

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

30. dubna 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Článek 173 – Osoba se smíšenou povinností k dani – Metody odpočtu daně – Poměrný odpočet daně – Odpočet daně na základě použití – Články 184 až 186 – Oprava odpočtu daně – Změna okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu – Plnění na výstupu nesprávně považované za osvobozené od DPH – Vnitrostátní opatření zakazující změnu metody odpočtu pro roky, které již uplynuly – Prekluzivní lhůta – Zásady daňové neutrality, právní jistoty, efektivity a proporcionality“

Ve věci C-661/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 15. října 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 22. října 2018, v řízení

CTT – Correios de Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

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

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za CTT – Correios de Portugal A. Fernandes de Oliveirou, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, T. Larsenem, R. Campos Lairesem a P. Barros da Costa, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a B. Rechenou, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad daňové neutrality, efektivity, rovnocennosti a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi CTT – Correios de Portugal (dále jen „CTT“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) ve věci opravy odpoté daní z přidané hodnoty (DPH), které CTT provedla v rámci své činnosti spočívající v poskytování poštovních služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Hlava IX směrnice o DPH, nadepsaná „Osvobození od daní“, zahrnuje mimo jiné kapitolu 2, jež se týká „[o]svobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, a kapitolu 3, jež se týká „[o]statních případů osvobození od daní“.

4 Článek 132 této směrnice, který se nachází v kapitole 2 její hlavy IX, v odstavci 1 uvádí:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby;

[...]“

5 Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH, který se nachází v kapitole 3 její hlavy IX, zní:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

[...]“

6 Hlava X směrnice o DPH, nadepsaná „Odpoté daní“, zahrnuje mimo jiné kapitolu 2, která je nadepsána „Poměrný odpoté daní“ a v níž se nacházejí články 173 až 175 této směrnice, a kapitolu 5, která je nadepsána „Oprava odpoté daní“ a v níž se nacházejí mimo jiné články 184 až 189 uvedené směrnice.

7 Článek 173 směrnice o DPH stanoví:

„1. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpotitelná [...], tak i pro plnění, u nichž daň odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl daní připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpotitelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná

osobou povinnou k dani.

2. členské státy mohou přijmout tato opatření:

[...]

c) povolit osobu povinnou k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpout daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;

[...]“

8 Článek 175 odst. 3 této směrnice uvádí:

„Odpout daně provedené na základě prozatímního ročního podílu se opraví, jakmile se v průběhu následujícího roku stanoví konečný podíl.“

9 Článek 184 uvedené směrnice stanoví:

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

10 Článek 185 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpoutu [...]“

11 Článek 186 této směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Portugalské právo

12 Článek 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „CIVA“), uvádí:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

23) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma telekomunikačních služeb;

24) dodání poštovních známek v oběhu nebo kolkových známek za jejich nominální hodnotu, jakož i příslušné prodejní provize;

[...]“

13 Článek 22 CIVA, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpout daně“, v odstavcích 1 až 3 uvádí:

„1. Nárok na odpout daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoutatelné daně v souladu s ustanoveními článků 7 a 8 a uplatní se odečtením částky odpoutatelné daně splatné ve zdaňovacím období od celkové částky daně dlužné za zdanitelná plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani během téhož období.“

2. Aniž jsou dotčena ustanovení § 78, musí být odpot dan? proveden v p?iznání za období, ve kterém došlo k p?ijetí faktur nebo potvrzení o zaplacení DPH, které jsou součástí dovozních prohlášení, nebo za období, které následuje po uvedeném období.

3. Pokud k p?ijetí dokument? uvedených v p?edchozím odstavci došlo b?hem jiného zda?ovacího období, než ve kterém byly tyto dokumenty vydány, m?že být odpot dan? proveden, je-li to stále možné, ve zda?ovacím období, ve kterém byly vydány.“

14 § 23 CIVA, nadepsaný „Metody odpotu dan? u zboží ke smíšenému využití“, uvádí:

„1. Pokud osoba povinná k dani p?i výkonu svých ?inností uskute?uje pln?ní, která zakládají nárok na odpot dan?, a pln?ní, která nárok na odpot dan? nezakládají, v souladu s § 20 se odpot dan? z nabytí zboží nebo služeb použitých p?i uskute?n?ní obou typ? pln?ní stanoví následovně:

[...]

b) Aniž jsou dotčena ustanovení p?edchozího bodu, pokud jde o zboží nebo službu určené k uskute?n?ní pln?ní vyplývajících z výkonu ekonomické ?innosti podle § 2 odst. 1 písm. a), z nichž ?ást nezakládá nárok na odpot dan?, je da? odpotitelná podle procentního podílu odpovídajícího ro?ní hodnot? pln?ní zakládajících nárok na odpot dan?.

[...]

2. Bez ohledu na ustanovení odst. 1 písm. b) m?že osoba povinná k dani provést odpot dan? na základ? skute?ného použití veškerého použitého zboží a služeb, nebo jejich ?ásti, podle objektivních kritérií umož?ujících ur?it míru využití tohoto zboží a služeb v rámci pln?ní zakládajících nárok na odpot dan? a pln?ní, která tento nárok nezakládají, aniž je tím dotčena možnost, že jí generální da?ové ?editelství uloží zvláštní podmínky nebo ukon?í tento zp?sob provád?ní odpotu, pokud zjistí, že to zp?sobuje nebo m?že zp?sobit významná narušení zdan?ní.

[...]

4. Odpotitelný procentní podíl uvedený v odst. 1 písm. b) vyplývá ze zlomku, který má v ?itateli ro?ní hodnotu, bez DPH, pln?ní zakládajících nárok na odpot dan? v souladu s § 20 odst. 1 a ve jmenovateli ro?ní hodnotu, bez DPH, všech pln?ní uskute?n?ných osobou povinnou k dani a plynoucích z výkonu ekonomické ?innosti podle § 2 odst. 1 písm. a), jakož i nezdánitelné dotace, které nejsou dotacemi na vybavení.

[...]

6. Odpotitelný procentní podíl uvedený v odst. 1 písm. b), prozatímn? vypo?ítaný na základ? hodnoty pln?ní uskute?n?ných v p?edchozím roce, a odpot dan? provedený v souladu s odstavcem 2, prozatímn? vypo?ítaný na základ? objektivních kritérií, která byla p?vodn? použita p?i uplatn?ní metody na základ? skute?ného použití, se opraví podle kone?ných ?ástek za rok, k n?muž se vztahují, což vede k odpovídající oprav? provedených odpot? dan?; tato oprava musí být uvedena v p?iznání za poslední období dotčeného roku.“

15 § 78 CIVA, nadepsaný „Opravy“, v odstavci 6 stanoví:

„Oprava v?cných nebo po?etních chyb v registru, které se týkají § 44 až 51 a 65, v p?iznáních uvedených v § 41 a v pokynech nebo p?iznáních uvedených v § 67 odst. 1 písm. b) a c), je fakultativní v p?ípad?, že má za následek da? ve prosp?ch osoby povinné k dani,

avšak může být provedena pouze ve lhůtě dvou let, která v případě uplatnění nároku na odpot daní poíná bžet okamžikem, kdy tento nárok vznikne podle čl. 22 odst. 1, a je povinná, pokud má za následek daň ve prospěch státu.

16 Článek 98 CIVA, nadepsaný „Pezkum z moci úřední a lhůta pro uplatnění nároku na odpot daní“, v odstavci 2 uvádí:

„Aniž jsou dotěna ustanovení obsažená ve zvláštních pēdpisech, nárok na odpot daní nebo na vrácení pēplatku na dani může být uplatněn ve lhůtě čtyř let následujících po vzniku nároku na odpot daní, respektive po zaplacení pēplatku na dani.“

Spor v pēvodním řízení a pēedbžné otázky

17 CTT pēsobí na trhu s poštovními službami v Portugalsku. Mimo jiné plní povinnosti v oblasti veřejných služeb na tomto trhu.

18 Plnění uskutečovaná CTT, která spadají pod všeobecnou poštovní službu, jsou osvobozena od DPH na základě čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, a nezakládají tedy nárok na odpot daní. Vzhledem k tomu, že CTT uskutečuje rovněž plnění podléhající DPH a zakládající nárok na odpot daní, je tento podnik osobou se „smíšenou“ povinností k dani.

19 V individuálním výkladovém stanovisku přijatém v prěbřhu roku 2007 (dále jen „individuální výkladové stanovisko z roku 2007“) měl daňový a celní úřad za to, že poštovní platební služby, které CTT nabízí, jsou osvobozeny od DPH. Platnost tohoto individuálního výkladového stanoviska uplynula dne 31. prosince 2012.

20 V prěbřhu roku 2012 portugalský zákonodárce provedl revizi právního režimu použitelného na poskytování poštovních služeb, a to za účelem liberalizace trhu od 1. ledna 2013 podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/6/ES ze dne 20. února 2008, kterou se mění směrnice 97/67/ES s ohledem na úplné dotvoření vnitřního trhu poštovních služeb Společenství (Úř. věst. 2008, L 52, s. 3).

21 Nicméně až v prěbřhu roku 2015 vyvstaly pochybnosti ohledně daňových důsledků liberalizace portugalského poštovního trhu. CTT zažala vyměňovat DPH z poštovních platebních služeb od dubna 2015 a dne 23. června 2015 požádala o aktualizaci individuálního výkladového stanoviska z roku 2007.

22 V novém individuálním výkladovém stanovisku ze dne 20. listopadu 2015 daňová a celní správa objasnila dopad liberalizace trhu poštovních služeb na osvobození od DPH a upřesnila, že s ohledem na rozsudek ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), se na poštovní platební služby poskytnuté od 1. ledna 2013 již nevztahuje osvobození od DPH pro veřejné pošty.

23 V důsledku toho CTT v prěbřhu roku 2016 vyměnila DPH z plnění spočívajících v poštovních platebních službách a uskutečňovaných od 1. ledna 2013 a podala opravená daňová přiznání, v nichž zpětně dodatečně vyměnila DPH pro rok 2013, jakož i pro roky 2014 a 2015. CTT mimoto v těchto žádostech o opravu změnila metodu odpotu daní, neboť část DPH, která byla dříve odpotěna na základě metody poměrného odpotu, byla odpotěna podle metody na základě použití. Tato oprava vedla k dodatečnému odpotu DPH v celkové výši 1 967 567,82 eura.

24 Po provedení kontroly u CTT, která se týkala hospodářského roku 2015, daňová a celní správa připomněla, že metodu odpotu nelze změnit v případě, že byl uplatněn konečný podíl, a dovodila z toho, že v případě CTT, která již uplatnila konečný podíl, již lhůta pro změnu metody

odpořtu uplynula. Mimoto měla za to, že oprava, kterou požaduje CTT a která se týká změny metody odpořtu, nemá žádný právní základ v CIVA. Tato daňová a celní správa proto odmítla dodatečný odpořet založený na změně metody odpořtu, avšak opravila konečné podíly pro roky 2013 až 2015 z důvodu, že plnění spočívající v poštovních platebních službách a uskutečňuje v těchto letech nebyla osvobozena od DPH.

25 Dne 21. března 2018 podala CTT k předkládajícímu soudu návrh na vydání rozhodčího nálezů a tvrdila, že zásady efektivity a rovnocennosti jsou neslučitelné s výkladem CIVA, podle kterého je možné určit metodu odpořtu pouze v okamžiku přijetí faktur.

26 V této souvislosti se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání zásady neutrality, efektivity, rovnocennosti a proporcionality takovému výkladu čl. 98 odst. 2 [CIVA], který vylučuje použití tohoto ustanovení na změnu nebo opravu již provedených odpořtů?

2) Brání tyto zásady takové právní úpravy, jako je čl. 23 [odst.] 1 písm. b) a [odst.] 6 [CIVA], která je vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která si pro účely výpořtu nároku na odpořet daně ze zboží a služeb ke smíšenému využití zvolila určitou metodu stanovení koeficientu nebo určité rozdělovací kritérium a provedla opravu na základě konečných hodnot vztahujících se k roku, za něž se odpořet uplatňuje, podle uvedeného odstavce 6, nemže v rámci dodatečného vyměření DPH z činnosti, která byla původně považována za činnost osvobozenou od této daně, tyto prvky zpřesní změnit a znovu vypořítat původní odpořet, který již podle tohoto pravidla provedla?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

27 Portugalská vláda v písemném vyjádření uvádí, že má pochybnosti o přípustnosti předběžných otázek. Podle jejího názoru totiž zaprvé předkládající soud neuvádí, z jakých důvodů jsou zásady daňové neutrality, proporcionality, rovnocennosti a efektivity v projednávaném případě relevantní. Zadruhé má na základě těchto otázek Soudní dvůr podle jejího názoru určit rozsah působnosti ustanovení vnitrostátního práva.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že systém spolupráce zavedený článkem 267 SFEU je založen na jasné dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem. V rámci řízení zahajovaného na základě tohoto článku přísluší výklad vnitrostátních ustanovení soudům členských států, a nikoli Soudnímu dvoru, takže Soudnímu dvoru nepřislouší, aby se vyjádřoval ke slučitelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva unijního. Soudní dvůr je naproti tomu příslušný k tomu, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veškeré poznatky k výkladu unijního práva, které mu umožní posoudit slučitelnost norem vnitrostátního práva s unijní právní úpravou (rozsudek ze dne 15. října 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 21 a citovaná judikatura).

29 I když doslovný obsah otázek položených předkládajícím soudem v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vybízí Soudní dvůr k tomu, aby se vyjádřil ke slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s unijním právem, nic nebrání Soudnímu dvoru, aby podal předkládajícímu soudu užitečnou odpověď a poskytl mu poznatky k výkladu unijního práva, které jemu samotnému umožní rozhodnout o slučitelnosti vnitrostátního práva s unijním právem (rozsudek ze dne 15. října 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 22 a citovaná judikatura). Vzhledem k tomu, že se otázky týkají výkladu unijního práva, je proto Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (v tomto smyslu viz usnesení ze

dne 13. prosince 2012, Debiasi, C-560/11, nezveřejněné, EU:C:2012:802, bod 23 a citovaná judikatura).

30 Položené otázky je tedy třeba chápat tak, že se v podstatě týkají výkladu směrnice o DPH, zejména článků 173 a 184 až 186, ve světle unijních právních zásad daňové neutrality, efektivity, rovnocennosti a proporcionality.

K předložným otázkám

K první otázce

31 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 173 směrnice o DPH musí být ve světle zásad daňové neutrality, efektivity, rovnocennosti a proporcionality vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, který na základě tohoto ustanovení povoluje osobám povinným k dani provést odpočet DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i plnění, u nichž daň odpočitatelná není, nebo jejich části, zakazoval tímto osobám povinným k dani změnit metodu odpočtu po stanovení konečného podílu.

32 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle čl. 173 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH se odpočitatelný podíl stanoví v souladu s články 174 a 175 této směrnice pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani na základě obratu. Nicméně podle čl. 173 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice mohou členské státy povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 49 a 50].

33 V projednávaném případě je nesporné, že portugalský zákonodárce na základě posledně uvedeného ustanovení povolil osobám se smíšenou povinností k dani provést odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části, a že CTT se tedy mohla rozhodnout, zda své odpočty DPH u zboží a služeb ke smíšenému využití provede podle metody odpočitatelného podílu nebo podle metody na základě použití.

34 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH je uplatnění systému odpočtu DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části, fakultativní možností, kterou mají členské státy při uspořádání svého daňového systému. Aťkoli tak mají členské státy při volbě opatření, která mají být přijata k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, prostor pro uvážení, jsou nicméně povinny při výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásady proporcionality, daňové neutrality a právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, body 22 a 23, a rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41 a citovaná judikatura).

35 Pokud jde o tyto zásady, je třeba nejprve připomenout, že zásada proporcionality nebrání tomu, aby členský stát, který využil možnost poskytnout svým osobám povinným k dani právo zvolit si zvláštní režim zdanění, přijal právní úpravu, která použití tohoto režimu podmiňuje získáním předchozího, nikoli retroaktivního souhlasu ze strany daňové správy, a že skutečnost, že tento schvalovací postup nemá zpětný účinek, nemá za následek nepřiměřenost tohoto postupu. V důsledku toho takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčeny v původním řízení, které osobám povinným k dani odepírají možnost uplatnit po stanovení konečného podílu systém odpotu daně na základě použití, nepřekračují meze toho, co je pro správný výběr DPH nezbytné (obdobně s režimem osvobození malých podniků od daně viz rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, body 43 až 45 a citovaná judikatura).

36 Pokud jde dále o zásadu daňové neutrality, z judikatury Soudního dvora zjevně vyplývá, že členské státy mohou v souladu s čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112 použít pro určité plnění namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení, a to pod podmínkou, že podle této zásady daňové neutrality zaručí tato metoda přesnější určení odpodíatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obratu. Každý členský stát, který se rozhodne povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpodet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části, tak musí dbát na to, aby zpěsoby výpočtu nároku na odpodet umožnily určit s nejvyšší přesností část DPH, která připadá na plnění zakládající nárok na odpodet. Zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, totiž vyžaduje, aby zpěsoby, jakými se vypočítává odpodet daně, objektivně odrážely skutečný podíl výdajů na pořízení zboží a služeb ke smíšenému využití, který může připadat na plnění, u nichž je daň odpodíatelná [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 51 a 52 a citovaná judikatura].

37 Soudní dvůr však upesnil, že zvolená metoda nemusí být nutně tou nejpřesnější z možných metod, ale musí zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče založeného na obratu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 53 a citovaná judikatura].

38 Z toho plyne, že na rozdíl od toho, co v podstatě tvrdí CTT, nelze zásadu daňové neutrality vykládat v tom smyslu, že v každé situaci musí být natolik usilováno o nejpřesnější metodu odpotu, že by bylo vyžadováno systematické zpochybňování původně použité metody odpotu i poté, co byl stanoven konečný podíl.

39 Zprvé by takový výklad zbavoval smyslu výsadu členských států stanovenou v čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, a sice povolit osobám povinným k dani provést odpodet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části, nebo povolení by se v praxi stalo povinností. V tomto ohledu přitom stačí připomenout, že zohlednění těchto zásad, kterými se řídí systém DPH, avšak od kterých se zákonodárce může právoplatně odchýlit, každopádně nemůže odvodnit výklad, který by výjimku výslovně zamýšlenou zákonodárcem zbavil veškerého užitečného účinku (rozsudek ze dne 14. prosince 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 42).

40 Zadruhé by byl takový výklad v rozporu s judikaturou, podle které směrnice o DPH neukládá osobě povinné k dani, která má možnost se rozhodnout mezi dvěma plněními, povinnost uplatnit to plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Naopak osoba povinná k dani má právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

41 Konečně, pokud jde o zásadu právní jistoty, tato zásada vyžaduje, aby daňovou situaci

osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti v případě daňové správy nebylo možné zásuvně neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46, a rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 51). Jak přitom správně připomíná portugalská vláda, nejeví se jako přiměřené požadovat, aby daňové orgány za všech okolností akceptovaly, že osoba povinná k dani může jednostranně změnit metodu odpisu, kterou použila k určení odpisatelných částek DPH.

42 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH musí být ve světle zásad daňové neutrality, právní jistoty a proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát, který na základě tohoto ustanovení povoluje osobám povinným k dani provést odpis DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpisatelná, tak i plnění, u nichž daň odpisatelná není, nebo jejich části, zakazoval tímto osobám povinným k dani změnit metodu odpisu DPH po stanovení konečného podílu.

K druhé otázce

43 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 184 až 186 směrnice o DPH musí být ve světle zásad daňové neutrality, efektivity, rovnocennosti a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě které je osobě povinné k dani odepřena možnost, aby po stanovení konečného podílu podle čl. 175 odst. 3 této směrnice opravila odpisy DPH zaplacené z pořízení zboží nebo služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpisatelná, tak i plnění, u nichž daň odpisatelná není, uplatněním metody na základě použití povolené vnitrostátním právem na základě čl. 173 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice v situaci, kdy osoba povinná k dani při volbě metody odpisu nevzdala, že plnění, které považovala za osvobozené od daně, ve skutečnosti od daně osvobozené nebylo, a obecná prekluzivní lhůta stanovená vnitrostátním právem za účelem opravy odpisu ještě neuplynula.

44 Z předkládacího rozhodnutí a odpovědí účastníků řízení na otázky položené Soudním dvorem vyplývá, že když se CTT rozhodla provést odpis DPH vztahující se k určitému zboží a službám podle metody založené na obratu za roky dotčené v povodním řízení, zohlednila skutečnost, že plnění spočívající v poštovních platebních službách, která uskutečnila, byla podle individuálního výkladového stanoviska z roku 2007 osvobozena od DPH. V průběhu roku 2015 dospěl však příslušný daňový orgán k tomu, že liberalizace poštovního trhu, k níž došlo od 1. ledna 2013, omezila rozsah osvobození od daně pouze na služby poskytované veřejnými poštami. CTT tedy měla nesprávně za to, že v letech 2013 až 2015 byla plnění spočívající v poštovních platebních službách osvobozena od DPH.

45 Na úvod je třeba připomenout, že i když je ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v povodním řízení, jakož i k výkladu a uplatnění vnitrostátního práva příslušný pouze vnitrostátní soud, Soudnímu dvoru přísluší poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 37 a 38 a citovaná judikatura).

46 V projednávaném případě Evropská komise v písemném vyjádření a CTT v odpovědi na otázky položené Soudním dvorem tvrdí, že poštovní platební služby dotčené v povodním řízení by mohly představovat platební transakce osvobozené od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. CTT doplnila, že tyto služby byly ostatně v individuálním výkladovém stanovisku z roku 2007 považovány za osvobozené od daně na tomto základě, a nikoli na základě čl. 132 odst. 1 písm. a) této směrnice. Předkládajícímu soudu tedy přísluší ověřit, zda se na tyto služby vztahuje osvobození od DPH stanovené v uvedeném čl. 135 odst. 1 písm. d).

47 Za úelem odpovědi na druhou předložnou otázku je přitom třeba vycházet z předpokladu uvedeného v předkládacím rozhodnutí, že tyto služby již sice nebyly od 1. ledna 2013 od DPH osvobozeny, ale tato změna se projevila až v průběhu roku 2015, takže CTT v okamžiku volby metody odpovědi nevzdala, že plnění, která považovala za osvobozená od daně, ve skutečnosti osvobozená nebyla.

48 V tomto ohledu předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, zda CTT jednala v dobré víře, což rovněž závisí mimo jiné na tom, zda po liberalizaci portugalského poštovního trhu byly změny týkající se osvobození služeb poskytovaných veřejnými poštami od daně předvídatelné, či nikoli.

49 Je však třeba nejprve připomenout, že článek 184 směrnice o DPH stanoví, že požátek odpodě daně musí být opraven, je-li nižší nebo vyšší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Podle čl. 185 odst. 1 této směrnice se oprava provede zejména v případě, že se změní okolnosti vedoucí zohledněné při výpočtu výše odpodě (rozsudek ze dne 16. června 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 46).

50 Mechanismus opravy stanovený v článcích 184 až 186 směrnice o DPH má za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpodě DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27). Zpochybnění osvobození poštovních platebních služeb od daně přitom vedlo k přerušení tohoto úzkého a přímého vztahu mezi nárokem na odpodě DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu. V důsledku tohoto zpochybnění tedy došlo v letech 2013 až 2015 ke změně ve smyslu článku 185 směrnice o DPH, a to změně jedné z okolností vedoucí zohledněných při výpočtu odpodě. Z toho plyne, že CTT měla nárok na opravu podle článku 184 této směrnice (obdobně s případem plnění, které je chybně považováno za podléhající DPH, ale je ve skutečnosti od daně osvobozené, viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 39).

51 Ze společného výkladu článků 184 a 185 směrnice o DPH rovněž vyplývá, že oprava odpodě daně měla být určena tak, aby výše konečného odpodě odpovídala výši odpodě, který by měla taková osoba povinná k dani, jako je CTT, nárok provést, pokud by na počátku zohlednila skutečnost, že poštovní platební služby nejsou osvobozeny od DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 16. června 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

52 Otázka, zda je dané plnění osvobozeno od daně, představuje v tomto ohledu zásadní okolnost zohledněnou osobou se smíšenou povinností k dani pro účely určení, jak je třeba provést odpodě DPH. V tomto ohledu postačí konstatovat, že zpochybnění osvobození plnění na výstupu může vést k tomu, že některé zboží nebo služby, u nichž se mělo za to, že jsou určeny ke smíšenému využití, jsou ve skutečnosti používány pouze k plněním zakládajícím nárok na odpodě DPH. Ze znění článku 173 směrnice o DPH přitom jasně vyplývá, že tento článek se vztahuje pouze na zboží a služby ke smíšenému využití. V případě zboží a služeb určených výlučně k uskutečnění zdanitelných plnění jsou osoby povinné k dani oprávněny odpodě celou daň zaplacenou z jejich poskytnutí či dodání [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 47].

53 Z toho v projednávaném případě plyne, že CTT mělo být přiznáno právo změnit metodu odpodě daně, aby mohla provést odpodě DPH, na které by měla nárok, kdyby mohla na počátku zohlednit skutečnost, že poštovní platební služby nebyly v letech dotčených v původním řízení osvobozeny od DPH. V tomto ohledu nemůže obstát argument portugalské vlády, že došlo k opravě odpodě daně v rozsahu, v němž daňový orgán schválil opravu konečných podílů pro roky

dotčené v původním řízení, jelikož poštovní platební služby byly nesprávně považovány za osvobozené od DPH.

54 Dále, i když článek 186 směrnice o DPH členským státem výslovně ukládá, aby stanovily podmínky opravy DPH, tyto státy musejí při přijímání vnitrostátní právní úpravy stanovující tyto podmínky dodržovat unijní právo, zejména jeho základní zásady (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 27 a 48).

55 Zásada daňové neutrality přitom vyžaduje, jak bylo připomenuto v bodě 36 tohoto rozsudku, aby způsoby, jakými se vypočítává odpočet DPH, objektivně odrážely skutečný podíl výdajů vynaložených na pořízení zboží a služeb ke smíšenému využití, který může připadat na plnění zakládající nárok na odpočet. Tato zásada tedy brání tomu, aby členský stát odmítl opravu metody odpočtu DPH v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, ledaže taková oprava neumožňuje přesněji určit část DPH, která se vztahuje k plněním zakládajícím nárok na odpočet.

56 Na základě zásady proporcionality má vnitrostátní zákonodárce možnost podmínit formální povinnosti osob povinných k dani sankcemi, které jsou pro osoby povinné k dani pobídkou k dodržování uvedených povinností za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Přitom vzhledem k převažujícímu významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, se sankce spočívající v absolutním odepření nároku na odpočet, který byla osoba povinná k dani oprávněna provést, jeví jako nepřiměřená v případě, kdy není prokázán žádný daňový únik nebo poškození státního rozpočtu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 48 a 51).

57 V projednávaném případě přitom ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá žádný nepřímý důkaz o podvodném nebo zneužívajícím jednání ze strany CTT.

58 Konečně portugalská vláda poznamenává, že i když CTT měla nárok změnit metodu odpočtu DPH, o opravu bylo požádáno po uplynutí lhůty. Zatímco totiž čl. 98 odst. 2 CIVA stanoví pro změnu nebo opravu odpočtu obecnou lhůtu čtyř let, která počíná běžet od vzniku nároku na odpočet nebo zaplacení příspěvku na dani, použití této lhůty je vyloučeno v případě, že byl konečný podíl stanoven na základě čl. 175 odst. 3 směrnice o DPH.

59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet, nelze na základě zásady právní jistoty považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38).

60 V projednávané věci sice ze skutečností poskytnutých předkládajícím soudem nevyplývá, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení stanoví v oblasti DPH jiný režim, než je režim stanovený v jiných daňových oblastech vnitrostátního práva, avšak zásada efektivity brání takové právní úpravě v rozsahu, v němž je tato právní úprava za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v povodním řízení, způsobilá zbavit osobu povinnou k dani možnosti opravit svá přiznání k DPH, pokud byl stanoven konečný podíl, přestože ještě neuplynula prekluzivní lhůta čtyř let stanovená uvedenou právní úpravou. Za takových okolností by se totiž výkon práva na opravu odpůt DPH, připomenutý v bodě 51 tohoto rozsudku, v praxi ukázal jako znemožňující nebo přinejmenším nadměrně zatížený (obdobně viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 40 a 41).

61 V tomto ohledu je třeba dále připomenout, že vnitrostátní soudy jsou povinny v co nejvíce možné míře vykládat vnitrostátní právo v souladu s unijním právem a že i když povinnost konformního výkladu nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*, vnitrostátní soudy musí případně změnit judikaturu nebo rozhodovací praxi, vychází-li tato judikatura nebo tato praxe z výkladu vnitrostátního práva, který je neslučitelný s cíli směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2019, Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, body 48 a 49).

62 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou předložnou otázku odpovědět, že články 184 až 186 směrnice o DPH musí být ve světle zásad daňové neutrality, efektivity a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě které je osobě povinné k dani, která provedla odpůty DPH zaplacené z pořízení zboží nebo služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpůtitelná, tak i plnění, u nichž daň odpůtitelná není, podle metody založené na obratu, odepřena možnost, aby po stanovení konečného podílu podle čl. 175 odst. 3 této směrnice opravila tyto odpůty DPH uplatněním metody na základě použití v situaci, kdy:

- dotýný členský stát povolí na základě čl. 173 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice osobám povinným k dani provést odpůty DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpůtitelná, tak i plnění, u nichž daň odpůtitelná není, nebo jejich části,
- osoba povinná k dani v okamžiku volby metody odpůtu v dobré víře nevěděla, že plnění, které považovala za osvobozené od daně, ve skutečnosti osvobozené od daně nebylo,
- obecná prekluzivní lhůta stanovená vnitrostátním právem pro účely provedení opravy odpůt dosud neuplynula a
- změna metody odpůtu umožní přesněji určit část DPH, která se vztahuje k plněním zakládajícím nárok na odpůet.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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:

- 1) Článek 173 odst. 2 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve světle zásad daňové neutrality, právní jistoty a proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát,

který na základě tohoto ustanovení povoluje osobám povinným k dani provést odpout daně z přidané hodnoty (DPH) na základě použití buď veškerého zboží a služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpoutatelná, tak i plnění, u nichž daň odpoutatelná není, nebo jejich části, zakazoval tímto osobám povinným k dani změnit metodu odpoutu DPH po stanovení konečného podílu.

2) Články 184 až 186 směrnice 2006/112 musí být ve světle zásad daňové neutrality, efektivity a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě které je osoba povinná k dani, která provedla odpouty daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené z pořízení zboží nebo služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpoutatelná, tak i plnění, u nichž daň odpoutatelná není, podle metody založené na obratu, odepřena možnost, aby po stanovení konečného podílu podle čl. 175 odst. 3 této směrnice opravila tyto odpouty uplatněním metody na základě použití v situaci, kdy:

- dotýkný se čl. 173 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice osobám povinným k dani provést odpouty DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb použitých k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpoutatelná, tak i plnění, u nichž daň odpoutatelná není, nebo jejich části,
- osoba povinná k dani v okamžiku volby metody odpoutu v dobré víře nevěděla, že plnění, které považovala za osvobozené od daně, ve skutečnosti osvobozené od daně nebylo,
- obecná prekluzivní lhůta stanovená vnitrostátním právem pro účely provedení opravy odpoutě dosud neuplynula a
- změna metody odpoutu umožní přesněji určit část DPH, která se vztahuje k plněním zakládajícím nárok na odpout.

Podpisy

* Jednací jazyk: portugalská.