



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 3. marca 2020¹

Vec C-791/18

**Stichting Schoonzicht
za účasti:
Staatssecretaris van Financiën**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Úprava odpočítanej dane – Investičný majetok – Rozdiel medzi zamýšľaným použitím a skutočným prvým použitím – Smernica 2006/112/ES – Články 185 a 187 – Uplatniteľnosť“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec sa týka toho spôsobu, ako by mal pôvodne uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) upraviť podnikateľ, ktorý zmenil svoje úmysly týkajúce sa používania bytového komplexu. V tejto veci bolo vykonané odpočítanie dane v čase, keď bol bytový komplex stále vo výstavbe. V tom čase mal podnikateľ v úmysle použiť ho na účely zdaniteľných transakcií. Niektoré byty však boli následne prenajaté, a teda prvé použitie týchto bytov bolo oslobodené od dane.

2. Za týchto okolností holandské orgány podnikateľa požiadali, aby jednorazovo vrátil celú časť pôvodne uplatneného odpočítania dane, ktorá zodpovedá bytom, ktoré boli následne prenajaté. Podľa vnútroštátnej právnej úpravy, pokiaľ sa ukáže, že v okamihu, keď podnikateľ začína používať tovar po prvý raz, odpočítal DPH vo väčšej výške, ako je oprávnený na základe použitia tovaru, nadmerný odpočet pôvodne uplatneného odpočítania DPH sa musí upraviť *jednorazovo*.

3. Z uvedeného vyplýva právna otázka, či je táto vnútroštátna právna úprava v súlade s článkom 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)², podľa ktorého sa má úprava odpočítania dane v prípade investičného majetku vykonať v pomerných častiach rozložených na obdobie niekoľkých rokov.

II. Právny rámec

A. Právo Únie: smernica o DPH

4. Články 184 a nasl. smernice o DPH sa týkajú úpravy odpočítanej dane.

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, v znení neskorších predpisov.

5. Článok 184 stanovuje, že „pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo“.

6. Podľa článku 185 tejto smernice:

„1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

7. Článok 186 smernice o DPH uvádza, že „členské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185“.

8. Článok 187 smernice o DPH znie takto:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

Členské štáty sa však môžu pre úpravu odpočítanej dane stanoviť päťročné obdobie pozostávajúce z celých 5 rokov, ktoré začína prvým použitím majetku.

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpočítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná úprava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý.“

9. Podľa článku 189 smernice o DPH:

„Na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

...

b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane,

...“

B. Holandské právo

10. Ustanovenia o úprave odpočítanej dane sú uvedené v § 15 ods. 4 zákona Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon z 28. júna 1968 o nahradení existujúcej dane z obratu daňou z obratu podľa režimu dane z pridanej hodnoty; ďalej len „OB“) a v § 12 a 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (rozhodnutie, ktorým sa vykonáva zákon o DPH z roku 1968; ďalej len „vykonávacie rozhodnutie“).

11. § 15 ods. 4 OB stanovuje:

„Odpočítanie dane sa vykoná v súlade s určením tovarov a služieb, keď sa daň podnikateľovi vyfakturuje alebo sa stane splatnou. Ak sa ukáže, že v okamihu, keď podnikateľ začína používať tovary a služby, si odpočítal príslušnú daň v pomere vyššom alebo nižšom, ako je pomer, v ktorom mal na používanie tovarov alebo služieb právo, je suma prevyšujúceho odpočítania splatná uvedeným okamihom. Daň, ktorá sa stala splatnou, sa uhrádza podľa § 14. Výška dane, ktorá sa mohla odpočítať a nebola odpočítaná, sa mu na požiadanie vráti.“

12. § 12 ods. 2 a 3 vykonávacieho rozhodnutia znie takto:

„2. Úprava uvedená v § 15 ods. 4 [OB] sa vykoná na základe údajov zo zdaňovacieho obdobia, počas ktorého podnikateľ začal používať tovar alebo služby.

3. V daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie sa musí odpočítanie upraviť na základe údajov platných za celé ročné zdaňovacie obdobie.“

13. § 13 vykonávacieho rozhodnutia znie v rozsahu, v akom sa uplatňuje na prejednávajúcu vec, takto:

„1. Odchylné od § 11 sa na účely odpočítania zohľadňujú osobitne:

- a) nehnuteľný majetok a práva, ktoré k nemu prislúchajú;
- b) hnutelý majetok, ktorý podnikateľ odpisuje v súvislosti s daňou z príjmu alebo daňou z príjmu právnických osôb, alebo ktorý by mohol odpisovať, ak by bol povinný platiť takúto daň.

2. Pokiaľ ide o nehnuteľný majetok a práva, ktoré k nemu prislúchajú, úprava odpočítania sa vykonáva v každom z deviatich ročných zdaňovacích období nasledujúcich po tom ročnom zdaňovacom období, v ktorom podnikateľ začal používať dotknutý majetok. Pri každej príležitosti sa úprava týka jednej desatiny dane zaplatenej na vstupe vzhľadom na údaje za referenčné ročné zdaňovacie obdobie a uplatní sa k dátumu daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie tohto ročného zdaňovacieho obdobia.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

14. Stichting Schoonzicht, spoločnosť so sídlom v Amsterdame, vybudovala bytový komplex na pozemku, ktorý vlastnila. Komplex pozostával zo siedmich bytových jednotiek. Stavba začala v roku 2013 a komplex bol dokončený v júli 2014.

15. Bytový komplex bol pôvodne určený na zdaniteľné účely. Stichting Schoonzicht teda odpočítala DPH z tohto dodania v plnej výške.

16. Následne, od 1. augusta 2014, Stichting Schoonzicht prenajala štyri byty. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že išlo o prvé použitie (časti) bytového komplexu a že na rozdiel od pôvodného zámeru bolo *oslobodené* od DPH. Ostatné tri byty zostali v roku 2014 neobsadené.

17. Z tohto dôvodu bola v súlade s holandskými právnymi predpismi časť zodpovedajúca pôvodne uplatnenému odpočítaniu dane upravená podľa § 15 ods. 4 OB. To znamenalo, že Stichting Schoonzicht dlhovala časť DPH zodpovedajúcu štyrom prenajatým bytom vo výške 79 587 eur. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania bola úprava vykonaná za tretí štvrtrok 2014 (od 1. júla do 30. septembra 2014), počas ktorého bol bytový komplex prvýkrát použitý.

18. Stichting Schoonzicht zaplatila DPH a podala proti tomuto vlastnému daňovému výmeru námietku. Namietala, že v prípade investičného majetku je celková úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane v čase prvého použitia investičného majetku, ako je stanovená v § 15 ods. 4 OB, v rozpore s článkom 187 smernice o DPH.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor finančnej správy, Holandsko) túto námietku zamietol. Stichting Schoonzicht podala odvolanie na Rechtbank Noord-Holland (súd provincie Severný Holland, Holandsko). Po tom, ako tento súd vyhlásil odvolanie za nedôvodné, podala Stichting Schoonzicht ďalšie odvolanie na Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam, Holandsko). Tento súd tiež rozhodol, že režim podľa § 15 ods. 4 OB je zlučiteľný so smernicou o DPH a posúdil toto (ďalšie) odvolanie ako nedôvodné. Podľa Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam) holandský zákonodarca využil možnosť, ktorú členským štátom priznáva článok 189 písm. b) smernice o DPH, aby určili výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave pre investičný majetok. Podľa tohto súdu sa má jednorazová úprava stanovená v § 15 ods. 4 OB považovať za „predbežnú úpravu opravy“, ktorá predchádza štandardnému postupu úpravy a nie je regulovaná (a preto nie je vylúčená) smernicou o DPH. Smernica o DPH nebráni takejto oprave, pretože neporušuje ani zásadu daňovej neutrality ani zásadu proporcionality.

20. Stichting Schoonzicht podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

21. V konaní vo veci samej Stichting Schoonzicht opakovane tvrdí, že jednorazová úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane pri uvedení investičného majetku do používania je v rozpore s článkom 187 smernice o DPH. Podľa jej názoru by sa mal režim úpravy uvedený v článku 187 smernice o DPH posudzovať nezávisle od toho, čo je stanovené v článkoch 184 a 185 tejto smernice. V článku 187 smernice o DPH sa ustanovuje osobitný režim pre investičný majetok, ktorý nahrádza všeobecný režim uvedený v článkoch 184 a 185. Úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane pri investičnom majetku sa podľa článku 187 musí rozložiť na niekoľko rokov a na konci každého roka, v ktorom možno vykonať úpravu, sa môže upraviť iba pomerná časť pôvodne uplatneného odpočítania dane. Úpravu podľa článku 187 smernice o DPH týkajúcu sa štyroch bytov možno vykonať najskôr v okamihu vyhlásenia za posledný štvrtrok 2014, bez ohľadu na to, či tieto byty boli prvýkrát použité počas tohto roka. Táto úprava sa teda musí týkať iba jednej desatiny odpočítania uplatneného v roku 2013.

22. Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti požiadavky „celkovej úpravy pri prvom použití“ stanovenej podľa holandského práva s článkom 187 smernice o DPH.

23. Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Bránia články 184 až 187 [smernice o DPH] vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa investičného majetku, ktorá stanovuje úpravu odpočítanej dane počas viacročného obdobia, podľa ktorej sa v roku prvého použitia, ktorý je zároveň prvým rokom, kedy možno vykonať úpravu, len raz upraví

(opraví) celková suma pôvodne uplatneného odpočítania dane z tohto investičného majetku, ak sa pri prvom použití tohto majetku zistí, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa líši od odpočítania, na ktoré je zdaniteľná osoba vzhľadom na skutočné používanie investičného majetku oprávnená?

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

2. Má sa článok 189 písm. b) alebo písm. c) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že v prvej otázke uvedená jednorazová úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane v prvom roku obdobia, počas ktorého možno vykonať úpravu, je opatrením, ktoré môže Holandsko prijať na účely uplatnenia článku 187 [smernice o DPH]?”

24. Písomné pripomienky predložili Stichting Schoonzicht, holandská a švédska vláda a Európska komisia.

IV. Analýza

25. Domnievam sa, že sporný vnútroštátny režim je zlučiteľný so smernicou o DPH. Na to, aby som dospel k tomuto záveru, najskôr uvediem niekoľko úvodných vysvetlení týkajúcich sa uplatniteľných (alebo potenciálne uplatniteľných) pravidiel smernice o DPH (časť A). Ďalej dospejem k záveru, že požiadavka „celkovej úpravy pri prvom použití“ nevyplýva z článku 187 smernice o DPH, ale z článkov 184 až 186, s ktorými je v súlade (časť B).

A. Uplatniteľné (a potenciálne uplatniteľné) pravidlá smernice o DPH

26. Podľa článku 167 smernice o DPH „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“. V tejto súvislosti Súdny dvor opakovane poznamenal, že právo odpočítať daň „je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené“³. Ďalej konštatoval, že „cieľom režimu odpočítaní je v plnom rozsahu odľahčiť podnikateľa od bremena DPH, ktorá je splatná, alebo bola zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností, pod podmienkou, že jeho činnosti podliehajú v zásade DPH“⁴.

27. Článok 184 a nasl. smernice o DPH stanovuje podrobnejšie pravidlá uplatniteľné na právo odpočítať daň stanovením mechanizmu úpravy.⁵ Tento mechanizmus zabezpečuje, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich DPH.⁶ Inými slovami, „tento mechanizmus má... za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe“⁷.

28. Režim odpočítania podľa smernice o DPH zahŕňa všeobecné pravidlá (články 184 až 186), ako aj osobitné pravidlá, ktoré sa vzťahujú na investičný majetok (články 187 až 192).

3 Pozri napríklad rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43 a citovaná judikatúra), a z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34 a citovaná judikatúra).

4 Rozsudok z 3. októbra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, bod 26 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudky z 18. októbra 2012, TEC Chaskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 27 a citovaná judikatúra), a zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23 a citovaná judikatúra).

5 Rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57). Pozri tiež uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24 a citovaná judikatúra).

6 Pozri napríklad rozsudky z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 50 a citovaná judikatúra), a zo 16. júna 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 28 a citovaná judikatúra).

7 Tamže.

29. Pokiaľ ide o všeobecné pravidlá, v článku 184 smernice o DPH sa po prvé uvádza, že „pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo“. V článku 185 ods. 1 sa ďalej uvádza, že „úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy“⁸.

30. Podľa článku 186 členské štáty stanovujú podrobné pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.⁹

31. Po druhé článok 187 a nasl. smernice o DPH stanovuje osobitné pravidlá týkajúce sa úpravy odpočítania dane z investičného majetku.¹⁰ Tieto osobitné pravidlá vymedzujú určité aspekty spôsobu, akým sa má úprava vykonať.

32. V tejto súvislosti je potrebné spomenúť tri aspekty.

33. Po prvé úprava sa má rozdeliť na päť rokov, pričom toto obdobie možno predĺžiť až na dvadsať rokov pre nehnuteľný majetok nadobudnutý ako investičný majetok. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Holandsko sa rozhodlo uplatniť obdobie na úpravu odpočítanej dane na 10 rokov pre nehnuteľný majetok nadobudnutý ako investičný majetok. Táto lehota by teda bola potenciálne relevantná pre bytový komplex, ktorý je predmetom konania vo veci samej.

34. Po druhé podľa článku 187 ods. 1 smernice o DPH obdobie úpravy zahŕňa rok, v ktorom bol predmetný tovar nadobudnutý alebo vyrobený, avšak členské štáty môžu pre úpravu odpočítanej dane stanoviť obdobie, ktoré začína prvým použitím majetku. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Holandsko zvolilo túto poslednú uvedenú možnosť.

35. Po tretie podľa článku 187 ods. 2 sa ročná úprava odpočítanej dane má uskutočniť iba do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, v prípade predĺženia obdobia na úpravu odpočítanej dane, do výšky zodpovedajúcej časti. Táto zodpovedajúca časť je podľa holandského režimu *jedna desatina*.

B. Klasifikácia požiadavky „celkovej úpravy pri prvom použití“

36. V prvej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa úpravy odpočítanej dane bránia požiadavke „celkovej úpravy pri prvom použití“.

37. Na zodpovedanie tejto otázky treba preskúmať, či požiadavka „celkovej úpravy pri prvom použití“ patrí do všeobecného režimu úpravy v zmysle smernice o DPH (článok 184 a nasl.), alebo do osobitného režimu (článok 187 a nasl.) alebo prípadne do žiadneho z týchto režimov.

38. Stichting Schoonzicht tvrdí, že všeobecný režim uvedený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH by sa nemal uplatňovať na predmetnú situáciu, pretože úprava sa týka nehnuteľného majetku a patrí do pôsobnosti článku 187 tejto smernice, z čoho vyplýva, že úprava by sa mala rozložiť na 10 rokov. Keďže § 15 ods. 4 OB vyžaduje, aby sa zodpovedajúca časť pôvodne uplatneného odpočítania dane vrátila jednorazovo, je v rozpore s článkom 187 smernice o DPH.

⁸ Rozsudky zo 16. júna 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 29 a citovaná judikatúra), a zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

⁹ Súdny dvor preto vyhlásil, že zatiaľ čo „ustanovenia článkov 184 a 185 ustanovujú povinnosť upraviť neoprávnené odpočty DPH, neustanovujú však spôsob, akým sa tieto úpravy majú vykonať“, okrem prípadov týkajúcich sa investičného majetku. Rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, bod 26).

¹⁰ Pojem investičný majetok majú vymedziť členské štáty. Pozri článok 189 písm. a) smernice o DPH. Podľa článku 190 smernice o DPH „na účely článkov 187, 188, 189 a 191 môžu členské štáty za investičný majetok považovať služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku“.

39. Holandská a švédská vláda, ako aj Komisia dospeli k opačnému záveru. Podľa ich názoru požiadavka „celkovej úpravy pri prvom použití“ v zásade vyplýva zo všeobecného režimu úpravy stanoveného smernicou o DPH, a teda je v súlade s touto smernicou.

40. Súhlasím s týmto druhým názorom.

41. Je pravda, že článok 187 smernice o DPH uvádza, že „sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť [alebo viac] rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený [alebo použitý]“¹¹. Je tiež pravda, že ako uviedol vnútroštátny súd, členské štáty sú povinné ustanoviť režim úpravy pre investičný majetok.¹²

42. Tieto skutočnosti však nevedú k odpovedi na otázku, ako by sa mal napraviť nesúlad medzi zamýšľaným použitím na jednej strane a prvým skutočným použitím na druhej strane.

43. Zatiaľ čo právo na odpočítanie sumy DPH splatnej za tovary a služby dodané inou zdaniteľnou osobou podľa článkov 167 a 168 smernice o DPH je možné uplatniť okamžite a v celom rozsahu, a to aj vtedy, ak sa dotknutý tovar ihneď nepoužíva na účely ekonomickej činnosti spoločnosti,¹³ právo na odpočítanie existuje, ak sa tieto tovary a služby použijú na účely zdaniteľných transakcií.¹⁴ Ako uviedla generálna advokátka Kokott, „odpočítanie dane sa podľa článku 167 v spojení s článkom 63 smernice o DPH spravidla poskytuje už v čase nadobudnutia tovaru na základe *plánovaného* využitia. ... Podmienkou spravidla je, aby zdaniteľná osoba použila nadobudnutý majetok na uskutočnenie zdaniteľných transakcií. Regulácia úprav má podľa judikatúry za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov tým, že po nadobudnutí tovaru sa sleduje, do akej miery ho zdaniteľná osoba aj *skutočne* naozaj používa na účely, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane“¹⁵.

44. V prejednávanej veci a v súlade s návrhom na začatie prejudiciálneho konania vzniklo právo na odpočítanie dane v okamihu, kedy sa príslušná DPH na vstupe stala splatnou na základe deklarovaneho úmyslu spoločnosti Stichting Schoonzicht (v roku 2013). Podľa môjho názoru sa však rozsah práva na odpočítanie dane v prípade štyroch prenajatých bytov znížil na nulu v dôsledku zmeny v používaní, ktorá transformovala transakciu spoločnosti Stichting Schoonzicht zo zamýšľanej zdaniteľnej transakcie na skutočnú nezdaniteľnú transakciu *pred prvým použitím* tovaru.

45. Ako už bolo uvedené, špecifickosť režimu úpravy investičného majetku podľa článku 187 smernice o DPH spočíva v možnosti rozložiť úpravu odpočítania na obdobie niekoľkých rokov.

46. Tento režim sa zakladá na predpoklade, že „pravdepodobnosť... zmien [použitia] je osobitne významná v prípade investičného majetku, ktorý sa často používa počas obdobia niekoľkých rokov, počas ktorého sa jeho použitie môže meniť“.¹⁶

11 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

12 Pozri v tomto zmysle uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, body 24 a 27 a citovaná judikatúra).

13 Rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 45).

14 Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 18 a citovaná judikatúra). Pozri však osobitné situácie, ktorými sa napríklad zaoberá rozsudok z 8. júna 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 42 a ta citovaná judikatúra), rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 41) alebo rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 42). V naposledy uvedenom rozsudku Súdny dvor uviedol, že „zdaniteľná osoba si zachováva právo na odpočítanie dane, ak už toto právo nadobudla, i keď z dôvodov nezávislých od svojej vôle nemohla využívať tovar alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení“.

15 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka vo veci Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, bod 24 a citovaná judikatúra). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci TEC Chaskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, body 27 a 28 a citovaná judikatúra).

16 Rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25), ktorý sa týka rovnocenného ustanovenia, článku 20 šiestej smernice.

47. Ako v zásade tvrdia švédská vláda a Komisia, tento predpoklad sa týka zmien v používaní, ku ktorým dochádza v období, v ktorom sa investičný majetok používa. Je však veľmi odlišné rozšíriť túto logiku na obdobie *predchádzajúce* uvedenému použitiu alebo presnejšie na obdobie, ktoré sa začína vyhlásením o zamýšľanom použití a končí sa prvým zdaňovacím obdobím, ktoré označuje začiatok skutočného použitia.

48. Je pravda, že podľa § 12 ods. 2 vykonávacieho rozhodnutia sa povinnosť úpravy týka prvého zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa tovar *začal používať*, a tu je potrebné konštatovať, že začiatok používania je súčasťou samotného používania. Dalo by sa teda povedať, že okamih prvého použitia patrí do pôsobnosti článku 187 smernice o DPH. Zdá sa však rozumné a celkom logické, aby sa overilo, či predchádzajúce deklarované *zamýšľané* použitie zodpovedá *skutočnému* použitiu, práve vtedy, keď k skutočnému použitiu došlo prvýkrát, pretože (pokiaľ by tento podnikateľ sám nevykonal opravu tam, kde je to možné) overenie v skoršej fáze by bolo dosť náročné, ak vôbec možné.

49. Tento záver podporuje potreba zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality v oboch jej aspektoch, ako sa všeobecne chápe.

50. Po prvé podľa jedného aspektu tejto zásady by sa mal podnikateľ zbaviť bremena DPH „v rozsahu, v akom sa samotná podnikateľská činnosť vykonáva s cieľom dosiahnuť (v zásade) zdaniteľné príjmy“¹⁷. Naopak, podľa môjho názoru, ak sa zdá, že podnikateľ začína používať tovar na *nezdaniteľnú* transakciu, ktorá je v rozpore s predtým deklarovávaným úmyslom, znamená to, že keď sa tovar začal používať, pôvodne existujúci dôvod odôvodňujúci oslobodenie podnikateľa od bremena DPH jednoducho zmizol.

51. Pri uplatnení vyššie uvedeného v prejednávanej veci sa javí, že právo na odpočítanie vzniklo, keď Stichting Schoonzicht začala podliehať DPH na vstupe a zamýšľané použitie tohto majetku bolo deklarované ako zdaniteľné. Keď sa však tento zámer zmenil, čo viedlo k transakcii oslobodenej od dane, už neexistoval dôvod na to, aby bol tento podnikateľ oslobodený od odpočítania dane. Dôvod na odpočítanie zanikol na začiatku skutočného použitia (alebo dokonca skôr).¹⁸

52. Podľa jej druhého aspektu zásada daňovej neutrality tiež „zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké transakcie, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH“¹⁹. Tento príznak zásady daňovej neutrality „bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi..., ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH“²⁰.

53. Pokiaľ ide o prejednanú vec, domnievam sa, že ak by sa prijal postoj spoločnosti Stichting Schoonzicht, výsledná situácia by bola v rozpore s vyššie uvedeným druhým aspektom zásady daňovej neutrality.

54. Ako uvádza vnútroštátny súd a ako tvrdí švédská a holandská vláda, ako aj Komisia, takýto výsledok by poskytol neoprávnenú finančnú výhodu podnikateľovi, ktorý vyhlási, že daný investičný majetok bude použitý na zdaniteľné účely, a bude tak mať k dispozícii finančné prostriedky, ktoré zodpovedajú pôvodne uplatnenému odpočítaniu dane, aj keď ani prvé skutočné použitie, ani následné

17 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatúra).

18 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že príslušné štyri byty boli prenajaté od augusta 2014. S výhradou overenia vnútroštátnym súdom je ťažké si predstaviť, že zdaniteľná alebo nezdaniteľná povaha transakcie by sa nejakým spôsobom vykryštalizovala až v prvý deň prenájmu (t. j. skutočného použitia), keďže by som predpokladal, že potrebné zmluvy (odhaľujúce povahu transakcie) boli pravdepodobne pripravené už predtým.

19 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatúra).

20 Pozri napríklad rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatúra); z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i. (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 28 a citovaná judikatúra), a z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatúra).

použitie v nasledujúcich rokoch obdobia na úpravu by ho na takéto odpočítanie neoprávňovali. Inými slovami, stanovenie analýzy na okamih deklarovaného zámeru bez ohľadu na prvé skutočné použitie by znamenalo, že členský štát by v skutočnosti financoval takého podnikateľa, ktorý by musel vrátiť prostriedky späť len v pomernej sume za uplatniteľné obdobie na úpravu počas niekoľkých rokov.²¹

55. Naopak, podnikateľ, ktorý urobí rovnaké nezdaniteľné použitie podobného investičného majetku, by nezískal takúto finančnú výhodu, ak by sa *ab initio* zdržal akéhokoľvek odpočítania na základe svojho úmyslu *ab initio* použiť investičný majetok na nezdaniteľné účely.

56. Prvé skutočné použitie investičného majetku je rovnaké v prípade obidvoch týchto hypotetických podnikateľov, ale dostalo by sa im veľmi rozdielneho zaobchádzania s odpočtom DPH len na základe rozdielu medzi ich deklarovanými (a pravdepodobne *bona fide*) úmyslami, pokiaľ ide o použitie príslušného tovaru. Vo všetkých ostatných ohľadoch je ich situácia rovnaká.

57. Domnievam sa, že postup odpočítania DPH by mal byť v oboch prípadoch rovnaký.

58. Z § 15 ods. 4 OB vyplýva, že cieľom holandskej právnej úpravy je odstránenie vyššie uvedeného nežiaduceho výsledku tým, že sa vyžaduje, aby sa rozsah práva na odpočítanie prispôbil situácii, ktorá existuje na samom začiatku skutočného použitia (po ktorom sa spustí režim úpravy pre investičný majetok). Táto právna úprava tým podľa môjho názoru prispieva k zachovaniu daňovej neutrality v oboch vyššie uvedených významoch. Zrejme to platí o to viac tým, že právne predpisy fungujú oboma smermi, t. j. nielen na „úkor“ podnikateľa, ktorého úmysel sa mení zo zdaniteľného na nezdaniteľné použitie, ale aj na výhodu podnikateľa, ktorého úmysel sa mení z nezdaniteľného na zdaniteľné použitie.

59. Z týchto dôvodov zastávam názor, že na situáciu, o ktorú ide vo veci samej, sa nevzťahuje článok 187 a nasl. smernice o DPH (a teda s ňou nie je zlučiteľný).

60. Tento záver nie je v rozpore s uznesením, ktoré prijal Súdny dvor vo veci Gmina Międzyzdroje, v ktorej Súdny dvor uviedol, že článok 187 smernice o DPH sa týka „takých situácií úpravy odpočítania dane..., keď investičný majetok, ktorého použitie nezakladá právo na odpočítanie dane, sa následne použije spôsobom, ktorý toto právo zakladá“²². Súdny dvor dodal, že článok 187 smernice o DPH „bráni režimu umožňujúcemu rozložiť úpravu odpočítania na obdobie kratšie ako päť rokov, čiže aj režimu jednorazovej úpravy..., ktorý by umožňoval úpravu počas jedného zdaňovacieho obdobia“²³.

61. Skutkové okolnosti vyššie uvedenej veci, ako sú podrobnejšie opísané v príslušnom uznesení,²⁴ preukazujú, že tieto vyhlásenia sa vzťahovali na situáciu, v ktorej sa dotknutý majetok už uviedol do užívania. Až potom nastala zmena v užívaní (alebo v úmysle tohto užívania). To sa však výrazne líši od situácie vo veci samej. Preto sa domnievam, že článok 187 smernice o DPH sa v prejednávanej veci neuplatní.

21 Chcel by som veľmi jasne zdôrazniť, že v prejednávanej veci neexistuje žiadny dôkaz ani náznak akejkoľvek nezrovnalosti. Avšak vo všeobecnosti a na základe skutočností v prejednávanej veci nie je možné opomenúť motiváciu k zneužitiu, ktorá by mohla byť vytvorená možnosťou vrátiť sumu zodpovedajúcu neoprávnenému odpočítaniu v splátkach po vyhlásení (fiktívneho) úmyslu.

22 Uznesenie z 5. júna 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23). Táto vec sa týkala právnej úpravy stanovujúcej, rovnako ako v prejednávanej veci, desaťročné obdobie na úpravu nehnuteľného majetku, ktorý bol nadobudnutý ako investičný majetok, ktoré začína plynúť od prvého použitia tovaru. Gmina Międzyzdroje zaplatila DPH za tovary a služby poskytované v súvislosti s prácami na športovej hale, ktorú vlastnila. V priebehu týchto prác zmenila systém správy tohto majetku a jeho prenájom komerčnej spoločnosti. Následne sa snažila odpočítať zaplatenú DPH *jednorazovo*, keďže používanie spornej športovej haly sa zmenilo zo nezdaniteľného na zdaniteľné. Daňové orgány to odmietli, pretože sa domnievali, že situácia sa riadi režimom, ktorým sa vykonáva článok 187 smernice o DPH.

23 Uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 27).

24 Pozri skutkové okolnosti v uznesení z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 10 a 12, najmä bod 12 *in fine*, „s tým, že jedna desatina tejto čiastky nemohla byť upravená z dôvodu užívania tejto telocvične v roku 2010 na činnosti, ktoré nezakladali nárok na odpočítanie dane“.

62. Ďalšia otázka, ktorá z toho vyplýva je, či sporná situácia patrí do pôsobnosti článku 184 a nasl. tejto smernice.

63. Podľa mňa tam patrí.

64. V rozsudku SEB bankas Súdny dvor vyložil všeobecný režim úprav podľa smernice o DPH dost extenzívne. Uviedol, že formulácia článku 184 „*a priori* nevylučuje nijakú predvídateľnú možnosť neoprávneného odpočítania dane“²⁵. Vykladal toto ustanovenie tak, že sa uplatňuje na „prípady, v ktorom bolo uplatnené odpočítanie dane, hoci neexistovalo nijaké právo na odpočítanie dane“, pretože tento scenár spadal „pod prvú situáciu, ktorú predpokladá článok 184 smernice o DPH, a to situáciu, v ktorej je pôvodne uplatnené odpočítanie dane vyššie od odpočítania, na ktoré zdaniteľnej osobe vzniklo právo“²⁶.

65. Prejednávaná vec jasne predstavuje „možnosť neoprávneného odpočítania dane“ v tom zmysle, ktorý Súdny dvor uplatnil v rozsudku SEB bankas. Je pravda, že táto vec sa týkala situácie, v ktorej došlo k odpočítaniu, hoci *ab initio* neexistovalo žiadne právo na odpočítanie. V prejednáwanej veci právo na odpočítanie existovalo, ale z vyššie uvedených dôvodov následne v prípade štyroch bytov zaniklo. Za týchto podmienok, ak sa pripustí, že články 184 až 186 smernice o DPH upravujú situácie, v ktorých je potrebné opraviť neoprávnené vykonané odpočítanie, ako to urobil Súdny dvor vo veci SEB bankas, potom sa rovnaký záver musí vzťahovať aj na situácie, v ktorých sa pôvodne existujúce právo na odpočítanie v skutočnosti pred prvým použitím sporného tovaru zníži na nulu.

66. Domnievam sa, že situácia vo veci SEB bankas a v prejednáwanej veci sú obmenami rovnakého problému, t. j. ako opraviť uskutočnené odpočítanie, keď také odpočítanie nemalo byť nikdy umožnené (SEB bankas), alebo už nemalo byť umožnené (*in casu*). Z tohto dôvodu sa domnievam, že riešenie, ktoré prijal Súdny dvor vo veci SEB bankas, by sa malo uplatniť v prejednáwanej veci, aby sa dospelo k záveru, že sporná situácia vyplýva zo všeobecného režimu úpravy odpočítania upravený článkami 184 až 186 smernice o DPH a je s ním v súlade.

67. Z vyššie uvedených dôvodov som tiež dospel k záveru, že požiadavka „celkovej úpravy pri prvom použití“ stanovená v dotknutej vnútroštátnej právnej úprave nevyplýva z článku 187 a nasl. smernice o DPH, ale z článkov 184 až 186 a je s nimi v súlade.

C. O druhej prejudiciálnej otázke

68. Keďže sa domnievam, že príslušné ustanovenia smernice o DPH nebránia spornému vnútroštátnemu režimu úpravy, nie je potrebné odpovedať na druhú otázku položenú vnútroštátnym súdom.

V. Návrh

69. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú položil Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), takto:

Vnútroštátny režim úpravy pre investičný majetok, ktorý stanovuje, že v roku prvého použitia tohto majetku sa môže celková suma pôvodne uplatneného odpočítania dane upraviť jednorazovo, ak sa pri prvom použití tohto majetku zistí, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa líši od odpočítania, na ktoré je zdaniteľná osoba vzhľadom na skutočné používanie investičného majetku oprávnená, nevyplýva

25 Rozsudok z 11. apríla 2018, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 33.

26 Rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, bod 34).

z článku 187 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ale z článkov 184 až 186 tejto smernice. Tieto ustanovenia nebránia takému vnútroštátnemu režimu úpravy.