

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

17. září 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nemovitosti pořízené jako investiční majetek – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Oprava pochybného odpůtu daně – Jednorázová oprava celkové částky tohoto odpůtu daně po prvním použití předmětného majetku – Opravné období“

Ve věci C-791/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ze dne 14. prosince 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 17. prosince 2018, v řízení

Stichting Schoonzicht

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce druhého senátu, P. G. Xuereb, T. von Danwitz a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Stichting Schoonzicht B. G. van Zadelhoffem, jako poradcem,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a M. A. M. de Ree, jako zmocněnkyni,
- za švédskou vládu původně A. Falk a J. Lundberg, jakož i C. Meyer-Seitz, H. Shev a H. Eklinder, poté těmi posledně uvedenými, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a N. Gossement, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. března 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 až 187 a 189 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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Stichting Schoonzicht a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) ve věci jednorázové opravy celkové částky odpadu daní z přidané hodnoty (DPH) povodně odvedené z výstavby bytového komplexu, přičemž důvodem pro tuto opravu bylo použití části tohoto bytového komplexu k činnosti osvobozené od daní.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 14 odst. 3 směrnice o DPH mohou členské státy považovat za dodání zboží předání určitých stavebních prací.

4 Článek 167 této směrnice stanoví, že nárok na odpadu daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpaditelné daní.

5 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, odpadit od daní, 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“.

6 Článek 184 též směrnice stanoví:

„Požátek odpadu daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

7 Podle článku 185 směrnice o DPH platí:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpadu, 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 Podle článku 186 této směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k jejím článkům 184 a 185.

9 Článek 187 uvedené směrnice zní takto:

„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 pátiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

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

10 Podle článku 189 téže směrnice:

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

- a) vymezit obsah pojmu investiční majetek;
- b) upravit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;
- c) přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;
- d) umožnit administrativní zjednodušení.“

Nizozemské právo

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon, kterým se nahrazuje stávající daň z obrátu daní z obrátu podle systému výběru daně z předané hodnoty) ze dne 28. března 1968 (Stb. 1968, č. 329), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), v čl. 15 odst. 4 stanoví:

„Odpočet daně se provádí v souladu se zamýšleným použitím zboží a služeb ke dni, kdy je daň vyúčtována podnikateli, nebo ke dni, kdy se daň stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy podnikatel začne toto zboží a tyto služby používat, ukáže, že provedl odpočet této daně v částce vyšší nebo nižší, než na jakou má nárok na základě předemtného použití zboží nebo služeb, stává se nadměrně odpočtená částka v tomto okamžiku splatnou. Splatná daň se odvádí podle článku 14. Část daně, která mohla být, ale nebyla odečtena, mu bude na jeho žádost vrácena.“

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (rozhodnutí, kterým se provádí zákon o DPH) ze dne 12. srpna 1968 (Stb. 1968, č. 423), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (dále jen „prováděcí rozhodnutí“), v čl. 12 odst. 2 a 3 stanoví:

„2. Oprava podle čl. 15 odst. 4 zákona [o DPH] se provede na základě údajů vztahujících se na zdaňovací období, ve kterém podnikatel začal zboží nebo služby používat.

3. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období účetního roku se oprava odpočtu daně provede na základě údajů vztahujících se na celý účetní rok.“

13 Podle článku 13 prováděcího rozhodnutí platí:

„1. Odchylně od článku 11 se pro účely odpočtu daně samostatně přihledne k:

- a. nemovitému majetku a právům s ním souvisejícím;
- b. movitému majetku, který podnikatel odepíše pro účely daně z příjmu fyzických nebo právnických osob, nebo který by mohl odepsat, pokud by této dani podléhal.

2. Pokud jde o nemovitý majetek a práva s ním související, oprava odpůtu daně se provede v každém z devíti účetních roků následujících po účetním roce, kdy podnikatel začal předmětný majetek používat. Oprava se pokaždé týká jedné desetiny daně odvedené na vstupu podle údajů vztahujících se na účetní rok a provede se při daňovém přiznání za poslední zdaňovací období tohoto účetního roku.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

14 Žalobkyně v povodním řízení nechala na svém pozemku vybudovat bytový komplex složený ze sedmi bytů určených k bydlení. Výstavba začala v roce 2013 a žalobkyně v povodním řízení tento komplex převzala v červenci následujícího roku.

15 Žalobkyně v povodním řízení provedla přímo a v plném rozsahu odpůet DPH, která jí byla vyúčtována v účetním roce 2013 za výstavbu uvedeného komplexu, neboť v té době byl tentýž komplex určen pro poskytování zdanitelných plnění.

16 Od 1. srpna 2014 pronajala žalobkyně v povodním řízení čtyři ze sedmi bytů v předmětném bytovém komplexu v režimu osvobození od DPH, zatímco zbývající tři byty byly v roce 2014 neobývané.

17 Z důvodu tohoto osvobození od daně musela žalobkyně v povodním řízení provést opravu DPH, a musela tedy v daňovém přiznání v souladu s § 15 odst. 4 druhou a třetí větou zákona o DPH jednorázově odvést celou část této daně připadající na tyto čtyři byty za období, v němž byly obývány, a to v celkové výši 79 587 eur.

18 Žalobkyně v povodním řízení však měla za to, že § 187 směrnice o DPH brání § 15 odst. 4 zákona o DPH v rozsahu, v němž poslední uvedená ustanovení stanoví, že v okamžiku zahájení používání investičního majetku musí být poáteční odpůet daně opraven v celém rozsahu, a podala proto proti opravě, kterou měla tímto způsobem provést, námitku.

19 Poté, co byla tato námitka zamítnuta, podala žalobkyně v povodním řízení proti rozhodnutí o zamítnutí uvedené námitky žalobu k rechtbank Noord-Holland (soud provincie Severní Holandsko, Nizozemsko), která byla rovněž zamítnuta jako neopodstatněná. Žalobkyně v povodním řízení proto podala proti rozsudku tohoto soudu odvolání ke Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko).

20 Poté, co Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu) odvolání žalobkyně v povodním řízení rozsudkem ze dne 11. ledna 2017 zamítl, podala poslední uvedená proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předsádkajícímu soudu, Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), přičemž zopakovala argumentaci, že jednorázová oprava poátečního odpůtu daně po prvním použití investičního majetku je v rozporu s § 187 směrnice o DPH a oprava, kterou měla provést, tak měla být rozložena do několika let.

21 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 184 až 187 směrnice [o DPH] vnitrostátnímu režimu oprav u investičního majetku, jenž předeepisuje opravu rozloženou do několika let a podle tohož v roce prvního použití

tohoto majetku (který je zároveň prvním rokem provádění opravy) dojde k jednorázové úpravě (opravě) celkové částky poátevního odpotu daně pro tento investiční majetek, pokud se při prvním použití uvedeného majetku ukáže, že se poátevní odpot daně liší od odpotu daně, na který má osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto investičního majetku?

V případě kladné odpovědi na [první otázku]:

2) Musí být čl. 189 písm. b) nebo c) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že jednorázová úprava poátevního odpotu daně provedená v prvním roce opravného období, uvedená [v první otázce], představuje opatření, které Nizozemské [království] může přijmout pro účely použití článku 187 směrnice [o DPH]?

K předložným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 184 až 187 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě obsahující režim oprav u investičního majetku, jenž popisuje opravu rozloženou do několika let a podle toho v roce prvního použití předmětného majetku – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové opravě celkové částky poátevního odpotu daně pro tento majetek, pokud se při tomto prvním použití ukáže, že se tento odpot daně liší od odpotu daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití uvedeného majetku.

23 Úvodem je třeba připomenout, že podle logiky systému zavedeného směrnicí o DPH mohou být předmětem odpotu daně, které zatížily na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění. Odpot daní na vstupu je spojen s výběrem 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 (rozsudky ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24, a ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 30).

24 Ze znění článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že k tomu, aby měla dotčená osoba nárok na odpot daně, musí být „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice a dotčené zboží a služby musí být použity pro účely jejích zdanitelných plnění (rozsudky ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52, a ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 33).

25 Použití zboží nebo služeb, které je uskutečeno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah poátevního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 54 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 29).

26 Mechanismus oprav je totiž nedílnou součástí úpravy odpotu daně, která je stanovena ve směrnici o DPH, přičemž jeho cílem je zvýšit přesnost odpotu DPH tak, aby byla zajištěna daňová neutralita, která je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním normotvůrcem v této oblasti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 37). Na základě této zásady platí, že plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytují nárok na odpot daně pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících DPH. Směrnice o DPH tak má za cíl založit úzký a přímý vztah

mezi nárokem na odpot DPH na vstupu a využíváním p?edm?tného zboží nebo služeb pro zdanitelná pln?ní na výstupu (rozsudek ze dne 18. ?íjna 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31, jakož i citovaná judikatura).

27 V tomto ohledu je t?eba uvést, že ?lánky 184 a 185 sm?rnice o DPH obecn? stanoví podmínky, za kterých musí vnitrostátní správce dan? vyžadovat opravu po?áte?ního odpotu DPH, aniž však stanoví, jakým zp?sobem má být tato oprava provedena (rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 26).

28 ?lánek 186 sm?rnice o DPH naopak výslovn? ukládá ?lenským stát?m, aby vymezily podmínky pro uvedenou opravu, když podle tohoto ustanovení mají ?lenské státy stanovit provád?cí pravidla k ?lámk?m 184 a 185 sm?rnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 27).

29 Pouze v p?ípad? investi?ního majetku stanoví ?lánky 187 až 192 sm?rnice o DPH ur?itá pravidla pro opravu odpotu DPH (rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 27).

30 Pokud jde na prvním míst? o vznik povinnosti provést opravu, je t?eba uvést, že tato povinnost je v ?lánku 184 sm?rnice o DPH definována co nejširším zp?sobem, jelikož „[p]o?áte?ní odpot dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok“ (rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 32).

31 Tato formulace nevylučuje *a priori* žádný možný p?ípad neoprávn?ného odpotu. Obecný rozsah povinnosti provést opravu je potvrzen výslovným vyjmenováním výjimek povolených v ?l. 185 odst. 2 sm?rnice o DPH (rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 33).

32 Podle ?l. 185 odst. 1 této sm?rnice je takovou opravu t?eba provést zejména v p?ípad?, kdy ke zm?n? skute?ností zohled?ovaných p?i stanovení výše tohoto odpotu dan? došlo po podání p?iznání k DPH (rozsudek ze dne 18. ?íjna 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 32).

33 Režim zavedený t?mito ustanoveními se uplatní na vznik p?ípadného práva správce dan? vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpotu DPH, v?etn? opravy odpotu dan? týkajících se investi?ního majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ?íjna 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 26).

34 V projednávaném p?ípad? z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že osoba povinná k dani nechala vybudovat bytový komplex skládající se ze sedmi byt? a tato osoba provedla odpot DPH vztahující se k výstavb? tohoto komplexu, jelikož byl uvedený komplex ur?en k poskytování zdanitelných pln?ní. Po p?evzetí uvedeného komplexu – které pro účely výb?ru DPH p?edstavuje dodání zboží ve smyslu vnitrostátní právní úpravy provád?jící možnost stanovenou v ?l. 14 odst. 3 sm?rnice o DPH – pronajala osoba povinná k dani ?ty?i z t?chto byt? v režimu osvobození od DPH.

35 Vzhledem k tomu, že byl po?áte?ní odpot dan? vypo?ítán s ohledem na to, že byl tentýž komplex ur?en k poskytování zdanitelných pln?ní, m?l pronájem ?ty? byt? v režimu osvobození od DPH za následek zm?nu okolností, které je t?eba zohlednit p?i stanovení výše tohoto odpotu dan?, a vedl k tomu, že byl uvedený odpot dan? vyšší než odpot dan?, na který m?la osoba povinná k dani nárok na základ? skute?ného použití p?edm?tného majetku.

36 Taková situace proto spadá pod situace uvedené v ?lánku 184 a v ?l. 185 odst. 1 sm?rnice

o DPH, při nichž musí správce daně od osoby povinné k dani vyžadovat opravu poškozeného odpadu DPH.

37 Na druhém místě je tedy třeba určit, zda se na opravu poškozeného odpadu daně ke dni prvního použití předmětného majetku, pokud se k tomuto dni ukáže, že byl tento odpad daně vyšší než odpad daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto majetku, vztahují prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 směrnice o DPH, která má členský stát stanovit podle článku 186 této směrnice, anebo pravidla stanovená v článku 187 směrnice o DPH pro investiční majetek.

38 V tomto ohledu článek 187 směrnice o DPH – který je formulován tak, že neponechává žádnou pochybnost o své kogentní povaze (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 26, a usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24) – stanoví v prvním pododstavci odstavce 1, že v případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let v každém roce, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Článek 187 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice však umožňuje členským státům vycházet z opravného období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito. Článek 187 odst. 1 třetí pododstavec stanoví, že u nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

39 Podle čl. 187 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH se roční oprava provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku. Článek 187 odst. 2 druhý pododstavec této směrnice uvádí, že se tato oprava provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpad daně v následujících letech a nárokem na odpad daně za rok, v němž bylo předmětné zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.

40 Z článku 187 odst. 1 druhého a třetího pododstavce uvedené směrnice vyplývá, že dotyčný členský stát může rozhodnout, že opravné období – které může být rozloženo na dvacet let v případě nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek – začíná okamžikem, kdy je předmětný investiční majetek poprvé použit.

41 V případě, že členský stát této možnosti využil, tedy čl. 187 odst. 2 směrnice o DPH stanoví povinnost ověřit za každý uplynutý rok až do konce opravného období, zda došlo ke změně poměru mezi nárokem na odpad daně v daném roce a nárokem na odpad daně za rok, kdy byl tento investiční majetek poprvé použit, a pokud ano, provést opravu v rozsahu odpovídajícího podílu DPH uplatněné u uvedeného investičního majetku.

42 Z toho vyplývá, že v takovém případě je předmětem porovnání nárok na odpad daně za rok, kdy byl předmětný investiční majetek poprvé použit, přičemž rozložená oprava stanovená v článku 187 směrnice o DPH se vztahuje na změny, k nimž došlo po tomto prvním použití, ve srovnání s nárokem na odpad daně za rok, kdy došlo k uvedenému prvnímu použití.

43 Článek 187 směrnice o DPH však neupravuje pravidla pro provádění oprav pro případ, kdy se přímo v okamžiku prvního použití ukáže, že je nárok na odpad daně vyšší nebo nižší než poškozený odpad daně.

44 Takový výklad je podpořen cílem a účelem opravy stanovené v článcích 187 a následujících směrnice o DPH.

45 Režim opravného období a rozložených oprav u investičního majetku stanovený v článku 187 směrnice o DPH lze totiž vysvětlit a odvodit zejména tím, že je tento majetek používán v

období více let, v jehož průběhu se jeho použití může měnit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 55, a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, jakož i usnesení ze dne 5. března 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).

46 Opravné období pro odpoty daní stanovené v článku 187 směrnice o DPH tak umožňuje zabránit nepřesnostem při výpočtu odpoty daní nebo neodvodněným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud vznikly skutečností pvodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpoty daní nastaly po podání daňového přiznání nebo případně po prvním použití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a usnesení ze dne 5. března 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).

47 Jak již bylo v podstatě uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, logika, kterou se řídí oprava, jež musí být provedena, jestliže vznikly skutečností pvodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpoty daní nastaly během používání pvedmného investičního majetku, se liší od logiky, kterou se řídí oprava, jež musí být provedena, je-li poátní odpotet daní nižší nebo vyšší než odpotet daní, na který má osoba povinná k dani nárok v okamžiku prvního použití tohoto majetku na základě skutečného použití uvedeného majetku.

48 Stanovení pravidel pro opravu poátního odpotu daní ke dni prvního použití pvedmného investičního majetku, pokud se k tomuto dni ukáže, že byl uvedený odpotet daní vyšší než odpotet daní, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto majetku, proto nespadá pod článek 187 směrnice o DPH, ale pod prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 této směrnice, která mají členské státy stanovit na základě článku 186 uvedené směrnice.

49 V tomto ohledu je na třetím místě nutno připomenout, že při výkonu své posuzovací pravomoci při přijímání prováděcích pravidel k článkům 184 a 185 směrnice o DPH musí členské státy zohlednit účel a strukturu této směrnice a zejména zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH (viz analogicky rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 35 a 36, jakož i ze dne 25. března 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58 a citovaná judikatura).

50 Je již třeba na jedné straně uvést, že vnitrostátní právní úprava, která – stejně jako vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v pvodním řízení – za den rozhodný pro účely posouzení, zda poátní odpotet DPH odpovídá odpotu DPH, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití investičního majetku, považuje den, kdy bylo zahájeno používání tohoto majetku, a která stanoví, že je tato osoba povinná k dani k tomuto dni povinná odvést celou nadměrně odpotetou částku daní, pokud byl poátní odpotet daní vyšší než odpotet daní, na který měla tato osoba nárok, je v souladu se zásadou daňové neutrality, jak byla připomenuta v bodě 26 tohoto rozsudku, jelikož tato zásada vyžaduje, aby byly neoprávněné odpoty daní v každém případě opraveny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 38).

51 Na druhé straně tato vnitrostátní právní úprava nebrání tomu, aby mohlo dojít k rozložení oprav vzniklých, k nimž dojde po prvním použití uvedeného majetku, jak je to stanoveno v článku 187 směrnice o DPH.

52 Z žádosti o rozhodnutí o pvedbné otázce totiž vyplývá, že podle článku 13 prováděcího rozhodnutí musí po prvním účetním roce prováděcí opravy podnikatel ověřit na konci každého z devíti dalších účetních roků, na základě údajů vztahujících se na tento další účetní rok, zda došlo ke změně v použití pvedmného investičního majetku ve srovnání s prvním účetním rokem

provádění opravy, a pokud ano, že se tato oprava v každém z těchto devíti účetních roků provede v rozsahu jedné desetiny DPH z pořízení tohoto investičního majetku, která byla tomuto podnikateli vyúčtována.

53 Na čtvrtém a posledním místě je třeba uvést, že závěr, podle něhož se § 187 směrnice o DPH nevztahuje na pravidla pro opravy poškozeného odpotřetí daně ke dni prvního použití investičního majetku, pokud se k tomuto dni ukáže, že byl tento poškozený odpotřetí daně vyšší než odpotřetí daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto majetku, není zpochybněn úvahami rozvinutými v usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 Je sice pravda, že Soudní dvůr měl v tomto usnesení za to, že by § 187 směrnice o DPH bránil režimu, který by umožňoval rozložit opravu odpotřetí daně do období kratšího než pět let, a tudíž i takovému režimu provádění jednorázových oprav, jako byl režim, jehož se dovolávala žalobkyně v původním řízení ve věci, v níž bylo vydáno uvedené usnesení (usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 27).

55 Jak však uvedl generální advokát v bodě 61 svého stanoviska, Soudní dvůr k tomuto závěru dospěl v odlišném právním a skutkovém kontextu, než jaký vyplývá z použití vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení. Ve věci, v níž bylo vydáno usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), byl totiž na jedné straně předmětný investiční majetek nejprve určen k výkonu činnosti, která nezakládala nárok na odpotřetí DPH, a poté k výkonu činnosti, která tento nárok zakládala. Na druhé straně ke změně určení tohoto majetku došlo v době, kdy byl již tento majetek používán k činností bez nároku na odpotřetí daně (usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, body 12 a 13).

56 Tak tomu však není ve věci v původním řízení, v níž ke změně určení předmětného nemovitého majetku došlo při jeho prvním použití.

57 Kromě toho, jak vyplývá z bodů 51 a 52 tohoto rozsudku, právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nebrání tomu, aby mohlo dojít k rozložení opravů změnou, k nimž dojde po prvním použití uvedeného majetku, jak to stanoví § 187 směrnice o DPH.

58 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 184 až 187 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě obsahující režim oprav u investičního majetku, jenž popisuje opravu rozloženou do několika let a podle něhož v roce prvního použití předmětného majetku – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové opravě celkové částky poškozeného odpotřetí daně pro tento majetek, pokud se při tomto prvním použití ukáže, že se tento odpotřetí daně liší od odpotřetí daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití uvedeného majetku.

K druhé otázce

59 S ohledem na odpověď na první předběžnou otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

60 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 (druhý 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 nebrání vnitrostátní právní úpravě obsahující režim oprav u investičního majetku, jenž popisuje opravu rozloženou do několika let a podle tohož v roce prvního použití předmětného majetku – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové opravě celkové částky poátečního odpote daně pro tento majetek, pokud se při tomto prvním použití ukáže, že se tento odpote daně liší od odpote daně, na který měla osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití uvedeného majetku.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: nizozemština.