



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

28. února 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Směrnice o DPH – Osvobození pachtu nebo nájmu nemovitého majetku od daně – Možnost volby osob povinných k dani – Provedení členskými státy – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Použití pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani – Oprava původně provedeného odpočtu – Nepřípustnost“

Ve věci C-672/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový arbitrážní tribunál (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 16. prosince 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 29. prosince 2016, v řízení

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA S. Neto, advogada, jakož i J. Magalhães Ramalhem, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart, jakož i B. Rechenou, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: portugálština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 137, 167, 168, 184, 185 a 187 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 společnostmi Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (dále jen „Imofloresmira“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) ve věci opravy odpočtů daně z přidané hodnoty (DPH) provedených společností Imofloresmira v souvislosti s její činností koupě, prodeje, pronájmu a správy nemovitostí.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 18 obsažený v kapitole 1 nadepsané „Dodání zboží“, která je součástí hlavy IV nadepsané „Zdanitelná plnění“ směrnice o DPH, stanoví:

„Členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;

[...]“

- 4 Článek 27 obsažený v kapitole 3 nadepsané „Poskytnutí služby“, která je součástí stejné hlavy IV této směrnice, stanoví:

„Aby členské státy zabránily narušení hospodářské soutěže, mohou po konzultaci s výborem pro DPH považovat za poskytnutí služby za úplatu poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, pokud by daň z takové služby nebyla plně odpočitatelná, kdyby byla poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“

- 5 Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) obsaženého v kapitole 3 nadepsané „Ostatní případy osvobození od daně“ hlavy IX nadepsané „Osvobození od daně“ směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně „pacht a nájem nemovitostí“.
- 6 Článek 137 odst. 1 spadající do téže kapitoly této směrnice umožňuje členským státům poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě určitých plnění, mezi která patří plnění uvedená v čl. 135 odst. 1 písm. l) uvedené směrnice. Článek 137 odst. 2 této směrnice upřesňuje, že členské státy stanoví pravidla pro výkon volby uvedené v prvním odstavci tohoto článku a mohou rozsah této možnosti volby omezit.
- 7 Hlava X směrnice o DPH nadepsaná „Odpočet daně“ obsahuje kapitolu 1 s názvem „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, do které spadá článek 167, podle něhož „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

- 8 Článek 168, který je obsažený ve stejné kapitole 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;
- b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

[...]“

- 9 Článek 176 uvedené směrnice obsažený v kapitole 3 nadepsané „Omezení nároku na odpočet daně“ uvedené kapitoly X stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

[...]“

- 10 Článek 184 směrnice o DPH obsažený v kapitole 5 nadepsané „Oprava odpočtů daně“ téže hlavy X stanoví, že „[p]očáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.

- 11 Článek 185 odst. 1 obsažený v této kapitole 5 uvedené směrnice stanoví:

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

- 12 Článek 187 spadající do uvedené kapitoly této 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 uplatněné u investičního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se 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.“

Portugalské právo

- 13 Článek 12 nadepsaný „Vzdání se osvobození od daně“ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „CIVA“) stanoví v odst. 4, 6 a 7 následující:

„4 – Osvobození od daně stanoveného v článku 9 bodě 29 se mohou vzdát osoby povinné k dani, které pronajímají nemovitosti nebo jejich samostatné části jiným osobám povinným k dani, které je zcela nebo převážně používají k uskutečňování činností zakládajících nárok na odpočet.

[...]

6 – Způsoby a podmínky vzdání se osvobození od daně stanoveného v odstavcích 4 a 5 jsou upraveny zvláštním zákonem.

7 – Nárok na odpočet daně se v takových případech řídí pravidly upravenými v článku 19 a násl., s výhradou ustanovení případně obsažených ve zvláštních právních předpisech.“

- 14 Článek 24 CIVA nadepsaný „Oprava odpočtů daně u dlouhodobého majetku“ stanoví v odstavcích 2, 3, 5 a 6 následující:

„2 – Předmětem ročních oprav jsou také odpočty z nákladů na investice do nemovitostí, pokud existuje kladný či záporný rozdíl ve výši alespoň pěti procentních bodů mezi konečnou procentní hodnotou uvedenou v předchozím článku a použitelnou v roce užívání nemovitosti a během každého z následujících 19 kalendářních roků a procentní hodnotou určenou v průběhu roku, v němž došlo k nabytí či dokončení prací.

3 – Oprava odpočtů daně u dlouhodobého majetku, na něž se vztahují předchozí odstavce, se provede následovně:

- a) na konci roku, během něhož bylo započato s užíváním či obýváním věci, a během každého ze 4 nebo případně 19 následujících kalendářních let je třeba vypočítat výši odpočtu, která by byla použitelná, kdyby k nabytí nemovitosti či k dokončení prací na této nemovitosti došlo během předmětného roku, a to v souladu s konečnou procentní hodnotou téhož roku;
- b) takto získaná částka se odečte od odpočtu provedeného v průběhu roku, během kterého došlo k nabytí, nebo od součtu odpočtů provedených až do roku, v němž byly ukončeny práce prováděné na nemovitostech;
- c) kladný či záporný rozdíl musí být vydělen pěti nebo případně dvaceti a výsledek takto získaný odpovídá částce, která musí být zaplacená, nebo dodatečnému odpočtu, který je nutno provést v průběhu příslušného roku.

[...]

5 – Pokud je dlouhodobý majetek převáděn během opravného období, provede se jednorázová oprava za zbývající část tohoto období, přičemž se má za to, že daný majetek byl určen výlučně k uskutečňování plnění, která v roce, v němž byl uskutečněn převod, jakož i v letech zbývajících do ukončení opravného období plně podléhala zdanění. Pokud je však převod osvobozen od daně podle článku 9 bodu 30 nebo 32, má se za to, že daný majetek byl určen k uskutečňování plnění nepodléhajících zdanění, a v prvně jmenovaném případě musí být provedena příslušná oprava.

6 – Oprava uvedená v předchozím odstavci se rovněž provede, má-li se za to, že je daný majetek určen k uskutečňování plnění nepodléhajícímu zdanění, v případě nemovitého majetku, který původně zakládal nárok na plný nebo částečný odpočet daně, kterou byla zatížena příslušná stavba, nabytí nebo ostatní investiční náklady spojené s tímto nemovitým majetkem, pokud:

- a) osoba povinná k dani uskutečňuje v důsledku změny vykonávané činnosti nebo na základě zákonné povinnosti výlučně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet;
- b) osoba povinná k dani uskutečňuje výlučně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, a to na základě čl. 12 odst. 3 nebo čl. 55 odst. 3 a 4;
- c) nemovitost se stala předmětem pronájmu osvobozeného od daně podle čl. 9 bodu 29.“

- 15 Článek 26 CIVA nadepsaný „Oprava odpočtů týkající se nemovitostí, které nejsou používány pro obchodní účely“ uvádí v prvním odstavci:

„Pokud nejsou nemovitosti zakládající nárok na odpočet během celého jednoho kalendářního roku či několika kalendářních let po začátku období 19 let uvedeného v čl. 24 odst. 2 užívány k podnikatelské činnosti, musí být provedena roční oprava ve výši 1/20 uplatněného odpočtu, která musí být uvedena v daňovém prohlášení za poslední období příslušného roku.“

- 16 Ustanovení a podmínky použitelné na možnost volby zdanění upravené v článku 12 CIVA byly upřesněny v nařízení s mocí zákona č. 241/86 (*Diário da República*, 1. řada, č. 190, ze dne 20. srpna 1986), které bylo pozměněno nařízením s mocí zákona č. 21/2007 (*Diário da República*, 1. řada, č. 20, ze dne 29. ledna 2007) (dále jen „podrobná úprava vzdání se osvobození od daně“).

- 17 Článek 10 této podrobné úpravy nadepsaný „Oprava odpočitatelné daně“ stanoví ve znění použitelném na spor v původním řízení:

„1 – S výhradou ustanovení čl. 25 odst. 1 [CIVA] jsou osoby povinné k dani užívající nemovitý majetek zakládající nárok na úplný nebo částečný odpočet daně, kterou bylo zatíženo příslušné nabytí majetku, povinny provést jednorázovou opravu provedených odpočtů podle čl. 24 odst. 5 [CIVA], přičemž se má za to, že nemovitý majetek slouží k uskutečňování nezdánitelného plnění, pokud:

- a) je nemovitost určena k jiným účelům než k plnění uskutečňovanému osobou povinnou k dani;
- b) nemovitost sice nebyla určena k jiným účelům než k plnění uskutečňovanému osobou povinnou k dani, avšak po dobu delší než dva po sobě jdoucí roky není skutečně užívána k podnikatelské činnosti.“

- 18 Článek 25 odst. 1 CIVA uvedený v článku 10 právní úpravy o vzdání se osvobození od daně citované v předchozím bodě odpovídá článku 26 odst. 1 CIVA, ve znění použitelném na spor v původním řízení, který byl citován v bodě 15 tohoto rozsudku.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 19 Předmětem podnikání společnosti Imofloresmira je koupě, prodej, pronájem a správa nemovitostí určených k bydlení nebo k obchodním či smíšeným účelům, k nimž má vlastnické právo nebo které je ve vlastnictví třetích osob.

- 20 V návaznosti na kontroly provedené v letech 2015 a 2016 finanční a celní úřad konstatoval, že některé samostatné části dvou budov, jejichž vlastníkem je Imofloresmira a v jejichž případě si zvolila zdanění, byly po dobu více než dvou let prázdné, a že navzdory této skutečnosti neprovedla tato společnost opravu uplatněného odpočtu daně v souladu s čl. 26 odst. 1 CIVA a čl. 10 odst. 1 písm. b) podrobné úpravy vzdání se osvobození od daně.
- 21 Z tohoto důvodu měl finanční a celní úřad za to, že společnost měla u prázdných částí budov, jichž je vlastníkem, provést buď roční či případně konečnou opravu odečtené daně, a informoval tuto společnost, že vzhledem k tomu, že k této opravě nedošlo, bylo nutné provést za účetní roky 2011, 2012 a 2013 doměrky nezaplacené daně v celkové výši 1 375 954,71 eura. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že opravy za účetní rok 2013 měly dopad na daň odečtenou v roce 2014.
- 22 Vzhledem k tomu, že Imofloresmira s rozhodnutím finančního a celního úřadu s provedením těchto oprav nesouhlasila, podala žalobu k Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový arbitrážní tribunál (centrum správní arbitráže), Portugalsko] za účelem zrušení dodatečných výměrů DPH.
- 23 Předkládající soud uvádí, že Imofloresmira pravidelně zveřejňovala obchodní sdělení o volných prostorách v těchto budovách za účelem jejich pronájmu.
- 24 V této souvislosti předkládající soud zejména uvádí, že mezi léty 2011 a 2013 uzavřela tato společnost za tímto účelem mandátní smlouvy s realitními agenturami, na základě jejichž rad prováděla různé marketingové akce na podporu komercializace, mezi nimiž bylo zejména vytvoření prospektu, adresáře elektronické pošty, jakož i zřízení internetové stránky, vytvoření a šíření tiskových zpráv mezi širokou veřejností a umístění reklamních tabulí na dotyčných nemovitostech. Dále uvádí, že společnost Imofloresmira také upravila svou nabídku v tom smyslu, že nájemní prostory nabízela za konkurenceschopnější ceny a poskytla možnost sjednat karenční dobu při nastěhování nájemců.
- 25 Podle údajů předkládajícího soudu jsou výdaje vyvolané službami k obchodní propagaci budov, jejichž vlastníkem je Imofloresmira, promítnuty do rozvah za roky 2011 až 2013.
- 26 Imofloresmira před tímto soudem uvádí, že finanční opravy uvedené v bodě 21 tohoto rozsudku jsou protiprávní, jelikož výklad vnitrostátní právní úpravy, která je použitelná ve sporu v původním řízení, zastávaný finančním a celním úřadem je v rozporu s unijním právem a především se směrnicí o DPH, jakož i čl. 26 odst. 1 CIVA a čl. 10 odst. 1 podrobné úpravy vzdání se osvobození od daně.
- 27 Vzhledem k pochybnostem o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy použitelné ve sporu v původním řízení, a zejména čl. 26 odst. 1 CIVA a čl. 10 odst. 1 podrobné úpravy vzdání se osvobození od daně vykládaných finančním a celním úřadem, považuje předkládající soud za nezbytné vyložit články 137, 167, 168, 184, 185 a 187 směrnice o DPH.
- 28 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový arbitrážní tribunál (centrum správní arbitráže)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Za situace, kdy nemovitost, která sice není po dobu dvou nebo více let užívána, přesto však je předmětem obchodní činnosti v tom smyslu, že je nabízena na trhu za účelem pronájmu nebo poskytování služeb typu ‚office centre‘ a že je prokázáno, že vlastník zamýšlí tuto nemovitost pronajmout, přičemž tento pronájem má podléhat DPH a vlastník vyvíjí veškeré úsilí nezbytné k tomu, aby tento záměr uskutečnil, spadá pod pojmy ‚nemovitost [která] není skutečně užívána k podnikatelské činnosti‘, nebo ‚nemovitost [která] není skutečně užívána k uskutečňování zdanitelných plnění‘ ve smyslu čl. 26 odst. 1 [CIVA] a čl. 10 odst. 1 písm. b) podrobné úpravy vzdání se osvobození od DPH u plnění týkajících se nemovitého majetku, schváleného nařízením

s mocí zákona č. 21/2007, v jejich dříve platném znění, jsou tyto pojmy, a tedy skutečnost, že musí být provedena oprava původně provedeného odpočtu, neboť tento odpočet byl vyšší, než jaký mohla osoba povinná k dani uplatnit, v souladu s články 167, 168, 184, 185 a 187 [směrnice o DPH]?

- 2) Pokud bude odpověď kladná, je ve světle správného výkladu článků 137, 167, 168, 184, 185 a 187 [směrnice o DPH] přípustné, aby byla uložena povinnost provést jednorázovou opravu za celé zbývající období, jak stanoví portugalská právní úprava v čl. 10 odst. 1 písm. b) a c) podrobné úpravy vzdání se osvobození od DPH u plnění týkajících se nemovitého majetku, pokud nemovitost není po dobu více než dvou let užívána, avšak je nadále nabízena za účelem pronájmu (s možností zvolit si zdanění) nebo za účelem poskytování (zdanitelných) služeb, a že se předpokládá, že tato nemovitost bude v nadcházejících letech užívána k uskutečňování zdanitelných plnění zakládajících nárok na odpočet?
- 3) Je v souladu s články 137, 167, 168 a 184 [směrnice o DPH] skutečnost, že společné použití ustanovení čl. 2 odst. 2 písm. c) podrobné úpravy vzdání se osvobození od DPH, ve spojení s jeho čl. 10 odst. 1 písm. b) zbavuje osobu povinnou k DPH možnosti zvolit si zdanění při uzavření nových smluv o pronájmu, pokud byla provedena jednorázová oprava DPH, a znemožňuje jakýkoli pozdější odpočet během opravného období?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 29 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 167, 168, 184, 185 a 187 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví opravu původně odečtené DPH z důvodu, že budova, u níž bylo využito možnosti volby zdanění, je považována za budovu, která již není osobou povinnou k dani používána pro účely jejích zdanitelných plnění, když je tato budova po dobu delší než dva roky prázdná, přestože se ji osoba povinná k dani prokazatelně pokoušela během této doby pronajmout.
- 30 Úvodem je třeba připomenout, že podle logiky systému zavedeného směrnicí o DPH mohou být předmětem odpočtu daně, které zatížily na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s výběrem daně 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 této daně na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).
- 31 Zdanění pachtu a nájmu představuje možnost, kterou unijní zákonodárce poskytl členským státům odchýlně od obecného pravidla stanoveného v článku 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, na jehož základě jsou pacht a nájem osvobozeny od DPH. Právo na odpočet odpovídající tomuto zdanění tedy není dáno automaticky, ale pouze pokud členské státy využily oprávnění uvedeného v článku 137 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH a za podmínky, že osoby povinné k dani vykonají právo volby, které jim bylo přiznáno (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 26 a citovaná judikatura).
- 32 Je nesporné, že Portugalská republika této možnosti využila. Z předkládacího rozhodnutí je navíc zjevné, že si Imofloresmira při uzavření smluv o nájmu nemovitostí dotčených ve věci v původním řízení, k němuž došlo před tím, než nastalo sporné období, v němž zůstaly budovy neobsazeny, zvolila zdanění nájmu těchto nemovitostí.

- 33 Ze znění článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že dotyčná osoba musí být pro účely využití nároku na odpočet „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice a dotčené zboží a služby musí být použity pro účely jejich zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52).
- 34 V projednávaném případě není postavení společnosti Imofloresmira jako osoby povinné dani zpochybňováno. Finanční a celní úřad jí naopak nařídil opravu odpočtů DPH z důvodu, že předmětné nemovitosti byly po dobu více než dvou let prázdné a že byly z tohoto důvodu považovány za budovy, které nejsou používány pro účely jejich zdanitelných plnění, přestože je prokázáno, že tato společnost měla během tohoto období neustále v úmyslu tyto budovy pronajmout a zdanit je DPH, a že za tímto účelem podnikala nezbytné kroky.
- 35 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 rozsudky ze dne 11. července 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 8, a ze dne 30. března 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38).
- 36 Pokud daňový orgán na základě informací poskytnutých daným podnikem uznal, že má být tomuto podniku přiznáno postavení osoby povinné k dani, nelze mu toto postavení od tohoto okamžiku následně se zpětnou účinností odejmout z důvodu, že nastaly či nenastaly určité události (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. února 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 21), s výjimkou případu podvodu nebo zneužití.
- 37 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je nárok na odpočet stanovený v člancích 167 až 172 směrnice o DPH nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatní se bezprostředně u všech daní, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 50 a citovaná judikatura).
- 38 Cílem režimu odpočtů je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje úplnou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy podléhají DPH (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51 a citovaná judikatura).
- 39 Je nutné rovněž připomenout, že pro uplatnění systému DPH, a tedy i mechanismu odpočtu je rozhodující nabytí 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 15).
- 40 Z toho vyplývá, že nárok na odpočet zůstává zásadně zachován, přestože 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. února 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20 a ze dne 15. ledna 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1 body 19 a 20).
- 41 V projednávaném případě přerušuje skutečnost, že je budova během určité doby prázdná, podle výkladu zastávaného finančním a celním úřadem, použití budovy pro účely podnikání, což osobu povinnou k dani nutí provést opravu daně, která byla předmětem odpočtu, ačkoli tato osoba měla prokazatelně neustále v úmyslu pokračovat ve výkonu zdanitelné činnosti.

- 42 Z judikatury citované v bodech 39 a 40 tohoto rozsudku přitom vyplývá, že si osoba povinná dani zachovává nárok na odpočet, pokud tento nárok vznikl, přestože tato osoba povinná k dani nemohla z důvodů nezávislých na její vůli používat zboží nebo služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění.
- 43 Jiný výklad směrnice o DPH by byl v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniku. Mohl by při daňovém zacházení se stejnými investičními činnostmi vést k neodůvodněným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic pokouší zahájit činnosti, které povedou ke zdanitelným plněním. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo ke svévolným rozdílům, jelikož by konečné schválení odpočtů daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění či nikoliv (rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22).
- 44 Zásada daňové neutrality proto brání vnitrostátní právní úpravě, která tím, že konečné schválení odpočtů DPH podmiňuje výsledky ekonomické činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, vytváří, pokud jde o daňové zacházení s identickými činnostmi investic do nemovitostí, neodůvodněné rozdíly mezi podniky, které mají stejný profil a vykonávají stejnou činnost.
- 45 Tento závěr nelze zpochybnit tvrzením portugalské vlády, že z důvodu vypovězení dříve uzavřených nájemních smluv došlo ke „změnám okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu“ ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH, takže musí být provedena proporční oprava odečtené daně.
- 46 Zaprvé, i když platí, že nezbytnost provést opravu daně, která byla předmětem odpočtu, může vyvstat rovněž z důvodu okolností nezávislých na vůli osob povinných k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 55), nic to nemění na tom, že toto ustanovení nemůže porušovat základní zásady, na nichž je založen systém zavedený směrnicí o DPH, a zejména zásadu daňové neutrality.
- 47 Na rozdíl od toho, co tvrdí portugalská vláda, by závěr, že k prokázání „změn“ ve smyslu článku 185 směrnice o DPH postačuje, že budova zůstala po vypovězení nájemní smlouvy, jejímž byla předmětem, za okolností nezávislých na vůli jejího majitele prázdná, přestože je prokázáno, že tento majitel měl neustále v úmyslu tuto budovu používat pro účely zdanitelné činnosti a podniká za tímto účelem nezbytné kroky, vedl k omezení nároku na odpočet prostřednictvím ustanovení upravujících opravy odpočtů.
- 48 Zadruhé článek 137 odst. 2 směrnice o DPH sice ponechává členským státům širokou diskreční pravomoc, která jim umožňuje stanovit podmínky výkonu možnosti volby, a dokonce ji zrušit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, body 27 až 30), avšak členské státy nemohou využít tuto pravomoc k porušení článků 167 a 168 této směrnice odnětím již vzniklého nároku na odpočet.
- 49 Omezení odpočtů DPH, k nimž došlo v souvislosti se zdanitelnými plněními po výkonu možnosti volby, by se totiž týkalo nikoliv „rozsahu“ možnosti volby, kterou mohou členské státy omezit podle čl. 137 odst. 2 směrnice o DPH, ale důsledků výkonu této možnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 46).
- 50 Je také nutné zdůraznit, že postavení osoby povinné k dani je definitivně dáno pouze tehdy, pokud dotyčná osoba učinila prohlášení o úmyslu zahájit zamýšlenou ekonomickou činnost v dobré víře. V případě podvodného či zneužívajícího jednání, kdy dotyčná osoba předstírala úmysl vykonávat určitou ekonomickou činnost, ale ve skutečnosti se pokoušela získat do svého soukromého vlastnictví majetek, na nějž lze provést odpočet, může daňový orgán se zpětnou účinností požadovat vrácení částek, které byly předmětem odpočtu, z důvodu, že uvedené odpočty byly provedeny na základě nepravdivých prohlášení (rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 46).

- 51 V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH, jak je připomenuto v jejím článku 131 (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76).
- 52 Pokud by tedy orgán daňové správy zjistil, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, což musí ověřit předkládající soud, byl by oprávněn požadovat se zpětným účinkem vrácení částek, které byly předmětem odpočtu (rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 33 a citovaná judikatura).
- 53 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 167, 168, 184, 185 a 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví opravu původně odečtené DPH z důvodu, že budova, u níž bylo využito možnosti volby zdanění, je považována za budovu, která již není osobou povinnou k dani používána pro účely jejích zdanitelných plnění, když je tato budova po dobu delší než dva roky prázdná, přestože se ji osoba povinná k dani prokazatelně pokoušela během této doby pronajmout.

Ke druhé a třetí otázce

- 54 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není namístě odpovídat na druhou a třetí otázku.

K omezení časových účinků tohoto rozsudku

- 55 Portugalská vláda navrhuje Soudnímu dvoru, aby pro případ, že by rozhodl, že unijní právo brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, omezil časové účinky svého rozsudku.
- 56 Na podporu svého návrhu tato vláda zaprvé uvádí, že ověřování všech právních vztahů v každém jednotlivém případě, za účelem určení, zda osoby povinné k dani, které jsou pronajímateli, správně vypočítaly a dotyčnému členskému státu uhradily částky odpovídající opravám DPH, představuje samo o sobě úkol vyžadující „přemrštěnou“ mobilizaci správních a soudních zdrojů, které nemá k dispozici, jež by, v případě, že by nebylo provedeno, mohlo vést ke zneužití a ještě dalekosáhlejším ztrátám daňových příjmů.
- 57 Zadruhé portugalská vláda tvrdí, že v takovém případě představuje ztráta mezitím již opravené či uhrazené daně značně vysoké částky a vyvolává neúnosnou rozpočtovou nerovnováhu.
- 58 Zatřetí portugalská vláda uvádí, že cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je zaručit, aby částky DPH odpočitatelné na vstupu přímo a proporčně souvisely se zdaněním skutečně provedeným na výstupu, což svědčí o dobré víře portugalského státu a vnitrostátních daňových orgánů.
- 59 V této souvislosti je třeba připomenout, že omezení časových účinků rozsudku představuje výjimečné opatření, které předpokládá, že existuje riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a že vyjde najevo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty týkající se smyslu ustanovení unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, bod 36 a citovaná judikatura).

- 60 Je přitom třeba připomenout, že omezení nároku na odpočet osob povinných k dani představuje výjimku ze základní zásady společného systému DPH, jejíž legalita je podle ustálené judikatury uznávána jen za výjimečných okolností (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 67).
- 61 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že neexistuje objektivní a závažná nejistota ohledně působnosti unijního práva a konkrétně ustanovení směrnice o DPH, pokud jde o rozsah nároku na odpočet a jeho úlohu v rámci systému zavedeného touto směrnicí (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 68).
- 62 Portugalské orgány se proto nemohou dovolávat objektivní a závažné nejistoty týkající se působnosti ustanovení unijního práva. Vzhledem k tomu, že tato podmínka není splněna, není třeba ověřovat, zda je splněno kritérium závažných hospodářských dopadů.
- 63 Z předcházejících úvah vyplývá, že není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

- 64 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:

Články 167, 168, 184, 185 a 187 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví opravu původně odečtené daně z přidané hodnoty z důvodu, že budova, u níž bylo využito možnosti volby zdanění, je považována za budovu, která již není osobou povinnou k dani používána pro účely jejích zdanitelných plnění, když je tato budova po dobu delší než dva roky prázdná, přestože se ji osoba povinná k dani prokazatelně pokoušela během této doby pronajmout.

Podpisy.