

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

9. července 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Oprava odpočet daní – Změna nároku na odpočet daní – Investiční majetek použitý jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daní – Ukončení činnosti zakládající nárok na odpočet daní – Reziduální použití pouze pro plnění osvobozená od daní“

Ve věci C-374/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 27. března 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 13. května 2019, v řízení

HF

proti

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu, a N. Wahl, soudce,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za HF M. S. Thumem, Steuerberater,
- za německou vládu J. Möllem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė a R. Pethkem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 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 HF a Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (finanční úřad v Bad Neuenahr-Ahrweiler, Německo) (dále jen „finanční úřad“) ve věci opravy odpoté daně z přidané hodnoty (DPH), kterou HF zaplatila z výstavby kavárny v přístavbě pečovatelského domu, který provozuje pro účely plnění osvobozených od DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 167 směrnice o DPH uvádí, že nárok na odpotet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

4 Článek 168 této směrnice uvádí:

„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, odpotíst 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 Článek 184 uvedené směrnice zní:

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

6 Článek 185 též směrnice stanoví:

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

7 Článek 187 směrnice o DPH stanoví:

„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 [provádí] na základě změn poměru mezi nárokem na odpis daně v následujících letech a nárokem na odpis daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

Německé právo

8 Ustanovení §15a odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (dále jen „UStG“), uvádí:

„Jestliže se v průběhu pěti let od prvního využití investičního majetku, který není pro uskutečnění plnění použit pouze jednou, změní okolnosti rozhodné pro určení výše povodního odpisu, provede se kompenzace za každý kalendářní rok odpovídající tímto změnám prostřednictvím oprav odpisů daně na vstupu, která zatížila pořizovací nebo výrobní náklady. Pokud jde o nemovitý majetek včetně jeho podstatných částí, opravy, u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou.“

Spor v povodním řízení a předložná otázka

9 Žalobkyně v povodním řízení je řídící společností společnosti s ručením omezeným, která provozuje pečovatelský dům pro účely plnění osvobozených od DPH. Tato společnost vybudovala v roce 2003 v přístavbě tohoto pečovatelského domu kavárnu, která byla pro návštěvníky přístupná vnějším vchodem a pro obyvatele uvedeného pečovatelského domu z jeho jídelny.

10 Žalobkyně v povodním řízení nejprve prohlásila, že bude dotčenou kavárnu používat výhradně pro zdanitelná plnění, jelikož tato kavárna je zamýšlena pro cizí hosty, a nikoli pro obyvatele pečovatelského domu, kteří by měli zstávat v jídelně. Finanční úřad, který v podstatě s tímto prohlášením souhlasil, však po první kontrole, která byla provedena v roce 2006, považoval za nepravděpodobné, že uvedenou kavárnu nenavštěvují a nevyužívají vůbec žádní obyvatelé pečovatelského domu a jejich návštěvy. Účastníci povodního řízení se tedy dohodli na tom, že se bude vycházet z předpokladu, že dotčená kavárna je z 10 % užívána pro plnění osvobozená od DPH. V důsledku toho byla provedena oprava podle § 15a UStG pro roky od roku 2003.

11 Po provedení druhé kontroly finanční úřad konstatoval, že společnost s ručením omezeným dotčená v povodním řízení již v letech 2009 až 2012 neprodávala v dotčené kavárně žádné zboží a že živnost byla ostatně v únoru 2013 vymazána z obchodního rejstříku. Na základě tohoto zjištění provedl finanční úřad novou opravu podle § 15a UStG pro tyto roky, neboť tato kavárna již nebyla vůbec používána pro účely plnění základajících nárok na odpis DPH zaplacené na vstupu.

12 Žalobkyně v původním řízení poté, co podala neúspěšný odpor proti rozhodnutí finančního úřadu provést druhou opravu, podala k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo) žalobu, kterou poslední uvedený zamítl. Daný soud ve svém rozsudku uvedl, že nebyl naplněn záměr používání dotčené kavárny pro zdanitelná plnění v oblasti pohostinství. Vzhledem k tomu, že cizí hosté již prostory nenavštěvují, automaticky došlo ke změně podílu používání v tom smyslu, že tato kavárna je nyní používána výhradně obyvateli pečovatelského domu, takže uvedená kavárna je ze 100 % používána pro plnění osvobozená od DPH.

13 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozsudku k předkládajícímu soudu opravný prostředek „Revision“ a tvrdila, že i když dotčená kavárna, která je součástí majetku podniku bez možnosti použití k soukromým účelům, již není používána ke zdanitelným účelům, nejedná se o změnu užívání této kavárny, která by mohla mít za následek opravu odpočtu podle § 15a UStG. Tato absence užívání musí být podle jejího názoru chápána jako výsledek chybné investice. Skutečnost, že finanční úřad odmítl odpisy účetné hodnoty uvedené kavárny, dokazuje, že v letech 2009 až 2012 stále existoval záměr kavárnu používat. Vstup do dotčené kavárny byl uzamčen pouze z důvodu bezpečnosti. Obyvatelé pečovatelského domu nezažili tuto kavárnu více využívat.

14 Předkládající soud s odkazem zejména na rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), upřesňuje, že nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu je zachován, i když osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na její vůli nemohla používat uvedené zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění. Absenci užívání zboží nebo služeb navzdory záměru je používat ke zdanitelným účelům lze podle jeho názoru postavit na rovnici absenci jejich užívání nezávisle na vůli podnikatele.

15 Daný soud uvádí, že ukončení provozu dotčené kavárny plyne z chybějící ekonomické rentability, a tím neúspěšnosti žalobkyně v původním řízení, což samo o sobě nepředstavuje žádnou změnu okolností zakládající nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH, neboť používání této kavárny obyvateli pečovatelského domu pro plnění osvobozená od DPH se nezměnilo. Užívání uvedené kavárny pro plnění podléhající DPH tak zcela ustalo, aniž by toto dosavadní užívání bylo nahrazeno zvýšeným užíváním ze strany obyvatel pečovatelského domu. Z pohledu práva by mohlo být nesprávné vykládat takovouto absenci užívání dotčené kavárny v tom smyslu, že se nyní používá výhradně pro účely plnění osvobozených od DPH.

16 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí osoba povinná k dani, která vyrábí investiční majetek za účelem zdanitelného použití s nárokem na odpočet daně zaplacené na vstupu (zde výstavba budovy k provozu kavárny), opravit odpočet podle čl. 185 odst. 1 a článku 187 směrnice o DPH, pokudinnost opravující k odpočtu daně zaplacené na vstupu (zde provoz kavárny) ukončí a investiční majetek zůstane v rozsahu dříve zdanitelného použití nepoužíván?“

K předběžné otázce

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 184, 185 a 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani, která získala nárok na poměrný odpot DPH vztahující se k výstavbě kavárny, která se nachází v přístavbě pečovatelského domu provozovaného za účelem plnění osvobozených od DPH a měla být používána jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně, povinná provést opravu povodního odpotu DPH, když tato osoba povinná k dani ukončila v prostorách této kavárny veškerá zdanitelná plnění.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že účelem režimu odpotu je zcela zbavit osobu povinnou k dani zátk DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 29).

19 K tomu, aby mohl mít zúčastněný nárok na odpot daně, je třeba, aby byl „osobou povinnou k dani“ ve smyslu směrnice o DPH a aby dotčené zboží a služby byly využívány pro účely jeho zdanitelných plnění, přičemž skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb určuje pouze rozsah počátečního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpot daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, body 33 a 39).

20 Mechanismus opravy stanovený články 184 až 187 směrnice o DPH je nedílnou součástí režimu odpotu DPH stanoveného touto směrnicí. Směřuje ke zvýšení přesnosti odpotu způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále zakládala nárok na odpot pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27 a citovaná judikatura).

21 Ve společném systému DPH mohou být totiž odečteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani pro účely jejich zdanitelných plnění. Odpot daní na vstupu je spojen s vybráním daní na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpotu daně na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 38).

22 V projednávaném případě je nesporné, že žalobkyně v povodním řízení získala nárok na odpot DPH, kterou zaplatila z výstavby kavárny dotčené v povodním řízení. Tento nárok byl v roce 2006 předmetem první opravy, v rámci které finanční úřad stanovil rozsah nároku na odpot na 90 % DPH vztahující se k výstavbě této kavárny, a to na základě svého odhadu, který žalobkyně v povodním řízení nezpochybnila a podle kterého je uvedená kavárna z 10 % užívána k plněním osvobozeným od daně.

23 Pokud jde o opravu týkající se let 2009 až 2012, která je předmětem sporu v povodním řízení, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že finanční úřad provedl tuto opravu na základě zjištění, že během tohoto období již nebylo v kavárně dotčené v povodním řízení uskutečňováno žádné zdanitelné plnění, takže tato kavárna byla dále používána pouze pro plnění osvobozená od daně. Tato okolnost představuje podle uvedeného úřadu změnu ve smyslu článku 185 směrnice o DPH, která vyžaduje opravu odpadu pro tyto roky.

24 Předkládající soud má však pochybnosti o existenci takové změny v projednávané věci, jelikož má za to, že pouhé ukončení zdanitelné činnosti bylo způsobeno okolností, že zdanitelný provoz uvedené kavárny se ukázal být ekonomicky nerentabilní, a nevedlo v projednávaném případě k žádné změně ani žádnému nároku činnosti osvobozené od daně.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury citované v bodě 20 tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpis daně může být v zásadě uplatněn pouze tehdy, pokud existuje úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpis DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu. Pokud je tedy u takového investičního majetku, jako je kavárna dotčená v povodním řízení, během opravného období stanoveného podle čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH zjištěno, že tento vztah, aťkoli byl skutečný v dřívějším stadiu, napříště zanikl, dochází v zásadě ke změně ve smyslu článku 185 této směrnice, v důsledku které musí být odpis opraven.

26 Dále podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že nárok na odpis zůstává zásadně zachován mimo jiné i tehdy, když osoba povinná k dani později, z důvodu okolností nezávislých na její vůli, nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpisu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 40 a citovaná judikatura). Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že za takových podmínek by závěr, že k prokázání „změny“ ve smyslu článku 185 uvedené směrnice 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 odpis prostřednictvím ustanovení upravujících opravy odpisu (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 47).

27 V projednávaném případě se přitom jeví, že situace dotčená v povodním řízení, jak ji popisuje předkládající soud, se zásadně liší od situací ve věci, v níž byla vydána tato judikatura.

28 V tomto ohledu je třeba uvést, že daná judikatura se týká situací, ve kterých sice byly dotyčné výdaje vynaloženy za účelem uskutečnění zdanitelných plnění, avšak tato plnění nebyla ve skutečnosti realizována, takže nebylo uskutečňováno žádné plnění. V tomto případě se předpokládá, že existuje úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpis DPH zaplacené z těchto výdajů a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 20 tohoto rozsudku.

29 Naproti tomu v situaci dotčené v povodním řízení z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že během prvního období, tedy období od roku 2003 do roku 2008, byla kavárna dotčená v povodním řízení skutečně uvedena do provozu za účelem uskutečnění zdanitelných plnění i plnění osvobozených od daně, takže přinejmenším v těchto letech a ve výši 90 % podílu stanoveného finančním úřadem existoval úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpis DPH zaplacené z výdajů na výstavbu této kavárny a skutečnými zdanitelnými plněními, k nimž byla tato kavárna použita.

30 Z těchto informací nicméně rovněž vyplývá, že během druhého období, tedy období od roku 2009 do roku 2012, které je jediné předmětem sporu v povodním řízení, byla zdanitelná plnění – ať již z jakéhokoli důvodu – ukončena, zatímco plnění osvobozená od daně byla i nadále uskutečňována. To má nutně za následek, že na rozdíl od okolností vci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), prostory uvedené kavárny, které jsou ostatně nedílnou součástí peřovatelského domu provozovaného pro účely plnění osvobozených od DPH, nezůstaly prázdné, ale jsou nyní užívány pouze pro plnění osvobozená od daně.

31 Jinak by tomu bylo pouze tehdy, kdyby – jak správně tvrdí německá vláda a Evropská komise – žalobkyně v povodním řízení našla během tohoto období pro uvedené prostory jiná využití pro účely plnění zakládajících nárok na odpot DPH. I když se s ohledem na spis, který má Soudní dvůr k dispozici, nejeví, že by tomu tak bylo, předkládající soud bude muset případně provést v tomto ohledu nezbytná ověření.

32 V souladu s judikaturou uvedenou v bodech 20 a 21 tohoto rozsudku je tedy třeba uvést, že v rozsahu, v němž byly zboží nebo služby, které žalobkyně v povodním řízení požádala za účelem výstavby kavárny dotčené v povodním řízení, v letech 2009 až 2012 použity výlučně pro účely těchto plnění osvobozených od daně, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu, plnění uskutečňována v dřívější fázi již neslouží k poskytnutí zdanitelných plnění, a vztahuje se na ně tudíž mechanismus opravy odpotu. Za takových okolností by totiž zanikl úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH zaplacené z výdajů vynaložených na vstup a zdanitelnými činnostmi uskutečňovanými následně osobou povinnou k dani, přestože existoval v dřívější fázi.

33 Z toho plyne, jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku, že za těchto okolností by v zásadě došlo ke změně ve smyslu článku 185 směrnice o DPH, v důsledku které by bylo nezbytné provést opravu odpotu. Skutečnost, že to vyplývá z okolností nezávislých na vůli osob povinných k dani, tuto nezbytnost sama o sobě nezpochybuje (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).

34 Konečně je třeba uvést, že zásada daňové neutrality nebrání takovému závěru. Situace podniku, který uskutečňuje investice za účelem hospodářské činnosti vedoucí ke zdanitelným plněním i plněním osvobozeným od daně a který uskutečňuje vždy plnění osvobozená od daně, se liší od situace podniku, který uskutečňuje investice za účelem hospodářské činnosti vedoucí pouze ke zdanitelným plněním, aniž tato činnost nakonec vede k takovým plněním.

35 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že články 184, 185 a 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani, která získala nárok na poměrný odpot DPH vztahující se k výstavbě kavárny, která se nachází v přístavbě peřovatelského domu provozovaného za účelem plnění osvobozených od DPH a měla být používána jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně, povinna provést opravu povodního odpotu DPH, když tato osoba povinná k dani ukončila v prostorách této kavárny veškerá zdanitelná plnění, jestliže i nadále uskutečňovala v těchto prostorách plnění osvobozená od daně, a používala tak tyto prostory pouze pro tato plnění.

K nákladům řízení

36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Články 184, 185 a 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 nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani, která získala nárok na poměrný odpočet DPH vztahující se k výstavbě kavárny, která se nachází v přístavbě pečovatelského domu provozovaného za účelem plnění osvobozených od DPH a měla být používána jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně, povinna provést opravu původního odpočtu DPH, když tato osoba povinná k dani ukončila v prostorách této kavárny veškerá zdanitelná plnění, jestliže i nadále uskutečňovala v těchto prostorách plnění osvobozená od daně, a používala tak tyto prostory pouze pro tato plnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.