Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

26. listopadu 2020 *

„Řízení o předběžné otázce – Vnitrostátní právní předpisy stanovící opravu odpočtů daně z přidané hodnoty (DPH) jinou osobou povinnou k dani, než je osoba povinná k dani, která odpočet původně provedla – Prodej nemovitosti pronajaté společností, jakož i předcházející společností, která byla vlastníkem nemovitosti, uskutečněný prvně uvedenou společností ve prospěch jednotlivců – Ukončení zdanění DPH při prodeji nemovitosti jednotlivcům“

Ve věci C-787/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 3. prosince 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 17. prosince 2018, v řízení

Skatteverket

proti

Sögård Fastigheter AB,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin (zpravodaj), předseda senátu, T. von Danwitz a P. G. Xuereb, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Skatteverket T. Johanssonem, jako zmocněncem,

– za Sögård Fastigheter AB C. Rosénem, generálním ředitelem,

– za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisí K. Simonssonem, jakož i L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: švédština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 19, 188 a 189 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, jakož i opravy Úř. věst. 2007, L 335, s. 60, a Úř. věst. 2015, L 323, s. 31, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (daňová správa, Švédsko) a společností Sögård Fastigheter AB týkajícího se opravy odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH), který provedla dříve jiná osoba povinná k dani.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční […]

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího“.

4 Článek 19 první pododstavec této směrnice stanoví, že „[j]e-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“

5 Článek 135 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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

[…]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“

6 Článek 137 směrnice o DPH stanoví:

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

[…]

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

[…]

d) pacht nebo nájem nemovitosti.

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

Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

7 Článek 168 písm. a) této směrnice stanoví:

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

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

8 Článek 184 uvedené směrnice zní následovně:

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

9 Článek 185 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

10 Článek 186 této směrnice stanoví, že „[č]lenské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185“.

11 Článek 187 uvedené směrnice zní následovně:

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

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

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

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

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

12 Článek 188 směrnice o DPH stanoví:

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

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

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

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

13 Článek 189 této směrnice o DPH stanoví:

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

a) vymezit obsah pojmu investiční majetek;

b) upřesnit výši daně [DPH], kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;

c) přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;

d) umožnit administrativní zjednodušení.“

14 Článek 193 uvedené směrnice stanoví:

„Daň [DPH] je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

Švédské právo

Ustanovení o povinném a dobrovolném zdanění

15 V souladu s článkem 2 kapitoly 3 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), jsou plnění týkající se převodu a nájmu nemovitostí s určitými omezeními osvobozena od DPH.

16 Vlastník nemovitosti, který trvale v rámci činnosti, jež zakládá daňovou povinnost, pronajímá zčásti nebo zcela budovu, která je nemovitostí, se však může rozhodnout pro to, aby nájem podléhal DPH na základě článku 3 kapitoly 3 a článku 1 kapitoly 9 uvedeného zákona.

17 V případě převodu uvedené nemovitosti článek 5 kapitoly 9 zákona o DPH stanoví, že dobrovolné zdanění přechází na osobu nabyvatele ode dne převzetí nemovitosti a že tento nabyvatel vstupuje do všech práv a povinností vyplývajících ze zákona, které měl dřívější vlastník.

18 V souladu s článkem 6 kapitoly 9 zákona o DPH může daňová správa rozhodnout, že dobrovolné zdanění nájmu skončí při převzetí nemovitosti, pokud o to dřívější a nový vlastník předtím a společně požádají. Kromě toho se dobrovolné zdanění ukončí, pokud vlastník nemovitosti změní způsob jejího užívání k jiným účelům, než je činnost související s nájmem podléhající dani, nebo pokud uvedený majetek nemůže být dále pronajímán z důvodu požáru nebo z důvodu dalších událostí, za něž vlastník neodpovídá, anebo také z důvodu demolice.

Ustanovení o odpočtu DPH a opravách odpočtu DPH

19 Podle článku 6 kapitoly 8a zákona o DPH je opravné období pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, stanoveno na deset let.

20 Články 7 a 8 kapitoly 8a zákona o DPH stanoví, že v případě převodu investičního majetku se odpočty daně na vstupu opraví jednorázově. Při určení výše opravy daně se částka odpočtů, které mají být opraveny, rozloží na celé opravné období a oprava se týká podílu odpovídajícího zbývající části tohoto období.

21 Pokud je převod investičního majetku uskutečněn v rámci převodu podniku nebo závodu anebo jejich částí, nabyvatel investičního majetku, který je osobou povinnou k dani, musí na svůj účet převzít práva a povinnosti převodce v oblasti opravy, jak stanoví článek 11 kapitoly 8a zákona o DPH.

22 V souladu s článkem 12 kapitoly 8a zákona o DPH nabyvatel přebírá na svůj účet práva a povinnosti převodce v oblasti opravy rovněž v případě převodu nemovitostí pronajatých v rámci režimu dobrovolného zdanění, avšak pouze v případě, že převodce a nabyvatel nesjednali, že převodce provede opravu a že oprava není odůvodněna změnami, které nastaly v době, kdy byl převodce vlastníkem uvedené nemovitosti.

23 V případě převodu investičního majetku, při kterém nabyvatel musí převzít práva a povinnosti převodce, musí převodce vystavit zvláštní doklad v souladu s články 15 a 17 kapitoly 8a uvedeného zákona. V tomto dokladu musí být blíže uvedeny zejména údaje o dani zaplacené na vstupu vztahující se k pořízení investičního majetku převodcem, nebo k pracím spočívajícím v nové výstavbě, rozšíření či přestavbě, o podílu této daně, která byla po případných opravách odpočtena, o datu nabytí a odpočtu, jakož i o jakýchkoli jiných skutečnostech, které mohou být užitečné pro posouzení daňových povinností a nároku nabyvatele na odpočet daně.

Ustanovení o převodech podniku nebo závodu anebo jejich částí

24 Článek 25 kapitoly 3 zákona o DPH stanovil, že převod majetku určitého závodu nebo podniku anebo jejich částí je osvobozen od daně, pokud k převodu majetku dochází v rámci převodu podniku nebo závodu anebo jejich částí s výhradou, že nabyvatel může provést odpočet částky daně nebo mu může být částka této daně vrácena. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) toto ustanovení vyložil v souladu s článkem 19 směrnice o DPH, přičemž rozhodl, že převod podniku nebo závodu anebo jejich částí nepředstavuje dodání zboží pro účely DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

25 Společnost Sögård Fastigheter nabyla v roce 2012 nemovitost, kterou pronajala v režimu dobrovolného zdanění.

26 Předchozí vlastník této nemovitosti se rovněž rozhodl pro zdanění DPH a provedl odpočty daně na vstupu, kterou byly zatíženy operace související s přestavbou budovy, které zanesl do dokladu.

27 Při prodeji si strany nesjednaly, že předchozí vlastník provede opravu provedených odpočtů DPH, a nepožádaly daňovou správu, aby dobrovolné zdanění nebylo převedeno. Sögård Fastigheter nemovitost pronajala, a tak pokračovala v jejím užívání k uskutečňování plnění podléhajících dani.

28 Sögård Fastigheter převedla tuto nemovitost v roce 2013 na dva jednotlivce, kteří ji nepoužívali pro plnění podléhající dani. V důsledku toho došlo k ukončení dobrovolného zdanění DPH. Daňová správa tedy vyzvala Sögård Fastigheter, aby opravila odpočty daně na vstupu provedené předchozím vlastníkem a vrátila DPH vztahující se na opravné období, které dosud neuplynulo.

29 Vzhledem k tomu, že Sögård Fastigheter měla za to, že z rozsudku ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), vyplývá, že není povinna odvést DPH odečtenou předchozím vlastníkem, podala k Förvaltningsrätten (správní soud, Švédsko) žalobu znějící na zrušení rozhodnutí daňové správy.

30 Förvaltningsrätten (správní soud), který měl za to, že situace, o kterou se jedná v původním řízení, je odlišná od situace ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), v němž Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení týkající se opravy DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby byly částky dlužné po opravě odpočtu DPH vyměřeny jiné osobě povinné k dani než té, jež tento odpočet provedla, tuto žalobu zamítl.

31 Vzhledem k tomu, že Kammarrätten (správní odvolací soud, Švédsko) odvolání podanému Sögård Fastigheter vyhověl, podala daňová správa proti rozsudku tohoto soudu opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) a navrhla, aby rozhodl, že Sögård Fastigheter je povinna vrátit prostřednictvím opravy DPH odečtenou předchozím vlastníkem.

32 Předkládající soud se táže, zda je řešení obsažené v rozsudku ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), použitelné na situaci, kdy nabyvatel nemovitost okamžitě, jakmile ji nabyl, používal pouze pro plnění zakládající nárok na odpočet, a následně ji dále prodal třetí osobě, která ji pro taková plnění nevyužívá.

33 Předkládající soud rovněž uvádí, že v případě, že by Soudní dvůr rozhodl, že články 188 a 189 směrnice o DPH brání tomu, aby byla na nabyvatele převedena povinnost provést opravu odpočtu DPH, která příslušela převodci, se bude muset vyjádřit k argumentaci daňové správy a určit, zda nabytí nemovitosti společností Sögård Fastigheter představuje převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu článku 19 směrnice o DPH.

34 Předkládající soud upřesňuje, že otázka, zda jsou ustanovení o převodu souhrnu majetku nebo jeho části skutečně použitelná na takový spor, jako je spor, o který se jedná v původním řízení, závisí na okolnostech tohoto sporu a není předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Uvádí, že se k této otázce vyjádří v okamžiku, kdy s konečnou platností rozhodne o projednávaném sporu. Tento soud má nicméně za to, že pokud by měl být tento převod kvalifikován jako převod souhrnu majetku nebo jeho části, vyvstala by otázka, zda je požadavek, aby Sögård Fastigheter provedla opravu odpočtů DPH provedených předchozím vlastníkem, v souladu s článkem 19 směrnice o DPH.

35 Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání skutečnost, že převodce nemovitosti z důvodu pravidel, která členský stát přijal na základě čl. 188 odst. 2 [směrnice o DPH], neprovedl opravu odpočtu daně na vstupu, jelikož nabyvatel bude využívat nemovitost výhradně k plněním zakládajícím nárok na odpočet, tomu, aby byl nabyvatel v případě, že opravné období stále běží, povinen provést opravu tohoto odpočtu k datu následujícímu po datu, kdy následně převede dotčenou nemovitost na třetí osobu, která ji pro taková plnění využívat nebude?

2) Byla by odpověď na první otázku odlišná, pokud by se v případě prvního převodu zmíněného v první otázce jednalo o převod majetku ve smyslu článku 19 [směrnice o DPH]?“

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které na základě čl. 188 odst. 2 této směrnice stanoví, že převodce nemovitosti není povinen provést opravu odpočtu DPH provedeného na vstupu, pokud nabyvatel použije tuto nemovitost pouze k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet, přičemž ukládají rovněž nabyvateli, aby provedl opravu tohoto odpočtu za zbývající dobu opravného období, jestliže následně převede dotčenou nemovitost na třetí osobu, která ji pro taková plnění využívat nebude.

37 Úvodem je třeba připomenout, že článek 184 směrnice o DPH stanoví povinnost opravit počáteční odpočet DPH, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

38 Toto ustanovení, jakož i články 185 a 186 směrnice o DPH představuje režim použitelný na vznik případného práva daňové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpočtu DPH, včetně opravy odpočtů daně týkajících se investičního majetku (zejména viz rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 26, a ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 33).

39 V tomto kontextu článek 186 směrnice o DPH výslovně ukládá členským státům, aby určily prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 této směrnice, zatímco články 187 až 192 uvedené směrnice stanoví určitá pravidla pro provedení opravy odpočtu DPH, pokud jde o investiční majetek (viz zejména rozsudky ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 27, jakož i ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, body 28 a 29).

40 Článek 188 směrnice o DPH se týká zvláštního případu dodání investičního majetku během opravného období. V tomto případě se roční oprava upravená v článku 187 této směrnice nahradí jednorázovou opravou zakládající se na předpokládaném využívání dotčeného investičního majetku během období, které dosud neuplynulo. Podle tohoto článku 188 odpočitatelnost DPH na vstupu závisí na otázce, zda uskutečněné dodání podléhá této dani, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 56).

41 Podle uvedeného článku 188 se má za to, že když osoba povinná k dani převede investiční majetek v průběhu opravného období a dotčený převod je osvobozen od daně, byl investiční majetek až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou činnost a tato činnost se považuje za plně osvobozenou od daně. Taková domněnka vede k povinnosti provést jednorázovou opravu za celé opravné období, které dosud neuplynulo, ledaže se členský stát rozhodl využít možnosti stanovené v čl. 188 odst. 2 směrnice o DPH nevyžadovat uvedenou opravu.

42 Článek 188 odst. 2 uvedené směrnice totiž stanoví, že je-li dodání investičního majetku osvobozeno od daně, mohou členské státy nevyžadovat opravu, je-li pořizovatelem osoba povinná k dani, která využívá daný investiční majetek výhradně k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná.

43 Z toho vyplývá, že možnost nevyžadovat opravu je podmíněna jednak tím, že pořizovatelem daného investičního majetku je osoba povinná k dani, a jednak povahou využívání tohoto majetku, a sice že tento majetek musí být využíván pouze k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná.

44 Je zajisté pravda, že pokud pořizovatel investičního majetku přestane tento majetek vyžívat výhradně k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná, podmínky, které odůvodňují, aby oprava nebyla vyžadována, již splněny nejsou.

45 I když článek 188 směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou nevyžadovat opravu, „jsou-li“ splněny podmínky připomenuté v bodě 43, nestanoví ustanovení použitelná na situaci, v níž uvedené podmínky již splněny nejsou.

46 V tomto ohledu na základě článku 189 směrnice o DPH mohou členské státy pro účely použití článku 188 této směrnice přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu, jakož i umožnění administrativního zjednodušení.

47 Tato vnitrostátní ustanovení však nemohou vést k tomu, aby oprava odpočtu DPH týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služby byla uložena jiné osobě povinné k dani než té, která provedla uvedený odpočet.

48 Ačkoli směrnice o DPH neobsahuje žádné výslovné určení ohledně osoby povinné uhradit daňové pohledávky vyplývající z opravy odpočtu DPH, nelze z toho vyvozovat, že členské státy mají v rámci pravidel [způsobů nebo postupů], která stanoví na základě čl. 137 odst. 2 a článků 186 a 189 této směrnice, volnost při rozhodování, která osoba povinná k dani musí v takové situaci uhradit DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, body 30 a 31).

49 Určení dlužníka částek dlužných po opravě odpočtu DPH představuje nikoli „pravidlo“ [„způsob“ nebo „postup“] ve smyslu těchto ustanovení, ale – jak vyplývá z článku 193 uvedené směrnice – hmotněprávní pravidlo společného systému DPH zavedeného touto směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 32).

50 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že článek 184 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě opravy odpočtu DPH provedeného osobou povinnou k dani musí být částky dlužné z tohoto důvodu uhrazeny touto osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, body 36 a 37).

51 Je totiž nutno připomenout, že cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (zejména viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25 a citovaná judikatura).

52 Dále pravidla týkající se opravy odpočtů představují základní prvek systému zavedeného směrnicí o DPH, jelikož jejich účelem je zajištění správnosti odpočtů daně, a tedy neutrality daňové zátěže. Prostřednictvím těchto pravidel má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (viz zejména rozsudky ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 38 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34).

53 Za těchto podmínek by výklad, podle něhož by oprava odpočtu DPH týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služeb mohla dopadat na jinou osobu povinnou k dani, než na osobu, která tento odpočet provedla, byl neslučitelný s cíli pravidel, která v této oblasti sleduje směrnice o DPH, připomenutými v bodech 51 a 52 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 37).

54 Požadavek, aby byl odpočet provedený převodcem nemovitosti opraven nabyvatelem této nemovitosti, by totiž znamenal, že by tento nabyvatel musel uhradit daňovou pohledávku týkající se transakce, jíž se neúčastnil a která byla uskutečněna v rámci hospodářské činnosti jiné osoby povinné k dani.

Naproti tomu by převodce, který odpočet provedl, měl i nadále prospěch z vyššího odpočtu, než na který má nárok z důvodu skutečného užívání nemovitosti, a cíl neutrality daňové zátěže by vůči němu nebyl dosažen.

55 Daňová správa, jakož i finská vláda nicméně tvrdí, že odůvodnění rozsudku ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nelze na projednávanou věc použít z důvodu rozdílných situací, o které se jedná v obou věcech, a dále že důvody související s právní jistotou, jakož i nutností zajistit to, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu a nedošlo k tomu, že by vedly k vytvoření zastřeného zdanění, odůvodňují vyměření částek dlužných po opravě odpočtu DPH jiné osobě povinné k dani, než je osoba povinná k dani, která tento odpočet provedla.

56 Zaprvé za účelem odlišení projednávané věci od věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), daňová správa a finská vláda uvádějí, že ve věci v původním řízení byl nabyvatel vyzván k provedení opravy odpočtu daně z důvodu změny užívání dotčené nemovitosti v důsledku převodu této nemovitosti na jednotlivce a že částka daně požadovaná z tohoto titulu se týká pouze opravného období, které dosud neuplynulo. Dodávají, že převzetí práv a povinností v oblasti opravy je dobrovolné a nabyvatel má k dispozici informace týkající se odpočtu daně, jehož oprava je požadována.

57 Je však třeba konstatovat, že uvedené okolnosti nemohou zpochybnit relevanci úvah rozvinutých Soudním dvorem ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), pro projednávanou věc.

58 Nejprve je třeba uvést, že Soudní dvůr ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), zkoumal otázku, zda oprava odpočtu DPH může být provedena jinou osobou povinnou k dani, než je osoba, která tento odpočet provedla, pokud podmínky, které odůvodňují odpočet uskutečněný osobou, která tento odpočet provedla, nesplnila tato jiná osoba povinná k dani. Soudní dvůr na tuto otázku odpověděl záporně, když měl v bodech 40 a 41 uvedeného rozsudku v podstatě za to, že v takové situaci by skutečnost, že je od jiné osoby povinné k dani, než je osoba, která provedla uvedený odpočet, požadována oprava odpočtu DPH, narušila přesnost odpočtů a neutralitu DPH, o jejichž zaručení usilují pravidla týkající se opravy odpočtů.

59 Ve věci v původním řízení vyvstává otázka, zda částky dlužné po opravě odpočtu DPH mohou být vyměřeny osobě povinné k dani, která tento odpočet neprovedla, pokud z důvodu převodu nemovitosti touto osobou povinnou k dani na jednotlivce, kteří tuto nemovitost již nebudou využívat pro plnění podléhající dani, již nejsou splněny podmínky, které odůvodňují, aby oprava nebyla vyžadována. Tato otázka je přitom podobná otázce položené ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), jelikož v obou těchto věcech mají jednání osoby povinné k dani za následek, že daňová správa od této osoby požaduje opravu odpočtu DPH provedeného jinou osobou povinnou k dani.

60 Dále je v tomto ohledu irelevantní, že oprava vyžadovaná v projednávané věci se týká pouze částky odpovídající opravnému období, které dosud neuplynulo, jestliže odpočet, jehož oprava je požadována, byl proveden jinou osobou povinnou k dani.

61 Z písemných odpovědí, které na otázky Soudního dvora poskytla daňová správa, totiž vyplývá, že převzetí práv a povinností převodce v oblasti opravy nabyvatelem stanovené švédskými právními předpisy, o které se jedná v původním řízení, zahrnuje převzetí daně na vstupu vztahující se k investičnímu majetku, u níž převodce neprovedl žádný úplný nebo částečný odpočet. Z toho s výhradou ověření předkládajícím soudem vyplývá, že pokud převodce provedl úplný nebo částečný odpočet DPH, nemůže mít nabyvatel nárok na odpočet této daně.

62 Konečně členský stát nemůže osobě povinné k dani uložit povinnosti, které jdou nad rámec toho, co je povoleno unijním právem v oblasti DPH, i kdyby uvedená osoba povinná k dani byla předem informována o rozsahu těchto povinností nebo i kdyby uplatnění takových povinností bylo fakultativní (obdobně viz rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, bod 53 a citovaná judikatura).

63 V důsledku toho daňová správa, jakož i finská vláda neúspěšně tvrdí, že řešení obsažené v rozsudku ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nelze v projednávané věci použít.

64 Zadruhé je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí daňová správa, jakož i finská vláda, argumenty týkající se právní jistoty a nutnosti zajistit to, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu ani nedošlo k tomu, že by vedly k vytvoření zastřeného zdanění, nemohou odůvodnit vyměření částek dlužných po opravě odpočtu DPH jiné osobě povinné k dani, než je osoba povinná k dani, která tento odpočet provedla.

65 Nejprve je třeba uvést, že argument, podle kterého je v rozporu s právní jistotou vyžadovat, aby opravu odpočtu provedla osoba povinná k dani, která provedla odpočet DPH, v projednávaném případě převodce nemovitosti, pokud užívání uvedené nemovitosti změnil nabyvatel a převodce nemá na uvedené užívání žádný vliv, nemůže obstát.

66 Jak totiž vyplývá z bodů 45 a 46 tohoto rozsudku, členským státům přísluší, aby přijaly jakákoliv vhodná opatření k uplatnění článku 188 směrnice o DPH za podmínek stanovených v článku 189 této směrnice, přičemž dodrží všechna ustanovení této směrnice, jakož i takové obecné zásady, jako je zásada právní jistoty.

67 Dále daňová správa, jakož i finská vláda mají za to, že nabyvatel nemovitosti by měl neoprávněnou výhodu, kdyby v návaznosti na změnu užívání uvedené nemovitosti tímto nabyvatelem od něj nebyla vyžadována oprava odpočtu provedeného převodcem nemovitosti. Nabyvatel by tak totiž nabyl nemovitost, která by nepodléhala žádné dani.

68 Taková situace přitom zaprvé vyplývá z ustanovení švédského práva, která od zdanění DPH osvobozují plnění spočívající v převodu nemovitostí, aniž umožňuje osobám povinným k dani zvolit si zdanění těchto plnění, zatímco čl. 137 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě dodání budovy.

69 Zadruhé, jak bylo uvedeno v bodě 61 tohoto rozsudku, pokud převodce provedl úplný nebo částečný odpočet DPH, nemůže nabyvatel, s výhradou ověření předkládajícím soudem, mít nárok na odpočet této daně. Nabyvatel tedy nemá „neoprávněnou výhodu“ ve formě odpočtu, na který nemá nárok z důvodu užívání nemovitosti.

70 Zatřetí stanovení pořizovací ceny nemovitosti nižší, než je tržní cena, s níž by převodce souhlasil, kdyby byl nabyvatel případně povinen opravit dříve provedený odpočet daně, vyplývá ze smluvní svobody stran a ani ono nemůže být kvalifikováno jako „neoprávněná výhoda“ ve smyslu směrnice o DPH.

71 Konečně mají daňová správa a finská vláda za to, že pokud by neexistovala možnost provést opravu u pořizovatele, byla by kontinuita systému DPH narušena tím, že by kupní cena nemovitosti byla vypočtena tak, aby pokrývala případnou opravu odpočtu DPH, a zahrnovala by tedy latentní zdanění, které by nabyvatel nemohl odečíst, pokud by tuto nemovitost užíval pro plnění, která zakládají nárok na odpočet DPH.

72 V tomto ohledu je nutno uvést, že tytéž důsledky za předpokladu, že by byly prokázány, mohou nastat rovněž v situaci, kdy se členský stát rozhodne neuplatnit možnost stanovenou v čl. 188 odst. 2 směrnice o DPH opravu nevyžadovat. Dále pak, jak bylo připomenuto v bodě 68 tohoto rozsudku,

čl. 137 odst. 1 písm. b) této směrnice stanoví, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě dodání budovy, což by umožnilo vyhnout se důsledkům uvedeným v předchozím bodě tohoto rozsudku.

73 Za těchto podmínek je třeba na první otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které na základě čl. 188 odst. 2 této směrnice stanoví, že převodce nemovitosti není povinen provést opravu odpočtu DPH provedeného na vstupu, pokud nabyvatel použije tuto nemovitost pouze k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet, přičemž ukládají rovněž nabyvateli, aby provedl opravu tohoto odpočtu za zbývající dobu opravného období, jestliže následně převede dotčenou nemovitost na třetí osobu, která ji pro taková plnění využívat nebude.

Ke druhé otázce

74 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda by odpověď na první otázku byla odlišná, kdyby se v případě prvního převodu zmíněného v první otázce jednalo o převod majetku ve smyslu článku 19 směrnice o DPH.

75 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (zejména viz rozsudek ze dne 24. dubna 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, bod 40 a citovaná judikatura).

76 Nicméně Soudnímu dvoru přísluší zkoumat podmínky, za nichž byl dotázán vnitrostátním soudem, za účelem ověření své vlastní pravomoci. Duch spolupráce, jímž má být veden průběh řízení o předběžné otázce, totiž znamená, že vnitrostátní soud bere ohled na funkci svěřenou Soudnímu dvoru, kterou je přispívat k výkonu spravedlnosti v členských státech, a nikoliv poskytovat poradní stanoviska k obecným či hypotetickým otázkám (rozsudek ze dne 24. dubna 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, bod 41 a citovaná judikatura).

77 Předběžná otázka totiž nesměřuje k získání takových stanovisek, ale je odůvodněna potřebou skutečného vyřešení sporu (viz zejména rozsudky ze dne 8. září 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 38 a ze dne 16. června 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, bod 56).

78 Je zajisté pravda, že z ustálené judikatury vyplývá, že s přihlédnutím k dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem nelze vyžadovat, aby předkládající soud před tím, než se obrátí na Soudní dvůr, přikročil ke všem skutkovým zjištěním i právním posouzením, která mu přísluší v rámci jeho soudního poslání. Stačí totiž, aby předmět sporu v původním řízení, jakož i hlavní otázky mající význam ve vztahu k unijnímu právnímu řádu, o které v něm jde, vyplývaly z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a umožňovaly členským státům a ostatním zúčastněným předkládat vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie a účinně se řízení před Soudním dvorem účastnit (viz rozsudek ze dne 8. září 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 39).

79 V projednávané věci však předkládající soud výslovně upřesňuje, že použitelnost ustanovení o převodech podniku nebo závodu anebo jejich částí ve věci v původním řízení musí být určena v závislosti na okolnostech sporu v původním řízení a není předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a že předkládající soud se k této otázce vyjádří v okamžiku, kdy s konečnou platností rozhodne o sporu v původním řízení. Pouze v případě, že by bylo konstatováno,

že nabytí nemovitosti společností Sögård Fastigheter musí být kvalifikováno jako „převod podniku nebo závodu anebo jejich částí“, by vyvstala otázka, zda je v souladu s článkem 19 směrnice o DPH požadovat, aby opravy odpočtů provedených předchozím vlastníkem provedla tato společnost.

80 Za těchto podmínek je otázka týkající se výkladu článku 19 směrnice o DPH v této fázi sporu v původním řízení hypotetická a inherentní potřeba poskytnout odpověď na tuto otázku pro vyřešení sporu není prokázána.

81 Soudní dvůr tudíž nemůže na druhou otázku odpovědět poskytnutím poradního stanoviska k problému, který je v této fázi hypotetický (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. listopadu 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, bod 56 ze dne 28. března 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, bod 194, jakož i ze dne 11. prosince 2018, Weiss a další, C-493/17, EU:C:2018:1000, bod 166). Skutečnost, že by tato otázka mohla být relevantní, pokud by vnitrostátní soud rozhodl, že ustanovení týkající se převodu podniku nebo závodu anebo jejich částí musí být použita v situaci, o kterou se jedná v původním řízení, je v tomto ohledu irelevantní.

82 Z toho vyplývá, že druhá otázka je nepřípustná.

K nákladům řízení

83 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které na základě čl. 188 odst. 2 této směrnice stanoví, že převodce nemovitosti není povinen provést opravu odpočtu daně z přidané hodnoty provedeného na vstupu, pokud nabyvatel použije tuto nemovitost pouze k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet, přičemž ukládají rovněž nabyvateli, aby provedl opravu tohoto odpočtu za zbývající dobu opravného období, jestliže následně převede dotčenou nemovitost na třetí osobu, která ji pro taková plnění využívat nebude.

Podpisy.