

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 3. března 2020(1)

Věc C-791/18

Stichting Schoonzicht

za ústí:

Staatssecretaris van Financiën

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko)]

„řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Oprava odpoté daně – Investiční majetek – Rozdíl mezi zamýšleným použitím a prvním skutečným použitím – Směrnice 2006/112/ES – články 185 a 187 – Použitelnost“

I. Úvod

1. Projednávaná věc se týká způsobu, jakým má podnikatel, který změnil své záměry ohledně použití bytového domu, provést opravu poátečního odpotu daně z přidané hodnoty (DPH). Odpotet byl v této věci proveden ještě v průběhu výstavby bytového domu. V té době měl podnikatel v úmyslu použít bytový dům pro poskytování zdanitelných plnění. Následně však byly některé byty pronajaty, takže první použití těchto bytů bylo osvobozeno od daně.
2. Za těchto okolností požádaly nizozemské orgány podnikatele, aby najednou vrátil část poátečního odpotu daně připadající na byty, které byly následně pronajaty. Podle vnitrostátní právní úpravy totiž platí, že jeví-li se v okamžiku, kdy podnikatel začíná používat zboží poprvé, že tento podnikatel odečetl vyšší DPH, než na jakou měl nárok na základě použití tohoto zboží, musí být nadměrný odpotet povodně odečtené DPH opraven *jednorázově*.
3. Vystává právní otázka, zda je taková právní úprava v souladu s článkem 187 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)(2), podle kterého se oprava odpotu daně u investičního majetku provede v poměrných částech rozložených na dobu několika let.

II. Právní rámec

A. Unijní právo: směrnice o DPH

4. Články 184 a následující směrnice o DPH se týkají opravy odpoté daně.

5. Článek 184 stanoví, že „[p]ožateční odpotet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.

6. Podle článku 185 této směrnice platí:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotu, 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. Podle článku 186 směrnice o DPH platí, že „[č]lenské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185“.

8. Článek 187 směrnice o DPH zní následovně:

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

Členské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

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

9. Článek 189 směrnice o DPH stanoví:

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

[...]

b) upravit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;

[...]“

B. Nizozemské právo

10. Ustanovení o opravě odpoté daně se objevují v čl. 15 odst. 4 Wet van 28 juni 1968,

houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon ze dne 28. ?ervna 1968, kterým se nahrazuje stávající da? z obratu daní z obratu podle systému výb?ru daní z p?idané hodnoty) (dále jen „OB“), a v ?láncích 12 a 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (na?ízení, kterým se provádí zákon o dani z obratu z roku 1968) (dále jen „provád?cí na?ízení“).

11. ?lánek 15 odst. 4 OB stanoví:

„Odpo?et dan? se v souladu se zamýšleným použitím zboží a služeb provádí v okamžiku, kdy je da? vyú?tována podnikateli, nebo v okamžiku, kdy se da? stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy podnikatel za?íná používat zboží a služby, jeví, že tento si odpo?ítává s nimi související da? v ?ástce vyšší nebo nižší, než na jakou má nárok na základ? použití zboží nebo služeb, stává se nadm?rn? odpo?tená ?ástka splatnou v tomto okamžiku. Splatná da? bude zaplacená podle ?lánku 14. ?ást dan?, která mohla být, ale nebyla ode?tena, mu bude na jeho žádost vrácena.“

12. ?lánek 12 odst. 2 a 3 provád?cího na?ízení zní následovně:

„2) Oprava podle ?l. 15 odst. 4 [OB] se provede na základ? údaj? za zda?ovací období, ve kterém podnikatel za?al zboží nebo služby používat.

3) V da?ovém p?iznání za poslední zda?ovací období se oprava odpo?tu dan? provede na základ? údaj? použitelných na celý da?ový rok.“

13. ?lánek 13 provád?cího na?ízení stanoví v rozsahu, který je pro tuto v?c relevantní, následující:

„1) Odchyln? od ?lánku 11 se pro ú?ely odpo?tu dan? samostatn? p?ihlédne k:

a) nemovitému majetku a práv?m s ním souvisejícím;

b) movitému majetku, který podnikatel odepíše z dan? z p?íjmu fyzických nebo právnických osob, nebo který by mohl odepsat, pokud by této dani podléhal.

2) Pokud jde o nemovitosti a práva s nimi související, oprava odpo?tu dan? se provádí b?hem každého z devíti zda?ovacích období následujících po období, kdy podnikatel za?al dot?ené nemovitosti používat. V každém tomto období se oprava provede u jedné desetiny dan? zaplacené na vstupu, a to podle údaj? za da?ový rok uvedených v da?ovém p?iznání za poslední zda?ovací období daného da?ového roku.“

III. Skutkový stav, ?ízení a p?edb?žné otázky

14. Stichting Schoonzicht, která je fundací se sídlem v Amsterdamu, nechala na svém pozemku vybudovat bytový d?m. Bytový d?m m?l sedm byt?. Výstavba byla zahájena v roce 2013 a bytový d?m byl dokon?en v ?ervenci 2014.

15. Bytový d?m byl p?vodn? ur?en pro poskytování zdanitelných pln?ní. Stichting Schoonzicht tak provedla v plném rozsahu odpo?et DPH z tohoto pln?ní.

16. Od 1. srpna 2014 pak Stichting Schoonzicht ?ty?i byty pronajala. Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že se jednalo o první použití (?ásti) bytového domu a že oproti p?vodnímu zám?ru bylo *osvobozeno* od DPH. Zbývající t?i byty z?staly v roce 2014 neobydlené.

17. Z tohoto d?vodu byla v souladu s nizozemskou právní úpravou odpovídající ?ást po?áte?ního odpo?tu dan? opravena podle ?l. 15 odst. 4 OB. To znamenalo, že Stichting

Schoonzicht měla povinnost dodat?n? odvést ?ást DPH p?ípadající na ?ty?i pronajaté byty ve výši 79 587 eur. Podle p?edkládacího rozhodnutí byla oprava provedena ve vztahu ke t?etímu ?tvrtletí roku 2014 (1. ?ervence až 30. září 2014), b?hem n?hož byl bytový d?m poprvé použit.

18. Stichting Schoonzicht odvedla DPH a proti tomuto samovym?ení dan? podala námitku. M?la za to, že v p?ípad? investičního majetku je plná oprava po?átečního odp?tu dan? k okamžiku prvního použití tohoto investičního majetku, jak stanoví ?l. 15 odst. 4 OB, v rozporu s ?lánkem 187 sm?rnice o DPH.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (inspektor da?ové správy, Nizozemsko) tuto námitku zamítl. Stichting Schoonzicht podala žalobu k Rechtbank Noord-Holland (okresní soud provincie Severní Holandsko, Nizozemsko). Tento soud prohlásil žalobu za neopodstatnou, na?ež Stichting Schoonzicht podala odvolání k Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko). Tento soud také konstatoval, že úprava obsažená v ?l. 15 odst. 4 OB je služitelná se sm?rnici o DPH a prohlásil odvolání za neopodstatné. Podle odvolacího soudu v Amsterdamu využil nizozemský zákonodárce možnosti, p?iznané ?lenským stát?m v ?l. 189 písm. b) sm?rnice o DPH, up?esnit výši dan?, kterou je t?eba vzít v úvahu p?i oprav? u investičního majetku. Podle názoru uvedeného soudu je t?eba jednorázovou opravu odp?tu dan? stanovenou v ?l. 15 odst. 4 OB považovat za „úpravu p?edcházející oprav?“, která je nad?azena standardnímu opravnému postupu a není upravena (a tedy ani zakázána) sm?rnici o DPH. Sm?rnice o DPH takové úprav? nebrání, protože neporušuje ani zásadu da?ové neutrality, ani zásadu proporcionality.

20. Stichting Schoonzicht proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prost?edek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko), který je p?edkládacím soudem.

21. V p?vodním ?ízení Stichting Schoonzicht opakuje sv?j argument, podle kterého je jednorázová oprava po?átečního odp?tu dan? provedená p?i prvním použití investičního majetku v rozporu s ?lánkem 187 sm?rnice o DPH. Podle jejího názoru je nutné režim oprav podle ?lánku 187 sm?rnice o DPH posuzovat nezávisle na ustanoveních ?lánek 184 a 185 této sm?rnice. ?lánek 187 sm?rnice o DPH stanoví zvláštní režim pro investiční majetek, který nahrazuje obecný režim upravený v ?láncích 184 a 185. Podle ?lánku 187 musí být oprava po?átečního odp?tu dan? u investičního majetku rozložena do n?kolika let a na konci každého opravného roku lze opravit pouze pom?rnou ?ást po?átečního odp?tu dan?. Opravu podle ?lánku 187 sm?rnice o DPH týkající se uvedených ?ty? byt? lze provést nejdíve v da?ovém p?iznání za poslední ?tvrtletí roku 2014, a to bez ohledu na to, zda tyto byty byly poprvé použity díve b?hem daného roku. Tato oprava se musí týkat pouze jedné desetiny odp?tu dan? získaného v roce 2013.

22. P?edkládací soud má pochybnosti o služitelnosti požadavku „plné opravy p?i prvním použití“, který je stanoven nizozemským právním řádem, s ?lánkem 187 sm?rnice o DPH.

23. Za t?chto okolností p?erušil Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) ?ízení a položil Soudnímu dvou následující otázky:

„1) Brání ?lásky 184 až 187 [sm?rnice o DPH] vnitrostátnímu režimu oprav u investičního majetku, který p?edepisuje opravu rozloženou do n?kolika let, p?í?emž v roce prvního použití tohoto majetku – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové oprav? (revizi) celkové ?ástky po?átečního odp?tu DPH pro tento investiční majetek, pokud se p?i jeho prvním použití ukáže, že se po?áteční odp?et dan? liší od odp?tu, na který má osoba povinná k dani nárok na základ? skutečného použití tohoto investičního majetku?

V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku:

2) Musí být čl. 189 písm. b) nebo c) [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že jednorázová oprava poškozeního odpadu DPH provedená v prvním roce opravného období, uvedená v první otázce, představuje opatření, které Nizozemsko může přijmout pro účely použití článku 187 [směrnice o DPH].“

24. Písemná vyjádření předložily Stichting Schoonzicht, nizozemská a švédská vláda a Evropská komise.

IV. Analýza

25. Mám za to, že posuzovaný vnitrostátní režim je slučitelný se směrnicí o DPH. Abych dospěl k tomuto závěru, učiním nejprve několik úvodních poznámek za účelem objasnění použitelných (nebo potenciálně použitelných) pravidel směrnice o DPH (v části A). Poté uzavřu, že se na požadavek „plné opravy při prvním použití“ nevztahuje článek 187 směrnice o DPH, ale články 184 až 186, s nimiž je v souladu (v části B).

A. Použitelná (a potenciálně použitelná) pravidla směrnice o DPH

26. Podle článku 167 směrnice o DPH „nárok na odpadu daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpaduitelné daní“. V této souvislosti Soudní dvůr opakovaně uvedl, že nárok na odpadu daní „je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen“(3). Také uvedl, že „cílem režimu odpadu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností za podmínky, že jeho činnosti v zásadě samy podléhají DPH“(4).

27. Článek 184 a následující směrnice o DPH stanoví podrobnější pravidla použitelná pro nárok na odpadu daní stanovením mechanismu opravy daní(5). Tento mechanismus zajišťuje, aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpadu daní pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani(6). Jinými slovy, „[t]ento mechanismus má [...] za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpadu DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu“(7).

28. Režim odpadu podle směrnice o DPH obsahuje obecná pravidla (články 184 až 186), jakož i zvláštní pravidla, která se vztahují na investiční majetek (články 187 až 192).

29. Zaprvé, pokud jde o obecná pravidla, článek 184 směrnice o DPH stanoví, že „poškození odpadu daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Článek 185 odst. 1 dále stanoví, že „[o]prava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpadu, například byly-li zrušeny určité koupy nebo byla-li získána určitá snížení ceny“(8).

30. Podle článku 186 stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 členské státy(9).

31. Zadruhé, článek 187 a následující směrnice o DPH stanoví zvláštní pravidla pro opravu odpadu daní u investičního majetku(10). Tato zvláštní pravidla definují některá hlediska ohledně způsobu provádění opravy.

32. Ohledně toho, co je relevantní v této věci, uvedu tři hlediska.

33. Zaprvé se oprava rozloží na pět let, přičemž u nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být toto období prodlouženo až na dvacet let. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Nizozemsko zvolilo pro nemovitosti pořízené jako investiční majetek opravné období 10 let. Toto období se tedy může vztahovat na předemtný bytový dům v

převodním řízení.

34. Zadruhé podle čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH se opravné období vztahuje k roku, kdy bylo předmětné zboží pořízeno nebo vyrobeno, členské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období pořízeného od okamžiku, kdy bylo zboží *poprvé použito*. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Nizozemsko využilo poslední uvedené možnosti.

35. Zatřetí podle čl. 187 odst. 2 se roční oprava provede jen v rozsahu jedné pátiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku. Podle nizozemského režimu je tímto odpovídajícím podílem *jedna desatina*.

B. Kvalifikace požadavku „plné opravy při prvním použití“

36. Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda ustanovení směrnice o DPH týkající se opravy odpoté daně brání požadavku „plné opravy při prvním použití“.

37. K odpovědi na tuto otázku je potřeba prozkoumat, zda požadavek „plné opravy při prvním použití“ spadá pod obecný režim opravy ve směrnici o DPH (článek 184 a násl.), nebo pod zvláštní režim (článek 187 a následující), nebo případně pod žádný z nich.

38. Stichting Schoonzicht uvádí, že obecný režim upravený v článcích 184 až 186 směrnice o DPH by se v tomto případě neměl použít, protože oprava se týká nemovitostí a spadá tedy pod článek 187 této směrnice, což znamená, že oprava se rozloží na 10 let. Z důvodu, že čl. 15 odst. 4 OB vyžaduje, aby byla odpovídající částka pořízeného odpotu daně odvedena zpět jednorázově, je v rozporu s článkem 187 směrnice o DPH.

39. Nizozemská a švédská vláda a také Komise mají opačný názor. Podle nich je požadavek „plné opravy při prvním použití“ v zásadě součástí obecného režimu stanoveného směrnicí o DPH a je s ním tedy v souladu.

40. S posledně uvedeným názorem souhlasím.

41. Je pravda, že článek 187 směrnice o DPH stanoví, že „oprava se rozloží na pět [či více] let, včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno [nebo použito]“ (11). Je také pravda, že členské státy mají povinnost stanovit režim opravy pro investiční majetek (12), jak uvedl předkládací soud.

42. Tyto skutečnosti však neodpovídají na otázku, jak by měl být napraven nesoulad mezi zamýšleným použitím na straně jedné a prvním skutečným použitím na straně druhé.

43. I když lze nárok na odpotet splatné DPH ohledně dodaného zboží a poskytnutých služeb jinou osobou povinnou k dani podle článků 167 a 168 směrnice o DPH skutečně uplatnit okamžitě a v plném rozsahu, a to i tehdy, když není pro ekonomickou činnost společnosti ihned využíván (13), vzniká nárok na odpotet, jsou-li tyto zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění (14). Jak totiž uvedla generální advokátka J. Kokott „[o]dpotet daně se poskytuje podle článku 167 ve spojení s článkem 63 směrnice o DPH zpravidla již v okamžiku pořízení zboží na základě jeho *zamýšleného* užívání. [...] Podmínkou je zpravidla, aby osoba povinná k dani užívala nabyté zboží pro účely zdanitelných plnění. Ustanovení o opravě směřují podle judikatury ke zvýšení přesnosti odpotet tak, že se podle okamžiku pořízení zboží kontroluje, do jaké míry je osoba povinná k dani *skutečně* užívá k účelům opravujícím k odpotu daně“ (15).

44. V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že nárok na odpotet daně vyšel najevo v okamžiku vzniku daňové povinnosti k DPH na vstupu, a to na základě deklarovaného úmyslu Stichting Schoonzicht (v roce 2013). Z mého pohledu se však nárok na odpotet daně ve

vztahu ke *tyto* pronajatým bytům snížil na nulu, a to v důsledku změny v používání, která zamýšlené zdanitelné plnění Stichting Schoonzicht proměnila na plnění osvobozené od daně, a to před prvním použitím zboží.

45. Jak bylo uvedeno výše, zvláštnost režimu oprav u investičního majetku podle článku 187 směrnice o DPH spočívá v možnosti rozložení opravy odpote daně na období několika let.

46. Tento režim vychází z předpokladu, že „pravděpodobnost [...] změny [v použití] je obzvláště značná v případě investičního majetku, který je často používán po dobu několika let, v jejichž průběhu se jeho použití může měnit“(16).

47. Jak uvádí švédská vláda a Komise, vztahuje se tento předpoklad v zásadě ke změnám v použití, ke kterým dojde během doby používání investičního majetku. Je nicméně zcela odlišnou věcí rozšířovat tuto logiku na dobu předcházející tomuto použití, nebo konkrétně na dobu, která začíná oznámením zamýšleného použití a končí prvním zdaňovacím obdobím, které označuje začátek skutečného použití.

48. Je pravda, že podle čl. 12 odst. 2 prováděcího nařízení se povinnost provést opravu vztahuje k prvnímu zdaňovacímu období, ve kterém zboží začalo být používáno a je třeba v tomto ohledu uznat, že zahájení používání je součástí samotného používání. Dalo by se tedy říci, že okamžik prvního použití spadá do působnosti článku 187 směrnice o DPH. Zdá se rozumné, a docela logické, aby kvůli tomu, zda dříve uvedené zamýšlené použití odpovídá skutečnému použití, došlo v okamžiku, kdy ke skutečnému použití dojde poprvé, nebo (bez předchozí úpravy provedené podnikatelem, pokud to je možné) by důvůdější ověření bylo poměrně složité, ne-li zcela nemožné.

49. Tento závěr je podpořen nutností zajistit dodržování zásady daňové neutrality v obou jejích aspektech, jak jsou obecně chápány.

50. Zprv podle jednoho aspektu této zásady má být podnikatele zcela zbaven zátěže DPH „pokud podnikatelská činnost sama o sobě slouží k uskutečnění (v zásadě) plnění podléhajících DPH“(17). Naopak podle mého názoru, ukáže-li se, že podnikatel začal používat zboží pro účely plnění osvobozeného od daně, a to oproti dříve uvedenému záměru, znamená to, že v okamžiku zahájení používání zboží zanikl dříve uvedený důvod, pro který byl podnikatel zbaven zátěže DPH.

51. Použijeme-li shora uvedené na projednávanou věc, nárok na odpotet vznikl podle všeho v okamžiku, kdy Stichting Schoonzicht byla povinna odvést DPH na vstupu a zamýšlené použití zboží bylo prohlášeno zdanitelným. Když se však tento záměr změnil, což vedlo k osvobození plnění od daně, neexistoval nadále důvod zbavit tohoto podnikatele zátěže daně, jež byla odpotena. Důvod pro odpotet přestal existovat při (nebo dokonce před(18)) zahájením skutečného použití.

52. Druhý aspekt zásady daňové neutrality dále „zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v rámci výběru DPH zacházeno rozdílně“(19). Toto hledisko zásady daňové neutrality totiž „brání tomu, aby bylo s podobným zbožím [...], které si tedy navzájem [konkurují], zacházeno z pohledu DPH rozdílně“(20).

53. Pokud jde o projednávanou věc, tak mám za to, že pokud by byl přijat názor Stichting Schoonzicht, tak by konečný stav byl v rozporu se shora uvedeným druhým aspektem zásady daňové neutrality.

54. Jak totiž uvádí předkládající soud, nizozemská a švédská vláda i Komise, takové řešení by

poskytlo neoprávněnou výhodu podnikateli, který deklaruje, že daný investiční majetek bude používán pro účely zdanitelných plnění (jímž si ponechá ve svém držení prostředky odpovídající výši požatévního odpotu daně), přestože první skutečné použití, ani následné použití během opravného období by ho k takovému odpotu neopravovalo. Jinými slovy, zkoumání v době deklarování záměru, bez ohledu na první skutečné použití, by znamenalo, že by belgický stát ve výsledku takového podnikatele financoval, přičemž tento podnikatel by prostředky vrátil v odpovídajících částech v průběhu několikaletého opravného období(21).

55. Naopak podnikatel provádějící totožná plnění osvobozená od daně používáním obdobného investičního majetku by takovou finanční výhodu nezískal, jestliže by *na počátku* neprovedl odpotet podle svého *požatévního* záměru použít tento investiční majetek pro účely plnění osvobozených od daně.

56. První skutečné použití investičního majetku je stejné v případě obou těchto hypotetických podnikatelů, ale s každým z nich by bylo zacházeno zcela odlišně při odpotu DPH, a to pouze z důvodu rozdílu mezi jejich deklarovanými záměry (učiněnými pravděpodobně v dobré víře) ohledně použití předemtného zboží. Ve všem ostatním jsou jejich situace totožné.

57. Mám za to, že režim odpotu DPH by v obou případech měl být také stejný.

58. Z článku 15 odst. 4 OB vyplývá, že cílem nizozemské právní úpravy je vyloučit výše popsaný nežádoucí výsledek, a to tím, že se vyžaduje, aby byl rozsah nároku na odpotet daně uveden do souladu se skutečným stavem v okamžiku prvního skutečného použití (po němž přichází ke slovu opravný režim pro investiční majetek). Tím uvedená právní úprava dle mého názoru přispívá k dosažení daňové neutrality v obou výše uvedených aspektech. Platí to o to více, protože uvedená právní úprava působí oběma směry: nejen v „neprospěch“ podnikatele, jehož záměr použití se změní ze zdanitelného plnění na plnění osvobozené od daně, ale také ve prospěch podnikatele, jehož záměr použití se změní z plnění osvobozeného od daně na zdanitelné plnění.

59. Z těchto důvodů mám za to, že se na situaci v původním řízení nevztahuje článek 187 a následující směrnice o DPH (a tedy není s tímto článkem neslučitelná).

60. Tento závěr není v rozporu s usnesením Soudního dvora ve věci Gmina Międzyzdroje, kde Soudní dvůr uvedl, že článek 187 směrnice o DPH se vztahuje „na takové situace opravy odpotu daně [...] v nichž je investiční majetek, jehož použití nevedlo ke vzniku nároku na odpotet daně, následně používán způsobem, který vede ke vzniku nároku na odpotet“(22). Soudní dvůr k tomu dodal, že článek 187 směrnice o DPH „brání režimu, který umožňuje rozložit opravu odpotu daně do období kratšího než pět let, a potažmo takovému režimu provádění jednorázových oprav [...] umožňujícímu provést opravu v průběhu jednoho zdaňovacího období“(23).

61. Skutkové okolnosti uvedeného případu, jak jsou dále popsány v daném usnesení(24), ukazují, že daná prohlášení byla učiněna v kontextu, ve kterém již dotčené zboží bylo používáno. Teprve v tomto okamžiku došlo ke změně použití (i v záměru ohledně použití). To se však značně liší od situace v původním řízení. Mám tedy za to, že se článek 187 směrnice o DPH v projednávané věci nepoužije.

62. Další otázkou je, zda se na tuto situaci vztahuje článek 184 a následující směrnice o DPH.

63. Mám za to, že ano.

64. Ve věci SEB bankas vyložil Soudní dvůr obecný režim oprav podle směrnice o DPH spíše široce. Uvedl, že znění článku 184 „nevylučuje *a priori* žádný možný případ neoprávněného

odpořtu“(25). Vyložil toto ustanovení jako použitelné na „připad, v němž byl odpořet proveden, i když nárok na odpořet neexistoval“, protože daný scénář spadal „pod první situaci uvedenou v řlánku 184 směrnice o DPH, a sice situaci, kdy požátení odpořet byl vyšší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“(26).

65. Projednávaná věc zjevně představuje „připad neoprávněného odpořtu“ ve smyslu uvedeném Soudním dvorem ve věci SEB bankas. Je pravda, že uvedený případ se týkal situace, ve které byl proveden odpořet, i když nárok na odpořet od počátku neexistoval. V projednávané věci nárok na odpořet vznikl, avšak ze shora uvedených důvodů následně u řtyř byř zanikl. Připustí-li se, že se řlánky 184 až 186 směrnice o DPH vztahují na případy, ve kterých je nezbytné provést opravu neoprávněného odpořtu, jak to Soudní dvůr učinil ve věci SEB bankas, pak je stejný závůr třeba použít na případy, ve kterých se převodně existující nárok na odpořet fakticky snížil na nulu před prvním použitím daného zboží.

66. Myslím si, že situace ve věci SEB bankas a v projednávané věci představují dvě varianty téhoř problému: jak opravit přiznaný odpořet, aťkoliv tento odpořet neměl být nikdy přiznan (SEB bankas), ři nadále neměl být přiznan (projednávaná věc). Z tohoto důvodu se domnívám, že by řešení přijaté Soudním dvorem ve věci SEB bankas mělo být použito i na projednávanou věc, aby bylo možné dospět k závůru, že situace v projednávané věci spadá pod obecný řžim opravy odpořtu danř upravený řlánky 184 až 186 směrnice o DPH a je s ním v souladu.

67. Ze shora uvedených důvodů mám rovněž za to, že se na požadavek „plné opravy př prvnímu použití“ stanovený dotěnou vnitrostátní právní úpravou nevztahuje řlánek 187 a následující směrnice o DPH, ale řlánky 184 až 186 uvedené směrnice a je s nimi v souladu.

C. Druhá předběžná otázka

68. Vzhledem k tomu, že se domnívám, že relevantní ustanovení směrnice o DPH nebrání předmětnému vnitrostátnímu řžimu oprav, není třeba odpovídat na druhou otázku položenou předkládajícím soudem.

V. Závůry

69. S ohledem na výře uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpovřděl Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) následovně:

„Na vnitrostátní řžim oprav u investičního majetku, který předepisuje, že v roce prvního použití tohoto majetku může být celková řástka požáteního odpořtu jednorázově opravena, pokud se př jeho prvním použití ukáže, že se požátení odpořet danř liší od odpořtu, na který má osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto investičního majetku, se nevztahuje řlánek 187 a následující směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému danř z přidané hodnoty, ale řlánky 184 až 186 této směrnice. Tato ustanovení takovému vnitrostátnímu řžimu oprav nebrání.“

1 Převodní jazyk: angličtina.

2 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, v platném znění.

3 Viz například rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (Cř110/98 až Cř147/98, EU:C:2000:145, bod 43 a citovaná judikatura), a ze dne 30. září 2010, Uszodaépítř (Cř392/09, EU:C:2010:569, bod 34 a citovaná judikatura).

4 Rozsudek ze dne 3. října 2019, Altic (Cř329/18, EU:C:2019:831, bod 26 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo (Cř234/11,

EU:C:2012:644, bod 27 a citovaná judikatura), a ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23 a citovaná judikatura).

5 Rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57). Viz rovněž usnesení ze dne 5. března 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24 a citovaná judikatura).

6 Viz například rozsudky ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 50 a citovaná judikatura), a ze dne 16. března 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 28 a citovaná judikatura).

7 Obdobně.

8 Rozsudky ze dne 16. března 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 29 a citovaná judikatura), a ze dne 16. března 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

9 Soudní dvůr tak uvedl, že „ustanovení [...] články 184 a 185 [...] stanoví povinnost opravit neoprávněné odpady DPH[, avšak nestanoví], jak by měla taková oprava být provedena“, s výjimkou investičního majetku. Rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, bod 26).

10 Obsah pojmu „investiční majetek“ mají vymezit členské státy. Viz čl. 189 písm. a) směrnice o DPH. Podle článku 190 směrnice o DPH „pro účely článků 187, 188, 189 a 191 mohou členské státy považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle pěstované investičnímu majetku“.

11 Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

12 V tomto smyslu viz usnesení ze dne 5. března 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, body 24 a 27 a citovaná judikatura).

13 Rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 45).

14 Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 18 a citovaná judikatura). Viz ale zvláštní situace uvedené například v rozsudcích ze dne 8. března 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 42 a citovaná judikatura); ze dne 8. března 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 41), nebo ze dne 28. února 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 42). V posledně uvedeném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „si osoba povinná dani zachovává nárok na odpotet, pokud tento nárok vznikl, přestože tato osoba povinná k dani nemohla z důvodů nezávislých na její vůli používat zboží nebo služby, které vedly k odpotu, v rámci zdanitelných plnění“.

15 Stanovisko ve věci Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, bod 24 a citovaná judikatura). Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, body 27 a 28 a citovaná judikatura).

16 Rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25), týkající se shodného ustanovení – článku 20 – šesté směrnice.

17 Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatura).

18 Podle předkládacího rozhodnutí byly tyto byty pronajaty od srpna roku 2014. S výhradou

ov??ení p?edkládajícím soudem si t?žko dokážu p?edstavit, že by zdanitelná ?i nezdanitelná povaha pln?ní mohla n?jakým zp?sobem vykristalizovat až prvního dne pronájmu (tedy skutečným použitím), protože bych p?edpokládal, že pot?ebné smlouvy (ukazující povahu pln?ní) budou pravd?podobn? p?ipraveny p?edem.

19 Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve v?ci AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatura).

20 Viz nap?. rozsudky ze dne 9. b?ezna 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatura); ze dne 27. ?ervna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C?597/17, EU:C:2019:544, bod 28 a citovaná judikatura), a ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatura).

21 Rád bych jasn? zd?raznil, že v projednávané v?ci není d?kaz ani náznak jakékoliv nesrovnalosti. Avšak z obecného pohledu a nad rámec okolností projednávané v?ci nelze p?ehlédnout podn?t ke zneužití, který by mohl vzniknout z možnosti vrátit ?ástku odpovídající neoprávn?nému odpo?tu ve splátkách deklarací (smyšleného) zám?ru.

22 Usnesení ze dne 5. ?ervna 2014 (C?500/13, EU:C:2014:1750, bod 23). Uvedená v?c se týkala právní úpravy, která p?edepisovala, stejn? jako v projednávané v?ci, u nemovitostí po?ízených jako investiční majetek opravné období 10 let, po?ítáno od okamžiku prvního použití tohoto majetku. Gmina Mi?dzydroje odvedla DPH za poskytnuté zboží a služby v souvislosti s pracemi na t?locvi?n?, která byla v jejím vlastnictví. V pr?b?hu uvedených prací hodlala zm?nit systém správy tohoto majetku a pronajmout t?locvi?nu obchodní společnosti. Následn? chtěla provést *jednorázový* odpo?et odvedené DPH, a to z d?vodu zm?ny užívání t?locvi?ny z pln?ní osvobozeného od dan? na zdanitelné pln?ní. To však da?ové ú?ady odmítly, protože m?ly za to, že situace byla upravena režimem provád?jícím ?lánek 187 sm?rnice o DPH.

23 Usnesení ze dne 5. ?ervna 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, bod 27).

24 Viz popis skutkových okolností v usnesení ze dne 5. ?ervna 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, body 10 a 12, zejména bod 12 in fine „s tím, že jedna desetina této ?ástky nemohla být opravena z d?vodu, že uvedená t?locvi?na byla v roce 2010 užívána pro ?innosti, které nezakládají nárok na odpo?et dan?“).

25 Rozsudek ze dne 11. dubna 2018 (C?532/16, EU:C:2018:228, bod 33).

26 Rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228, bod 34).