



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 3. března 2020¹

Věc C-791/18

Stichting Schoonzicht
za účasti:
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 odpočtů 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 počátečního odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH). Odpočet 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 počátečního odpočtu 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 odpočet původně 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 odpočtu 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 odpočtů daně.

1 – Původní jazyk: angličtina.

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

5. Článek 184 stanoví, že „[p]očáteční odpočet 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 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.“

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 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.“

9. Článek 189 směrnice o DPH stanoví:

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

[...]

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

[...]“

B. Nizozemské právo

10. Ustanovení o opravě odpočtů 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. června 1968, kterým se nahrazuje stávající daň z obratu daní z obratu podle systému výběru daně z přidané hodnoty) (dále jen „OB“), a v člancích 12 a 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (nařízení, kterým se provádí zákon o dani z obratu z roku 1968) (dále jen „prováděcí nařízení“).

11. Článek 15 odst. 4 OB stanoví:

„Odpčet daně se v souladu se zamýšleným použitím zboží a služeb provádí v okamžiku, kdy je daň vyúčtována podnikateli, nebo v okamžiku, kdy se daň stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy podnikatel začíná používat zboží a služby, jeví, že tento si odpočítává s nimi související daň v částce vyšší nebo nižší, než na jakou má nárok na základě použití zboží nebo služeb, stává se nadměrně odpočtená částka splatnou v tomto okamžiku. Splatná daň bude zaplacená podle článku 14. Část daně, která mohla být, ale nebyla odečtena, mu bude na jeho žádost vrácena.“

12. Článek 12 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení zní následovně:

„2) Oprava podle čl. 15 odst. 4 [OB] se provede na základě údajů za zdaňovací období, ve kterém podnikatel začal zboží nebo služby používat.

3) V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období se oprava odpočtu daně provede na základě údajů použitelných na celý daňový rok.“

13. Článek 13 prováděcího nařízení stanoví v rozsahu, který je pro tuto věc relevantní, následující:

„1) Odchylně od článku 11 se pro účely odpočtu daně samostatně přihlédne k:

- a) nemovitému majetku a právům s ním souvisejícím;
- b) movitému majetku, který podnikatel odepíše z daně z příjmu 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 odpočtu daně se provádí během každého z devíti zdaňovacích období následujících po období, kdy podnikatel začal dotčené nemovitosti používat. V každém tomto období se oprava provede u jedné desetiny daně zaplacené na vstupu, a to podle údajů za daňový rok uvedených v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období daného daňového roku.“

III. Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

14. Stichting Schoonzicht, která je fundací se sídlem v Amsterdamu, nechala na svém pozemku vybudovat bytový dům. Bytový dům měl sedm bytů. Výstavba byla zahájena v roce 2013 a bytový dům byl dokončen v červenci 2014.

15. Bytový dům byl původně určen pro poskytování zdanitelných plnění. Stichting Schoonzicht tak provedla v plném rozsahu odpočet DPH z tohoto plnění.

16. Od 1. srpna 2014 pak Stichting Schoonzicht čtyři byty pronajala. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že se jednalo o první použití (části) bytového domu a že oproti původnímu záměru bylo *osvobozeno* od DPH. Zbývající tři byty zůstaly v roce 2014 neobydlené.

17. Z tohoto důvodu byla v souladu s nizozemskou právní úpravou odpovídající část počátečního odpočtu daně opravena podle čl. 15 odst. 4 OB. To znamenalo, že Stichting Schoonzicht měla povinnost dodatečně odvést část DPH připadající na čtyři pronajaté byty ve výši 79 587 eur. Podle předkládacího rozhodnutí byla oprava provedena ve vztahu ke třetímu čtvrtletí roku 2014 (1. července až 30. září 2014), během něhož byl bytový dům poprvé použit.

18. Stichting Schoonzicht odvedla DPH a proti tomuto samovyměření daně podala námitku. Měla za to, že v případě investičního majetku je plná oprava počátečního odpočtu daně k okamžiku prvního použití tohoto investičního majetku, jak stanoví čl. 15 odst. 4 OB, v rozporu s článkem 187 směrnice o DPH.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (inspektor daňové správy, Nizozemsko) tuto námitku zamítl. Stichting Schoonzicht podala žalobu k Rechtbank Noord-Holland (okresní soud provincie Severní Holandsko, Nizozemsko). Tento soud prohlásil žalobu za neopodstatněnou, načež Stichting Schoonzicht podala odvolání k Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko). Tento soud také konstatoval, že úprava obsažená v čl. 15 odst. 4 OB je slučitelná se směrnicí o DPH a prohlásil odvolání za neopodstatněné. Podle odvolacího soudu v Amsterdamu využil nizozemský zákonodárce možnosti, přiznané členským státům v čl. 189 písm. b) směrnice o DPH, upřesnit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě u investičního majetku. Podle názoru uvedeného soudu je třeba jednorázovou opravu odpočtu daně stanovenou v čl. 15 odst. 4 OB považovat za „úpravu předcházející opravě“, která je nadřazena standardnímu opravnému postupu a není upravena (a tedy ani zakázána) směrnicí o DPH. Směrnice o DPH takové úpravě nebrání, protože neporušuje ani zásadu daňové neutrality, ani zásadu proporcionality.

20. Stichting Schoonzicht proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko), který je předkládajícím soudem.

21. V původním řízení Stichting Schoonzicht opakuje svůj argument, podle kterého je jednorázová oprava počátečního odpočtu daně provedená při prvním použití investičního majetku v rozporu s článkem 187 směrnice o DPH. Podle jejího názoru je nutné režim oprav podle článku 187 směrnice o DPH posuzovat nezávisle na ustanoveních článků 184 a 185 této směrnice. Článek 187 směrnice o DPH stanoví zvláštní režim pro investiční majetek, který nahrazuje obecný režim upravený v článcích 184 a 185. Podle článku 187 musí být oprava počátečního odpočtu daně u investičního majetku rozložena do několika let a na konci každého opravného roku lze opravit pouze poměrnou část počátečního odpočtu daně. Opravu podle článku 187 směrnice o DPH týkající se uvedených čtyř bytů lze provést nejdříve v daňovém přiznání za poslední čtvrtletí roku 2014, a to bez ohledu na to, zda tyto byty byly poprvé použity dříve během daného roku. Tato oprava se musí týkat pouze jedné desetiny odpočtu daně získaného v roce 2013.

22. Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti požadavku „plné opravy při prvním použití“, který je stanoven nizozemským právním řádem, s článkem 187 směrnice o DPH.

23. Za těchto okolností přerušil Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) řízení a položil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Brání články 184 až 187 [směrnice o DPH] vnitrostátnímu režimu oprav u investičního majetku, který předepisuje opravu rozloženou do několika let, přičemž v roce prvního použití tohoto majetku – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové opravě (revizi) celkové částky počátečního odpočtu DPH pro tento investiční majetek, pokud se při jeho prvním použití ukáže, že se počáteční odpočet daně liší od odpočtu, 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 oprava počátečního odpočtu 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 odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“. V této souvislosti Soudní dvůr opakovaně uvedl, že nárok na odpočet „je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen“³. Také uvedl, že „cílem režimu odpočtů 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 odpočet daně stanovením mechanismu opravy daně⁵. Tento mechanismus zajišťuje, aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani⁶. Jinými slovy, „[t]ento mechanismus má [...] za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu“⁷.

28. Režim odpočtu 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. Zprvce, pokud jde o obecná pravidla, článek 184 směrnice o DPH stanoví, že „počáteční odpočet daně 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 změni okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny“⁸.

3 – Viz například rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrixa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43 a citovaná judikatura), a ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34 a citovaná judikatura).

4 – Rozsudek ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, bod 26 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo (C-234/11, 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. června 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. června 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 28 a citovaná judikatura).

7 – Obdobně.

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

30. Podle článku 186 stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 členské státy⁹.
31. Zadruhé, článek 187 a následující směrnice o DPH stanoví zvláštní pravidla pro opravu odpočtů daně u investičního majetku¹⁰. 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 předmětný bytový dům v původním 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 počítaného od okamžiku, kdy bylo zboží *poprvé použito*. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Nizozemsko využilo posledně uvedené možnosti.
35. Zatřetí podle čl. 187 odst. 2 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. Podle nizozemského režimu je tímto odpovídajícím podílem *jedna desetina*.

B. Kvalifikace požadavku „plné opravy při prvním použití“

36. Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda ustanovení směrnice o DPH týkající se opravy odpočtů 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 člancích 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 počátečního odpočtu 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.

9 – Soudní dvůr tak uvedl, že „ustanovení [...] článků 184 a 185 [...] stanoví povinnost opravit neoprávněné odpočty 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 přisuzované investičnímu majetku“.

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 majetek¹², jak uvedl předkládající 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 odpočet 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 využíván¹³, vzniká nárok na odpočet, jsou-li tyto zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění¹⁴. Jak totiž uvedla generální advokátka J. Kokott „[o]dpočet 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 odpočtů tak, že se podle okamžiku pořízení zboží kontroluje, do jaké míry je osoba povinná k dani *skutečně* užívá k účelům opravňujícím k odpočtu daně“¹⁵.

44. V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že nárok na odpočet 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 odpočet daně ve vztahu ke čtyřem 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 odpočtů daně na období několika let.

46. Tento režim vychází z předpokladu, že „pravděpodobnost [...] změn [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 rozšiřovat 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.

11 – Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

12 – V tomto smyslu viz usnesení ze dne 5. června 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. června 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 42 a citovaná judikatura); ze dne 8. června 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 odpočet, pokud tento nárok vznikl, přestože tato osoba povinná k dani nemohla z důvodů nezávislých na její vůli používat zboží nebo služby, které vedly k odpočtu, 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.

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 k ověření toho, zda dříve uvedené *zamýšlené* použití odpovídá *skutečnému* použití, došlo v okamžiku, kdy ke skutečnému použití dojde poprvé, neboť (bez předchozí úpravy provedené podnikatelem, pokud to je možné) by dřívější 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. Zprvce podle jednoho aspektu této zásady má být podnikatele zcela zbaven zátěže DPH „pokud podnikatelská činnost sama o sobě slouží k uskutečňování (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 odpočet 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 odpočtena. Důvod pro odpočet přestal existovat při (nebo dokonce před¹⁸) zahájení 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 (čímž si ponechá ve svém držení prostředky odpovídající výši počátečního odpočtu daně), přestože první skutečné použití, ani následné použití během opravného období by ho k takovému odpočtu neopravňovalo. Jinými slovy, zkoumání v době deklarování záměru, bez ohledu na první skutečné použití, by znamenalo, že by členský stát ve výsledku takového podnikatele financoval, přičemž tento podnikatel by prostředky vrátil v odpovídajících částech v průběhu několikaletého opravného období²¹.

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 čtyři byty pronajaty od srpna roku 2014. S výhradou ověření předkládajícím soudem si těžko dokážu představit, že by zdanitelná či nezdanitelná povaha plnění mohla nějakým způsobem vykristalizovat až prvního dne pronájmu (tedy skutečným použitím), protože bych předpokládal, že potřebné smlouvy (ukazující povahu plnění) budou pravděpodobně připraveny předem.

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

20 – Viz např. rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatura); ze dne 27. června 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 jasně zdůraznil, že v projednávané věci není důkaz ani náznak jakékoliv nesrovnalosti. Avšak z obecného pohledu a nad rámec okolností projednávané věci nelze přehlédnout podnět ke zneužití, který by mohl vzniknout z možnosti vrátit částku odpovídající neoprávněnému odpočtu ve splátkách deklarací (smýšleného) záměru.

55. Naopak podnikatel provádějící totožná plnění osvobozená od daně používáním obdobného investičního majetku by takovou finanční výhodu nezískal, jestliže by *na počátku* neprovedl odpočet podle svého *počátečního* 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 odpočtu DPH, a to pouze z důvodu rozdílu mezi jejich deklarovanými záměry (učiněnými pravděpodobně v dobré víře) ohledně použití předmětného zboží. Ve všem ostatním jsou jejich situace totožné.

57. Mám za to, že režim odpočtu 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 odpočet 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 těmito články 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 odpočtů daně [...] v nichž je investiční majetek, jehož použití nevedlo ke vzniku nároku na odpočet daně, následně používán způsobem, který vede ke vzniku nároku na odpočet“²². Soudní dvůr k tomu dodal, že článek 187 směrnice o DPH „brání režimu, který umožňuje rozložit opravu odpočtů 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 usnesení²⁴, ukazují, že daná prohlášení byla učiněna v kontextu, ve kterém již dotčené zboží bylo používáno. Teprve v tomto okamžiku došlo ke změně použití (či 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.

22 – Usnesení ze dne 5. června 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23). Uvedená věc se týkala právní úpravy, která předepisovala, stejně jako v projednávané věci, u nemovitostí pořízených jako investiční majetek opravné období 10 let, počítáno od okamžiku prvního použití tohoto majetku. Gmina Międzyzdroje odvedla DPH za poskytnuté zboží a služby v souvislosti s pracemi na tělocvičně, která byla v jejím vlastnictví. V průběhu uvedených prací hodlala změnit systém správy tohoto majetku a pronajmout tělocvičnu obchodní společnosti. Následně chtěla provést *jednorázový* odpočet odvedené DPH, a to z důvodu změny užívání tělocvičny z plnění osvobozeného od daně na zdanitelné plnění. To však daňové úřady odmítly, protože měly za to, že situace byla upravena režimem provádějícím článek 187 směrnice o DPH.

23 – Usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 27).

24 – Viz popis skutkových okolností v usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, body 10 a 12, zejména bod 12 *in fine* „s tím, že jedna desetina této částky nemohla být opravena z důvodu, že uvedená tělocvična byla v roce 2010 užívána pro činnosti, které nezakládají nárok na odpočet daně“).

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 odpočtu“²⁵. Vyložil toto ustanovení jako použitelné na „případ, v němž byl odpočet proveden, i když nárok na odpočet neexistoval“, protože daný scénář spadal „pod první situaci uvedenou v článku 184 směrnice o DPH, a sice situaci, kdy počáteční odpočet byl vyšší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“²⁶.

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

66. Myslím si, že situace ve věci SEB bankas a v projednávané věci představují dvě varianty téhož problému: jak opravit přiznaný odpočet, ačkoliv tento odpočet neměl být nikdy přiznán (SEB bankas), či nadále neměl být přiznán (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 závěru, že situace v projednávané věci spadá pod obecný režim opravy odpočtů daně upravený články 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 při prvním použití“ stanovený dotčenou vnitrostátní právní úpravou nevztahuje článek 187 a následující směrnice o DPH, ale články 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 režimu oprav, není třeba odpovídat na druhou otázku položenou předkládajícím soudem.

V. Závěry

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

„Na vnitrostátní režim oprav u investičního majetku, který předepisuje, že v roce prvního použití tohoto majetku může být celková částka počátečního odpočtu jednorázově opravena, pokud se při jeho prvním použití ukáže, že se počáteční odpočet daně liší od odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok na základě skutečného použití tohoto investičního majetku, se nevztahuje článek 187 a následující směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ale články 184 až 186 této směrnice. Tato ustanovení takovému vnitrostátnímu režimu oprav nebrání.“

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).