoníku, a to nezávisle na tom, zda tento dlouhodobý majetek byl nebo nebyl převeden jako takový, nebo po jeho likvidaci, pokud z důvodů nezávislých na její vůli osoba povinná k dani toto zboží či služby nikdy nepoužije v rámci své hospodářské činnosti, jak vyplývá z rozsudku ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Nárok na odpočet může být zachován i v jiných situacích, kdy pořízené zboží či služby, u nichž byl tento nárok uplatněn v souladu s čl. 145 odst. 2 daňového zákoníku, nejsou použity pro účely hospodářské činnosti osoby povinné k dani z objektivních důvodů nezávislých na její vůli, jak vyplývá z rozsudku ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). V případě koupě pozemku s na něm postavenými budovami má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH z této koupě, a to i z budov, které budou předmětem demolice, poskytne-li důkaz o svém záměru potvrzený objektivními skutečnostmi, že pozemek, na němž byly budovy postaveny, bude nadále užíván za účelem jejích zdanitelných plnění, jako například výstavby jiných budov určených k zdanitelným plněním, jak vyplývá z rozsudku ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759).“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19 V letech 2006 a 2007 společnost ITH uzavřela smlouvy o koupi nemovitosti, jakož i dohody s třetími stranami, a zahájila dva investiční projekty na výstavbu několika budov, pro kterou byla vyžadována určitá povolení.

20 Konkrétně v roce 2006 koupila společnost ITH pozemek a několik starých budov od výrobce výtahů. Společnost ITH tuto koupi provedla za účelem uskutečnění projektu výstavby kancelářské budovy a obchodních center, které si přála následně pronajmout (dále jen „první projekt“). Společnost ITH se s výrobcem výtahů dohodla, že najde a zřídí výrobní prostor, který mu pronajme po dobu alespoň deseti let. V roce 2007 tak společnost ITH jednak učinila kroky v souvislosti s tímto projektem za účelem získání povolení k demolici stávajících budov, jakož i stavebního povolení pro kancelářskou budovu a obchodní centra, a jednak zahájila projekt nazvaný „Dragomireşti Vale“ (dále jen „druhý projekt“) týkající se výstavby výrobního prostoru určeného pro výrobce výtahů, pro jehož pronájem společnost ITH využila možnost zdanění, přičemž podepsala smlouvy o poradních službách za účelem získání stavebního povolení a již uskutečnila vytyčovací práce.

21 Výdaje související s vykonanými činnostmi byly zaneseny do účetnictví jako „probíhající investice“ a společnost ITH uplatnila nárok na odpočet příslušné DPH. Následně, a zejména z důvodu hospodářské krize, která nastala v roce 2008, byly oba projekty nejprve pozastaveny a poté byly příslušné investice zlikvidovány a zaneseny do účetnictví jako výdaje za finanční rok 2015.

22 V rámci dvou daňových kontrol, které proběhly v letech 2009 a 2013 a týkaly se období od března 2006 do června 2012, shledala daňová správa, že DPH byla za uvedené období odpočtena a vybrána správně a že hospodářská a finanční situace neumožnila pokračovat v zamýšleném investičním projektu společnosti ITH.

23 V rámci daňové kontroly, která proběhla v roce 2016 a týkala se období od července 2012 do června 2016, měla daňová správa za to, že společnost ITH neodpočetla ani nevybrala DPH v souvislosti s oběma projekty správně, přičemž byl pro tuto společnost stanoven doplatek DPH ve výši 239 734 rumunských lei (RON) (přibližně 49 316 eur).

24 Daňová správa měla konkrétně za to, že nárok na odpočet DPH musí být odmítnut, neboť společnost ITH věděla od zahájení prvního projektu o skutečnostech, které mohly zabránit jeho dokončení, jelikož místní územní plán byl již schválen a společnost ITH nesla riziko vyplývající z toho, že její projekt nebude s tímto územním plánem v souladu.

25 Pokud jde o druhý projekt, daňová správa byla toho názoru, že služby byly společností ITH pořízeny na účet výrobce výtahů, přičemž transakce překvalifikovala tak, aby se uplatnil institut komisionáře. Společnost ITH tak podle daňové správy měla přefakturovat veškeré výdaje na výrobce výtahů a vybrat příslušnou DPH.

26 Vzhledem k tomu, že správní stížnost proti rozhodnutí o uložení daně vydanému na základě kontrolní zprávy byla zamítnuta, podala společnost ITH žalobu k Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko), v níž tvrdila, že je daňový výměr v rozporu se směrnicí o DPH.

27 Žalované v původním řízení tvrdí, že společnost ITH věděla o skutečnostech, které mohly způsobit, že projekty nebudou dokončeny, a nesla v této souvislosti riziko, a že konkrétně u druhého projektu měla být DPH vybrána od smluvní strany, na jejíž účet byly služby pořízeny.

28 Za těchto okolností se Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Brání ustanovení [směrnice o DPH], konkrétně její články 167 a 168, zásada právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, zásada zákazu diskriminace a zásada daňové neutrality tomu, aby zanikl nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH týkající se některých investičních nákladů, které tato osoba vynaložila s úmyslem použít je na uskutečnění zdanitelného plnění, v případě, kdy je od zamýšlené investice následně upuštěno?

b) Brání tatáž ustanovení a tytéž zásady tomu, aby byl zpochybněn nárok na odpočet v případě upuštění od investice i za okolností odlišných od těch, v nichž se osoba povinná k dani dopustila zneužití nebo podvodu?

c) Brání tatáž ustanovení a tytéž zásady výkladu v tom smyslu, že okolnosti, za nichž může být v případě upuštění od investice nárok na odpočet zpochybněn, zahrnují:

– následné naplnění rizika neuskutečnění investice, o němž osoba povinná k dani věděla v okamžiku uskutečnění investičních nákladů, jako je skutečnost, že veřejný orgán neschválí územní plán nezbytný pro uskutečnění předmětné investice?

– takovou postupnou změnu ekonomických podmínek, že zamýšlená investice ztratí výnosnost, již měla v době, kdy s investicí bylo započato?

d) Musí být [směrnice o DPH] a obecné zásady unijního práva vykládány v tom smyslu, že v případě upuštění od investice:

– zneužití nebo podvod, které odůvodňují zpochybnění nároku na odpočet, mohou daňové orgány předpokládat, nebo je musí prokázat?

– k prokázání zneužití nebo podvodu je dostačující prostá domněnka, nebo jsou zapotřebí objektivní důkazy?

e) Umožňují či neumožňují [směrnice o DPH] a obecné zásady unijního práva, aby v případě upuštění od investice bylo shledáno zneužití nebo podvod, které odůvodňují zpochybnění nároku na odpočet, když osoba povinná k dani nemůže za žádným účelem, a proto ani pro účely čistě soukromé, využívat zboží a služby, na něž uplatnila odpočet DPH?

f) Musí být [směrnice o DPH] a obecné zásady unijního práva vykládány v tom smyslu, že v případě upuštění od investice představují skutečnosti, ke kterým došlo po uskutečnění investičních nákladů osobou povinnou k dani – jako například (i) nástup ekonomické krize nebo (ii) naplnění rizika neuskutečnění investice, jež existovalo v době, kdy byly provedeny investiční náklady (například skutečnost, že orgán veřejné moci neschválí územní plán nezbytný pro uskutečnění předmětné investice), nebo (iii) změna odhadu výnosnosti investice – okolnosti, které nezávisí na vůli osoby povinné k dani a mohou být zohledněny při určení, že jednala v dobré víře?

g) Musí být ustanovení [směrnice o DPH], konkrétně její články 184 a 185, zásada právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, zásada zákazu diskriminace a zásada daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že upuštění od investice představuje případ opravy DPH?

Jinými slovy, dojde ke zpochybnění nároku na odpočet DPH týkající se některých investičních nákladů vynaložených osobou povinnou k dani s úmyslem použít je na uskutečnění zdanitelného plnění, v případě, že je od investice později upuštěno, prostřednictvím mechanismu opravy DPH?

h) Brání [směrnice o DPH] takové vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zachování nároku na odpočet DPH v souvislosti s investicemi, od nichž bylo upuštěno, výlučně ve dvou případech označených souhrnným odkazem na dva rozsudky Soudního dvora, a sice (i) když z důvodů okolností, které nezávisí na vůli osoby povinné k dani, tato osoba nikdy nepoužila zboží či služby pro svou hospodářskou činnost, jak vyplývá z rozsudku ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), jakož i (ii) v jiných případech, kdy pořízené zboží nebo služby, ve vztahu k nimž byl uplatněn nárok na odpočet daně, nebyly z objektivních důvodů nezávislých na vůli osoby povinné k dani použity pro hospodářskou činnost této osoby, jak vyplývá z rozsudku ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Brání [směrnice o DPH] a zásada právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby daňové orgány přehodnotily zjištění obsažená v dřívějších zprávách o daňové kontrole či dřívějších rozhodnutích o správních stížnostech:

– podle nichž si osoba pořídila zboží a služby s úmyslem použít je v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění?

– podle nichž bylo přerušení či upuštění od investičního projektu zapříčiněno okolností nezávislou na vůli osoby povinné k dani?

2) a) Brání [směrnice o DPH], konkrétně její článek 28, tomu, aby se uplatnil institut komisionáře i v případě neexistence příkazní smlouvy s nepřímým zastoupením?

b) Musí být ustanovení [směrnice o DPH], konkrétně její článek 28, vykládány v tom smyslu, že se institut komisionáře uplatní, pokud osoba povinná k dani postaví budovu v souladu s potřebami a podmínkami činnosti jiné právnické osoby s cílem ponechat si vlastnické právo k budově a uvedenou budovu pouze pronajmout, až bude dokončena, a to uvedené právnické osobě?

c) Musí být tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že ve výše popsané situaci musí stavebník fakturovat investiční výdaje týkající se stavby budovy k tíži právnické osoby, které chce pronajmout uvedenou budovu, až bude dokončena, a vybrat odpovídající DPH od této právnické osoby?

d) Musí být tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že ve výše popsané situaci má stavebník povinnost fakturovat investiční náklady a vybrat odpovídající DPH, pokud definitivně ukončí stavební práce z důvodu, že osoba, jíž měla být uvedená budova pronajata, silně omezila svou hospodářskou činnost, přičemž toto omezení bylo důsledkem hrozící insolvence této právnické osoby?
e) Musí být [směrnice o DPH] a obecné zásady unijního práva vykládány v tom smyslu, že daňové orgány mohou překvalifikovat plnění uskutečněná osobami povinnými k dani a nevzít v úvahu ujednání ve smlouvách, jež tyto osoby uzavřely, i když dotčené smlouvy nejsou simulované?
f) Brání [směrnice o DPH], a zvláště zásada právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby daňové orgány zrušily již přiznaný nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH obsažený v dřívějších zprávách o daňové kontrole či dřívějších rozhodnutích o správních stížnostech?“

K předběžným otázkám

K první otázce písm. a) až i)

29 Podstatou první otázky písm. a) až i) předkládajícího soudu je, zda musí být články 167, 168, 184 a 185 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že nárok na odpočet DPH na vstupu z majetku – v projednávaném případě z nemovitého majetku – a služeb pořízených za účelem uskutečňování zdanitelných plnění je zachován, pokud bylo od původně plánovaných investičních projektů upuštěno, nebo zda je v takovém případě třeba provést opravu této DPH.

30 Úvodem je třeba připomenout, že dotyčná osoba musí být pro účely využití nároku na odpočet daně „osobou povinnou k dani“ ve smyslu směrnice o DPH a dotčené zboží a služby musí být použity pro účely jejích zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 33 a citovaná judikatura). Je nutno konstatovat, že ve věci v původním řízení se jeví, že postavení společnosti ITH jakožto osoby povinné k dani není zpochybněno.

31 Kromě toho podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Existenci nároku na odpočet daně může tudíž určit pouze postavení, ve kterém jednotlivec v takovém okamžiku jedná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35 a citovaná judikatura).

32 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud daňový orgán na základě informací poskytnutých daným podnikem uznal, že má být tomuto podniku přiznáno postavení osoby povinné k dani, nelze mu v zásadě toto postavení od tohoto okamžiku následně se zpětnou účinností odejmout z důvodu, že nastaly či nenastaly určité události, s výjimkou případu podvodu nebo zneužití (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 36 a citovaná judikatura).

33 Pro uplatnění systému DPH, a tedy i mechanismu odpočtu daně, je tak 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 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 39 a citovaná judikatura).

34 V tomto ohledu Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že nárok na odpočet daně zůstává zásadně zachován mimo jiné i tehdy, když osoba povinná k dani později z důvodu okolností nezávislých na její vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 40 a citovaná judikatura).

35 Pokud jde o okolnosti nezávislé na vůli osoby povinné k dani, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že daňové správě nepřísluší posuzovat opodstatněnost důvodů, které vedly osobu povinnou k dani k tomu, aby upustila od původně zamýšlené hospodářské činnosti, jelikož společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23).

36 Předpoklad, že důkaz o existenci okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani nemůže být předložen v situaci, kdy tato osoba povinná k dani věděla, že existuje riziko – které je spojené s tím, že veřejný orgán neschválí územní plán nezbytný pro uskutečnění dotčené investice, nebo se ztrátou výnosnosti investičního projektu z důvodu vývoje hospodářských okolností – že zamýšlená činnost nebude moci být uskutečněna, nelze přijmout, jelikož z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takový 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 (viz zejména rozsudky ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22; ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 43, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25).

37 Stačí tak, že osoba povinná k dani skutečně měla v úmyslu použít dotčené zboží nebo služby k uskutečňování hospodářských činností, u nichž uplatnila svůj nárok na odpočet daně (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17; ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 39, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18).

38 Daňová správa skutečně může osobu povinnou k dani požádat, aby prokázala, že je její záměr potvrzen objektivními skutečnostmi, a v případech podvodného či zneužívajícího jednání, kdy osoba povinná k dani předstírala úmysl vykonávat určitou hospodářskou činnost, ale ve skutečnosti se pokoušela získat do svého soukromého vlastnictví majetek, u něhož lze provést odpočet, může se zpětnou účinností požadovat vrácení částek, které byly předmětem odpočtu, z důvodu, že tyto odpočty byly provedeny na základě nepravdivých prohlášení (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, body 23 a 24, jakož i ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 39 a citovaná judikatura).

39 Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu je sice cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH (viz zejména rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 51), avšak tato možnost nemůže v případě upuštění od investice vést daňovou správu ke stanovení takových důkazních pravidel, jako je domněnka existence podvodu nebo zneužití, jejímž účinkem by bylo, že by byl výkon nároku na odpočet DPH – který je základní zásadou společného systému DPH – osobami povinnými k dani učiněn v praxi nemožným nebo nadměrně obtížným.

40 S výhradou přezkumu předkládajícím soudem, který má jako jediný pravomoc k posouzení skutkových okolností věci v původním řízení, je v projednávané věci nutno na jedné straně shledat, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá, že došlo k podvodnému jednání nebo že existovalo riziko zneužití ze strany společnosti ITH. Na druhé straně se nejeví být zpochybněno ani to, že původní záměr společnosti ITH použít zboží a služby dotčené ve věci v původním řízení pro její zdanitelná plnění je potvrzen objektivními skutečnostmi.

41 Pokud jde o otázku, zda je v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, třeba provést opravu DPH odpočtené na vstupu, je třeba připomenout, že mechanismus opravy stanovený v článcích 184 až 187 směrnice o DPH je nedílnou součástí režimu odpočtů DPH stanoveného touto směrnicí. Směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále zakládala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tak za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH odvedené na vstupu a použitím dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudek ze dne 9. červenec 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 20).

42 Ve společném systému DPH mohou být totiž odpočteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani pro účely jejich zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daní na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani 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).

43 Soudní dvůr kromě toho upřesnil, že pokud osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na její vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění, nepostačuje k prokázání „změn“ ve smyslu článku 185 uvedené směrnice, že budova zůstala po vypovězení nájemní smlouvy, jejímž byla předmětem, za okolností nezávislých na vůli jejího vlastníka prázdná, přestože je prokázáno, že tento vlastník má stále v úmyslu tuto budovu používat pro účely zdanitelné činnosti a podniká za tímto účelem nezbytné kroky, neboť toto by vedlo k omezení nároku na odpočet prostřednictvím ustanovení upravujících opravy odpočtů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 47).

44 Pouze 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 přerušen úzký a přímý vztah ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 41 tohoto rozsudku, který musí existovat mezi nárokem na odpočet DPH odvedené na vstupu a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění.

45 Z toho vyplývá, že pokud – jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – má osoba povinná k dani stále v úmyslu – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, použít pořízené zboží a služby k uskutečnění zdanitelných plnění, nelze mít za to, že došlo k pozdější změně okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu DPH ve smyslu článku 185 směrnice o DPH. Na takovou situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, se tedy nemohou vztahovat články 184 a 185 této směrnice, pokud jde o opravu DPH odpočtené na vstupu.

46 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku písm. a) až i) odpovědět tak, že články 167, 168, 184 a 185 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nárok na odpočet DPH na vstupu z majetku – v projednávaném případě z nemovitého majetku – a služeb pořízených za účelem uskutečňování zdanitelných plnění je zachován, pokud bylo od původně plánovaných investičních projektů upuštěno z důvodu okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, a že není namístě provést opravu této DPH, pokud má osoba povinná k dani stále v úmyslu využívat uvedený majetek pro účely zdanitelné činnosti.

K druhé otázce písm. a) až f)

47 Podstatou druhé otázky písm. a) až f) předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice o DPH, konkrétně její článek 28, vykládána v tom smyslu, že v případě neexistence příkazní smlouvy s nepřímým zastoupením se uplatní institut komisionáře, pokud osoba povinná k dani postaví budovu v souladu s potřebami a požadavky jiné osoby, která si má uvedenou budovu pronajmout.

48 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury je zohlednění hospodářské a obchodní reality základním kritériem pro použití společného systému DPH (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43 a citovaná judikatura).

49 Dále článek 28 směrnice o DPH, podle kterého se u osoby povinné k dani, která se podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama, vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, body 85 a 86, jakož i citovaná judikatura).

50 Soudní dvůr konečně rozhodl, že stejné odůvodnění se použije v případě nabytí zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě, v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, který je rovněž součástí její hlavy IV, nadepsané „Zdanitelná plnění“. Toto ustanovení tedy vytváří právní fikci dvou totožných dodání zboží uskutečněných postupně, která podléhají DPH (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88).

51 Z toho vyplývá, že k tomu, aby se tato ustanovení mohla použít, musí být splněny dvě podmínky, a sice že jednak existuje pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při dodání zboží či poskytnutí služeb, a jednak je dána totožnost mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb pořízených komisionářem a dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, které jsou prodány komitentovi nebo jsou na něj převedeny.

52 Pokud jde o první z těchto podmínek, kterou konkrétně uvádí předkládající soud, je nutno konstatovat, že směrnice o DPH vpravdě nestanoví, v jaké formě, písemné nebo ústní, mělo být dotčené pověření uděleno. Nicméně vzhledem k tomu, že čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice používá výslovně výraz „smlouva“ a v článku 28 uvedené směrnice je upřesněno, že osoba povinná k dani musí jednat „na účet jiné osoby“, je třeba dospět k závěru, že mezi komisionářem a komitentem musí existovat dohoda, jejímž předmětem je udělení dotčeného pověření.

53 Ze skutečností obsažených ve spise předloženém Soudnímu dvoru přitom nevyplývá, že by taková dohoda ve věci v původním řízení existovala. V konečném důsledku je však věcí předkládajícího soudu, který má jako jediný pravomoc k posouzení skutkových okolností věci, která mu byla předložena, aby ověřil, zda tomu tak skutečně je.

54 Pokud jde o druhou podmínku týkající se totožnosti dotčených plnění, stačí konstatovat, že jak čl. 14 odst. 2 písm. c), tak článek 28 směrnice o DPH stanoví, že zboží obdržené komisionářem nebo jemu poskytnuté služby jsou převedeny na komitenta. To znamená nejen to – jak vyplývá z judikatury Soudního dvora – že mezi dotčenými plněními existuje totožnost, ale také to, že případně dochází k převodu vlastnického práva, které je s nimi spojeno.

55 V takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, která se vyznačuje tím, že osoba povinná k dani pořizuje zboží a služby svým jménem a na svůj vlastní účet, a nikoli na účet jiné osoby, aby mohla poskytovat služby přizpůsobené zvláštním potřebám určitého zákazníka, však není zjevně splněna druhá podmínka uvedená v bodě 48 tohoto rozsudku, jelikož nedošlo k převodu vlastnického práva mezi údajným komisionářem a údajným komitentem.

56 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku písm. a) až f) odpovědět tak, že směrnice o DPH, konkrétně její článek 28, musí být vykládána v tom smyslu, že v případě neexistence příkazní smlouvy s nepřímým zastoupením se neuplatní institut komisionáře, pokud osoba povinná k dani postaví budovu v souladu s potřebami a požadavky jiné osoby, která si má uvedenou budovu pronajmout.

K nákladům řízení

57 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. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) **Články 167, 168, 184 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) na vstupu z majetku – v projednávaném případě z nemovitého majetku – a služeb pořízených za účelem uskutečňování zdanitelných plnění je zachován, pokud bylo od původně plánovaných investičních projektů upuštěno z důvodu okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, a že není namístě provést opravu této DPH, pokud má osoba povinná k dani stále v úmyslu využívat uvedený majetek pro účely zdanitelné činnosti.**

2) **Směrnice 2006/112/ES, konkrétně její článek 28, musí být vykládána v tom smyslu, že v případě neexistence příkazní smlouvy s nepřímým zastoupením se neuplatní institut komisionáře, pokud osoba povinná k dani postaví budovu v souladu s potřebami a požadavky jiné osoby, která si má uvedenou budovu pronajmout.**

Podpisy