

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

6. října 2022(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet DPH zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité osobou povinnou k dani k vytvoření investičního majetku – články 184 až 187 – Oprava odpočtu daní – Povinnost opravit odpočty DPH v případě vstupu osoby povinné k dani do likvidace a výmazu této osoby z registru osob povinných k DPH“

Ve věci C-293/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 28. dubna 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 7. května 2021, v řízení

UAB „Vittamed technologijos“, v likvidaci

v.

Valstybinė mokesčių inspekcija,

za přítomnosti:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, D. Gratsias a Z. Csehi (zpravodaj), soudci,

generální advokát: T. Ąapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za litevskou vládu K. Dieninisem a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 až 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 společností UAB „Vittamed technologijos“, v likvidaci (dále jen „Vittamed“), a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky) ve věci povinnosti provést opravu daně z přidané hodnoty (DPH) provedené za zboží a služby, které byly pořízeny za účelem vytvoření investičního majetku, který nakonec nebyl a nikdy nebude použit pro zamýšlenou zdanitelnou hospodářskou činnost v důsledku rozhodnutí o vstupu osoby povinné k dani do likvidace a jejím výmazu z registru osob povinných k DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 167 směrnice o DPH zní následovně:

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

4 Článek 168 písm. a) uvedené 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“.

5 Kapitola 5 hlavy X uvedené směrnice, nadepsaná „Oprava odpočtu daně“, obsahuje mimo jiné články 184, 185 a 187.

6 Článek 184 stanoví:

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

7 Článek 185 pak stanoví:

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

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

8 Článek 186 uvádí:

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

9 Článek 187 směrnice uvádí:

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

Litevské 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 [provede] 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.“

Litevské právo

10 Článek 58 odst. 1 bod 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty) ze dne 5. března 2002 (Žin., 2002, Nr. 35-1271) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Osoba povinná k DPH má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu nebo při dovozu zboží nebo služeb za předpokladu, že toto zboží nebo služby jsou určeny k použití v rámci následujících činností osoby povinné k DPH:

[...] dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH [...]

11 Článek 66 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží nebo služby, z nichž byla v plné výši nebo částečně odečtena DPH zaplacená na vstupu nebo při dovozu (a v případě, že toto zboží nebo služby byly vytvořeny samotnou osobou povinnou k dani, DPH uplatněná na zboží nebo služby použité k tomuto vytvoření), použity pro jinou činnost, než je činnost uvedená v čl. 58 odst. 1 tohoto zákona, nebo došlo k jejich ztrátě, je třeba provést opravu odpočtu DPH v přiznání k DPH za období, ve kterém byly zjištěny výše uvedené okolnosti, a to odpovídajícím zvýšením částky DPH splatné do rozpočtu nebo snížením částky DPH vratné z rozpočtu [...]

12 Článek 69 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„V případě, že dojde k výmazu osoby z registru osob povinných k DPH nebo je-li osoba povinná k DPH v likvidaci, opraví se odpočty DPH v souladu s postupem stanoveným v článcích 66 a 67 tohoto zákona v přiznání k DPH dotčené osoby, přičemž odečtená DPH zaplacená na vstupu nebo při dovozu za zboží nebo služby, včetně investičního majetku, které již nebudou používány pro výkon činností uvedených v čl. 58 odst. 1 tohoto zákona, bude vrácena do rozpočtu.“

Spor v původním řízení a předložná otázka

13 Vittamed je společnost se sídlem v Litvě, která se zabývá vědeckotechnickým výzkumem a jeho praktickou aplikací.

14 Od 1. března 2012 společnost nedodala žádné zboží ani neposkytla žádné služby podléhající DPH.

15 Vittamed pořizovala v letech 2012 a 2013 mj. zboží a služby v rámci uskutečnění mezinárodního projektu financovaného Evropskou unií, jehož cílem bylo vyvinout prototyp diagnostického a monitorovacího zdravotnického zařízení, a následně tento přístroj uvést na trh. Bylo jí vystaveno osm faktur. Společnost provedla odpočet DPH zaplacené na vstupu za dodání tohoto zboží a poskytnutí těchto služeb ve výši 87 987 eur. Dotčený projekt byl dokončen dne 31. prosince 2013.

16 Vittamed použila uvedené zboží a služby tak, že vytvořila nehmotný (licence) a hmotný (prototypy přístrojů) investiční majetek. Chtěla tento investiční majetek použít v rámci své budoucí zdanitelné činnosti.

17 Po skončení uvedeného projektu Vittamed hospodařila v letech 2014 a 2015 se ztrátou a zaknihované nerozdělené ztráty minulých let se neustále zvyšovaly. Vzhledem ke ztrátovým letům a absenci objednávek a potenciálních příjmů bylo rozhodnuto, že její činnost bude ukončena. Z tohoto důvodu jediný akcionář společnosti Vittamed přijal v srpnu 2015 rozhodnutí o zahájení její likvidace poté, co konstatoval, že její inovativní vdecké činnosti nejsou rentabilní.

18 Dne 10. září 2015 získala Vittamed právní postavení „právní osoby v likvidaci“.

19 Dne 23. září téhož roku podala Vittamed žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH a podala přiznání k této dani, které měla takto vymazaná osoba podat za poslední zdaovací období, tedy od 1. září do 23. září 2015. V tomto přiznání společnost neopravila odpočet daně ve vztahu ke zbylému zboží či službám, které dosud nebyly prodány.

20 Téhož dne byla Vittamed vymazána z dotčeného registru.

21 Na základě příkazu k provedení kontroly ze dne 28. prosince 2017 byla u společnosti Vittamed provedena daňová kontrola ze strany Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (státní daňová inspekce okresu Kaunas, Litva).

22 Rozhodnutím ze dne 24. ledna 2019 uvedená daňová inspekce v podstatě konstatovala, že jakmile bylo přijato rozhodnutí o provedení likvidace společnosti Vittamed, příslušelo této společnosti opravit odpočty DPH odvedené na vstupu a vrátit do rozpočtu DPH z pořízeného zboží nebo služeb, které již neměly být využity pro činnosti podléhající této dani. Uložila proto společnosti povinnost zaplatit dodatečnou DPH ve výši 87 987 eur navýšenou o částku 30 427 eur z titulu úroků z prodlení, jakož i pokutu ve výši 8 798 eur, odpovídající 10 % dlužné DPH.

23 Vittamed toto rozhodnutí zpochybnila u státní daňové inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky s odvodněním, že podle judikatury Soudního dvora Evropské unie lze v případě výdajů vynaložených při přípravě hospodářské činnosti požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu i v případě, že hospodářská činnost není zahájena a zamýšlená zdanitelná plnění se nakonec neuskutečnila.

24 Rozhodnutím ze dne 19. dubna 2019 uvedená daňová inspekce rozhodnutí státní daňové inspekce okresu Kaunas potvrdila.

25 Vittamed podala odvolání k Mokestinų ginimo komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky). Rozhodnutím ze dne 20. června 2019 tato komise odvolání zamítla.

26 Vittamed podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 10. října 2019.

27 Vittamed podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), který je předkládajícím soudem.

28 Tento soud vyjadřuje pochybnosti o existenci povinnosti opravit odpoty DPH ve sporu v původním řízení bez ohledu na skutečnost, že se jediný akcionář osoby povinné k dani rozhodl provést její likvidaci a že tato na základě uvedeného rozhodnutí podala žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH, které bylo vyhověno. V tomto ohledu zděrazňuje zjevný rozpor v judikatuře Soudního dvora.

29 Na straně jedné, odvolává se nejprve na bod 20 rozsudku ze dne 9. července 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), předkládající soud připomíná, že cílem mechanismu oprav stanoveného v člácích 184 až 187 směrnice o DPH je založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH zaplacené na vstupu a využíváním předmětného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu. Následně, vycházejí z bodu 38 rozsudku ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), uvedený soud uvádí, že v rámci společného systému DPH mohou být odečteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani za účelem svých zdanitelných plnění. V tomto ohledu uvedený soud upřesňuje, že podle bodu 56 rozsudku ze dne 31. května 2018, Kollroß a Wirtl, (C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372), čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše daného odpotu. A konečně, uvedený soud uvádí body 44 až 46 rozsudku ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), a poukazuje na to, že tento úzký a přímý vztah, který musí existovat mezi nárokem na odpot DPH zaplacené na vstupu a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění, je přetržen, pokud osoba povinná k dani již nemá v úmyslu používat dotčené zboží a služby pro zdanitelná plnění na výstupu nebo je použije pro plnění osvobozená od daně.

30 Předkládající soud v tomto ohledu podotýká, že přijetí rozhodnutí jediného akcionáře dotčené osoby provést její likvidaci a žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH podaná touto osobou objektivním způsobem potvrzují, že uvedená osoba již nehodlá používat zboží nebo služby, u nichž byla uhrazená DPH odečtena v rámci zdanitelných hospodářských činností, což představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH, k níž došlo po podání přiznání k DPH. Uvedený soud uvádí, že takové posouzení je služitelné s čl. 69 odst. 1 zákona o DPH.

31 Na straně druhé předkládající soud odkazuje na judikaturu vzešlou z rozsudků ze dne 15. ledna 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1, body 19 a 20), ze dne 28. února 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, body 40 a 42), jakož i ze dne 17. října 2018, *Ryanair*, (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25), podle nichž nárok na odpotet zůstává v zásadě zachován i tehdy, pokud později osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na její vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpotu, v rámci zdanitelných plnění, čímž se zděrazuje, že uvedená osoba si zachovává nárok na odpotet od okamžiku, kdy jí tento nárok vznikl, přestože nemohla z důvodů nezávislých na své vůli zboží nebo služby, které vedly k odpotu, použít v rámci zdanitelných plnění. Domnívá se, že podle uvedené judikatury lze mít za to, že s výjimkou případu uvedeného v čl. 185 odst. 2 druhém pododstavci směrnice o DPH je nárok na poáteční odpotet DPH zachován a nevzniká jakákoliv povinnost provést jeho opravu, pokud zboží nebo služby nebyly použity při výkonu dotčené hospodářské činnosti z důvodu okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani.

32 Předkládající soud se v tomto ohledu zabývá tím, zda rozhodnutí o vstupu osoby povinné k dani do likvidace, jakož i žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH, které tato osoba v zásadě předkládá z vlastní iniciativy, umožňují konstatovat existenci „okolností nezávislých na vůli“ této osoby ve smyslu judikatury uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku. Podotýká, že v projednávaném případě Vittamed uvedla, že rozhodnutí o jejím vstupu do likvidace bylo přijato z důvodu neustále rostoucích ztrát, absence objednávek a potenciálních příjmů, jakož i pochybností jediného akcionáře o rentabilitě plánované hospodářské činnosti. Daňová správa a další orgány, jimž byl spor v prvodním řízení předložen, měly za to, že rozhodnutí jediného akcionáře společnosti o její likvidaci bylo přijato, aniž předložil sebemenší důkaz o tom, že činnosti společnosti by nebyly ziskové, a že toto rozhodnutí, jakož i žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH nepředstavovaly „okolnosti nezávislé na vůli“ společnosti Vittamed ve smyslu judikatury uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku.

33 Nicméně s odkazem na bod 35 rozsudku ze dne 12. listopadu 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919), předkládající soud připomíná, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že daňové správy nepřísluší posuzovat opodstatněnost důvodů, které vedly osobu povinnou k dani k tomu, aby upustila od prvodní zamýšlené hospodářské činnosti, jelikož společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH.

34 Předkládající soud se v důsledku toho zabývá tím, jakým způsobem za okolností sporu v prvodní věci určit existenci „okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani“ ve smyslu judikatury uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku. Zejména by chtěl vědět, zda je pro účely takové kvalifikace dostatečné pouhé prohlášení uvedené osoby, nebo zda je obecně nutné tyto okolnosti posoudit, když zboží nebo služby nebyly a nikdy nebudou použity z důvodu vstupu této osoby do likvidace.

35 A konečně předkládající soud podotýká, že Soudní dvůr v bodě 25 rozsudku ze dne 17. října 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), uvedl, že „jednou vzniklý nárok na odpotet zůstane kromě toho zachován i tehdy, pokud později nevedla zamýšlená hospodářská činnost ke zdanitelným plněním, „nebo“ nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpotu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislejších na její vůli. Podle předkládajícího soudu je cílem použití souadice spojky „nebo“ v uvedeném bodě 25 rozlišení mezi dvěma odlišnými situacemi: situací, kdy hospodářské činnosti nebyly uskutečňovány po vzniku nároku na odpotet daní, a dále situací, kdy zboží nebo služby, ve vztahu k nimž byl nárok na odpotet uplatněn, nebyly při výkonu hospodářských činností použity. Skutečnost, že zboží

nebo služby nebyly použity „z důvodu okolností nezávisajících na vůli osoby povinné k dani“, je zmíněna pouze ve druhém případě, který se podle názoru předkládajícího soudu na likvidaci takové osoby nevztahuje. Ten se v tomto ohledu odvolává na rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 184 až 187 směrnice [o DPH] vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani je povinna opravit odpady DPH uplatněné na pořízení zboží a služeb za účelem vytvoření investičního majetku, pokud již tento majetek není určen k použití při výkonu zdanitelných hospodářských činností, neboť majitel (akcionář) dané osoby rozhodne o jejím vstupu do likvidace a tato osoba podá žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH?

Mají na odpověď na tuto otázku vliv důvody rozhodnutí o vstupu dané osoby do likvidace, a sice skutečnost, že toto rozhodnutí bylo přijato z důvodu narůstajících ztrát, absence objednávek a pochybností jejího akcionáře o rentabilitě plánované (zamýšlené) hospodářské činnosti?“

K předběžné otázce

37 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 184 až 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani je povinna opravit odpady DPH zaplacené na vstupu při pořízení zboží a služeb za účelem vytvoření investičního majetku, pokud již takto vytvořený majetek v důsledku rozhodnutí majitele a jediného akcionáře dané osoby o jejím vstupu do likvidace, jakož i žádosti o výmaz z registru osob povinných k DPH a jeho provedení nebyl používán v rámci zdanitelných hospodářských činností a nikdy nebude. A dále, zda odvodnění rozhodnutí o vstupu této osoby do likvidace, a tudíž o ukončení plánované zdanitelné hospodářské činnosti, jako jsou neustále rostoucí ztráty, absence objednávek a pochybnosti jejího akcionáře o rentabilitě uvedené činnosti, mají vliv na povinnost dané osoby opravit dotyčné odpady DPH. A konečně, zda je pouhé prohlášení dotyčné osoby o existenci těchto důvodů dostatečné, nebo zda naopak musí být jejich existence podepřena důkazy.

38 Zprvce podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k DPH odpoutání od daně, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná i byla zaplacena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 27 a citovaná judikatura).

39 Cílem režimu odpoutání je zcela sejmout z uvedených osob zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na svůj účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 9. července 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 18).

40 Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpoutání stanovený v člencích 167 a násled. směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Konkrétně se tento nárok váže přímě ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatura).

41 Ve společném systému DPH mohou být odpouteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani pro účely svých zdanitelných plnění. Tento

odpočet na vstupu je spojen s vybráním daní na výstupu (rozsudek ze dne 9. července 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21 a citovaná judikatura).

42 Je nutné rovněž připomenout, že pro uplatnění systému DPH, a tudíž i mechanismu odpočtu daní, je rozhodující pořízení zboží nebo služeb osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb určuje pouze rozsah pořízení 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 daní (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 33 a citovaná judikatura).

43 Soudní dvůr rovněž opakovaně rozhodl, že jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane v zásadě zachován i tehdy, pokud zamýšlená hospodářská činnost následně nevedla ke zdanitelným plněním (rozsudky ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25), nebo i tehdy, když osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na své vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, bod 20; ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25, jakož i ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 34 a citovaná judikatura).

44 Jiný výklad směrnice 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 neodvodňným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit činnosti, které ke zdanitelným plněním povedou. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo k zavedení svévolného rozlišování, jelikož by konečné schválení odpočtu daní záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění (rozsudky ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22, jakož i ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25).

45 Pokud jde však o otázku, jak má být zásada zdrazněná v rozsudku ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), podle níž nárok na odpočet zůstane zachován i tehdy, když je činnost ukončena před tím, než vedla ke zdanitelným plněním, sladná s pravidly uvedenými ve směrnici o DPH o opravě odpočtu daní, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že mechanismus oprav stanovený v článcích 184 až 187 směrnice o DPH je nedílnou součástí úpravy odpočtu DPH, která je v této směrnici stanovena, přičemž jeho cílem je založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním předmětného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu. A dále Soudní dvůr připomněl, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daní nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít k vybrání daní na výstupu ani k odpočtu daní na vstupu (usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, bod 42 a citovaná judikatura).

46 Soudní dvůr mimoto připomněl, že článek 184 směrnice o DPH definuje vznik povinnosti provést opravu nejširším možným způsobem a že jeho formulace nevylučuje *a priori* žádný možný případ neoprávněného odpočtu, přičemž obecný rozsah povinnosti provést opravu je potvrzen výslovným vyjmenováním výjimek stanovených v čl. 185 odst. 2 směrnice (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, bod 43 a citovaná judikatura).

47 Soudní dvůr kromě toho uvedl, že pokud osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na své vůli nepoužije služby nebo majetek, například nemovitost, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění, nepostačuje k prokázání „změny“ ve smyslu článku 185

směrnice o DPH, že budova zůstala po vypovězení nájemní smlouvy, jejímž byla předmětem, prázdná, třebaže je prokázáno, že daná osoba má stále v úmyslu tuto budovu používat pro účely zdanitelného plnění a podniká za tímto účelem nezbytné kroky, neboť toto by vedlo k omezení nároku na odpočet prostřednictvím ustanovení upravujících opravy odpočtu (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira–Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 47, a usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, bod 44).

48 Pokud tedy osoba povinná k dani již nemá v úmyslu používat dotčené zboží nebo služby k uskutečňování plnění zdanitelných na výstupu nebo je používá k uskutečňování plnění osvobozených od daně, což musí ověřit předkládající soud, je tím porušen úzký a přímý vztah, který musí existovat mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění, což musí vést k uplatnění mechanismu opravy stanoveného v článcích 184 až 187 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, body 45 a 46 a citovaná judikatura).

49 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že dotčená osoba povinná k dani již nemá z důvodu vstupu do likvidace a svého výmazu z registru osob povinných k DPH jakýkoliv úmysl investiční majetek vytvořený pro účely zdanitelných plnění využívat, a to s konečnou platností. Pokud se tato situace potvrdí, což však přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, je třeba konstatovat, že „úzký a přímý vztah“ ve smyslu judikatury připomenuté v bodu 45 tohoto rozsudku, který musí existovat mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a uskutečněním zdanitelných plnění na výstupu, byl porušen a že je třeba použít mechanismus úpravy stanovený v článcích 184 až 187 směrnice o DPH.

50 Je však třeba zdůraznit, že jinak by tomu mohlo být v případě, že likvidace dotyčné osoby povinné k dani nicméně vedla k uskutečnění zdanitelných plnění, například k prodeji aktiv za účelem uhrazení jejích dluhů, i když toto nespadá do hospodářské činnosti plánované touto osobou.

51 Vzhledem k tomu, že v tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že činnost musí být posuzována sama o sobě bez ohledu na svůj účel nebo výsledky, pouhá skutečnost, že zahájení úpadečného řízení vůči osobě povinné k dani mátní podle právní úpravy stanovené v příslušném vnitrostátním právu účel plnění dané osoby povinné k dani v tom smyslu, že tento účel již nezahrnuje trvalé provozování jejího podniku, ale týká se pouze její likvidace za účelem vyrovnání dluhů, po níž následuje její zrušení, nemůže sama o sobě ovlivnit ekonomickou povahu plnění uskutečněných v rámci tohoto podniku (rozsudek ze dne 3. června 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava a další, C-182/20, EU:C:2021:442, bod 38).

52 Soudní dvůr proto rozhodl, že články 184 až 186 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které zahájení úpadečného řízení vůči hospodářskému subjektu, které s sebou nese zpeněžení jeho aktiv ve prospěch jeho věřitelů, automaticky zakládá povinnost tohoto subjektu opravit odpočty DPH, které provedl v souvislosti se zbožím a službami pořízenými před prohlášením svého úpadku, pokud zahájení takového řízení nebrání tomu, aby uvedený subjekt pokračoval v ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 směrnice, zejména pro účely likvidace dotyčného podniku (rozsudek ze dne 3. června 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava a další, C-182/20, EU:C:2021:442, bod 45).

53 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že zboží nebo služby osoby povinné k dani zůstaly „neprodané“, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

54 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první část položené otázky odpovědět tak, že články 184 až 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani

je povinná opravit odpoty DPH zaplacené na vstupu při pořízení zboží a služeb za účelem vytvoření investičního majetku, pokud již takto vytvořený majetek v důsledku rozhodnutí majitele a jediného akcionáře dané osoby o jejím vstupu do likvidace, jakož i žádosti o výmaz z registru osob povinných k DPH a jeho provedení nebyl používán v rámci zdanitelných hospodářských činností a nikdy nebude, ověření tohož přísluší předkládajícímu soudu.

55 Zadruhé podle judikatury Soudního dvora musí být články 167, 168, 184 a 185 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu ze zboží nebo služeb pořízených za účelem uskutečnění zdanitelných plnění je zachován, pokud bylo od provedení plánovaných investičních projektů upuštěno z důvodu okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, a že není namístě provést opravu této DPH, pokud má daná osoba stále v úmyslu využívat uvedený majetek pro účely zdanitelné činnosti (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 46).

56 Použití této judikatury předpokládá, že osoba povinná k dani má stále v úmyslu uvedené zboží nebo služby používat pro účely zdanitelných plnění, což je podmínka, která patří v takovém případě, jako je případ sporu v provedním řízení, kdy, jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, osoba povinná k dani vstoupila do likvidace a byla vymazána z registru osob povinných k DPH, není splněna.

57 Skutečnost, že vstup osoby povinné k dani do likvidace, a tedy upuštění od plánované zdanitelné hospodářské činnosti, mohou být případně podloženy důvody, které mohou být kvalifikovány jako okolnosti nesouvisející s její vůlí, tedy nemá vliv na povinnost této osoby opravit odpoty DPH.

58 Mimoto daňové správy nepřísluší posuzovat opodstatněnost důvodů, které vedly osobu povinnou k dani k tomu, aby upustila od provedení zamýšlené hospodářské činnosti, jelikož společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 35 a citovaná judikatura).

59 S ohledem na tuto judikaturu již není nezbytné zkoumat druhou část otázky, tedy zda je dostatečné pouhé oznámení důvodů, které odvodovaly rozhodnutí o vstupu osoby povinné k dani do likvidace.

60 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na druhou část položené otázky odpovědět tak, že odvodnění rozhodnutí o vstupu osoby povinné k dani do likvidace, a tudíž o ukončení plánované zdanitelné hospodářské činnosti, jako jsou neustále rostoucí ztráty, absence objednávek a pochybnosti jejího akcionáře o rentabilitě uvedené činnosti, nemají vliv na povinnost dané osoby opravit dotyčné odpoty DPH, pokud tato s konečnou platností již nemá v úmyslu uvedený investiční majetek využívat pro účely zdanitelných plnění.

61 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 184 až 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani je povinná opravit odpoty DPH zaplacené na vstupu při pořízení zboží a služeb za účelem vytvoření investičního majetku, pokud již takto vytvořený majetek v důsledku rozhodnutí majitele a jediného akcionáře dané osoby o jejím vstupu do likvidace, jakož i žádosti o výmaz z registru osob povinných k DPH a jeho provedení nebyl použit v rámci zdanitelných hospodářských činností a nikdy nebude. Odvodnění rozhodnutí o vstupu této osoby do likvidace, a tudíž o ukončení plánované zdanitelné hospodářské činnosti, jako jsou neustále rostoucí ztráty, absence objednávek a pochybnosti jejího akcionáře o rentabilitě uvedené činnosti, nemají vliv na povinnost dané osoby opravit dotyčné odpoty DPH, pokud tato s konečnou platností již nemá v úmyslu

uvedený investiční majetek využívat pro účely zdanitelných plnění.

K nákladům řízení

62 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Články 184 až 187 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládány v tom smyslu, že

osoba povinná k dani je povinna opravit odpočty daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu při pořízení zboží a služeb za účelem vytvoření investičního majetku, pokud již takto vytvořený majetek v důsledku rozhodnutí majitele a jediného akcionáře dané osoby o jejím vstupu do likvidace, jakož i žádosti o výmaz z registru osob povinných k DPH a jeho provedení nebyl použit v rámci zdanitelných hospodářských činností a nikdy nebude. Odvodnění rozhodnutí o vstupu této osoby do likvidace, a tudíž o ukončení plánované zdanitelné hospodářské činnosti, jako jsou neustále rostoucí ztráty, absence objednávek a pochybnosti jejího akcionáře o rentabilitě uvedené činnosti, nemají vliv na povinnost dané osoby opravit dotyčné odpočty DPH, pokud tato s konečnou platností již nemá v úmyslu uvedený investiční majetek využívat pro účely zdanitelných plnění.

Podpisy

* Jednací jazyk: litevština.