

**Věc C-791/18****Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

17. prosince 2018

**Předkládající soud:**

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

14. prosince 2018

**Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Stichting Schoonzicht

**Další účastník řízení:**Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance,  
Nizozemsko)**Předmět původního řízení**

Spor v původním řízení se týká odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou je fundace Stichting Schoonzicht povinna odvést v souvislosti s dokončením obytného domu. Konkrétně se jedná o otázku, zda lze jednorázově provést úpravu počátečního odpočtu daně, pokud při prvním použití budovy vyšlo najevo, že se tento odpočet liší od odpočtu, na který má fundace Stichting Schoonzicht nárok.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách**

Žádost podaná podle článku 267 SFEU se týká otázky, zda je „jednorázová úprava“ počátečního odpočtu daně předepsaná nizozemským právem v rozporu s opravným řízením upraveným v unijním právu, ve kterém je oprava rozložena do určitého časového období.

## **Předběžné otázky**

- 1) Brání články 184 až 187 směrnice o DPH z roku 2006 vnitrostátnímu režimu oprav u investičního majetku, který předepisuje opravu rozloženou do několika let, u níž v roce prvního použití – který je zároveň prvním rokem provádění opravy – dojde k jednorázové úpravě (opravě) 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 z roku 2006 vykládán v tom smyslu, že jednorázová úprava počátečního odpočtu DPH provedená v prvním roce opravného období, uvedená v první otázce, představuje opatření, které Nizozemské království může přijmout pro účely použití článku 187 směrnice o DPH z roku 2006?

## **Uváděná ustanovení unijního práva**

Články 184 až 187 a 189 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH z roku 2006“).

## **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Článek 15 odst. 4 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968, dále jen „OB“) a články 12 a 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (nařízení, kterým se provádí zákon o dani z obratu z roku 1968).

## **Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Fundace Stichting Schoonzicht (dále jen „navrhovatelka“) vybuodovala na pozemku, který jí patří, obytný dům se sedmi byty, který byl dokončen v červenci 2014. Vzhledem k tomu, že tato budova byla původně určena pro poskytování zdanitelných plnění, provedla navrhovatelka v plném rozsahu odpočet DPH připadající na toto plnění. Od 1. srpna 2014 pak pronajala čtyři byty, a to s osvobozením od daně z obratu. Vzhledem k tomu byl počáteční odpočet opraven podle čl. 15 odst. 4 OB, takže navrhovatelka ještě musela dodatečně odvést část DPH připadající na dotčené byty za třetí čtvrtletí roku 2014 ve výši 79 587 eur. Navrhovatelka tuto částku uvedenou ve svém výměru odvedla.
- 2 Proti tomuto výměru navrhovatelka podala námitku. Podle jejího názoru je v případě investičního majetku oprava celého 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 z roku 2006. Inspecteur van de Belastingdienst (inspektor daňové správy, Nizozemsko) tuto námitku zamítl. Navrhovatelka proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k Rechtbank Noord-Holland (okresní soud provincie Severní Holandsko, Nizozemsko). Rechtbank (okresní soud, Nizozemsko) prohlásil žalobu za nedůvodnou, načež navrhovatelka podala odvolání k Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud Amsterdam, Nizozemsko, dále jen „odvolací soud“). Odvolací soud konstatoval, že úprava obsažená v čl. 15 odst. 4 OB nepřekračuje meze stanovené směrnicí o DPH z roku 2006, a s ohledem na tuto okolnost prohlásil odvolání za nedůvodné.

- 3 Navrhovatelka proti rozsudku odvolacího soudu podala kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko). Tento soud rozhodl, že Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) předloží otázky k rozhodnutí o předběžné otázce.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 4 Navrhovatelka v původním řízení opakuje svůj argument z řízení před odvolacím soudem, podle něhož je jednorázová oprava počátečního odpočtu daně, která má být provedena při prvním použití investičního majetku, v rozporu s článkem 187 směrnice o DPH z roku 2006. Podle navrhovatelky je totiž nutné režim oprav podle článku 187 směrnice o DPH z roku 2006 posuzovat izolovaně, nezávisle na ustanoveních článků 184 a 185, a tudíž i bez ohledu na prováděcí pravidla, která členské státy podle článku 186 stanoví k článkům 184 a 185. Podle navrhovatelky se jedná o zvláštní režim pro investiční majetek, který nahrazuje obecný režim upravený v člancích 184 a 185. Jednorázová oprava celého počátečního odpočtu daně, jak předepisují články 184 a 185, tedy u prvního použití investičního majetku není namístě. Podle článku 187 musí být oprava počátečního odpočtu daně u investičního majetku naopak povinně rozložena do několika let. Ke konci každého roku provádění opravy lze opravit jen poměrnou část počátečního odpočtu daně. Vzhledem k tomu, že nizozemské právo stanoví opravné období v délce deseti let, týká se to v tomto případě jedné desetiny [daně].
- 5 Kasační opravný prostředek směřuje proti závěru odvolacího soudu, že režim oprav upravený v čl. 15 odst. 4 OB nepřekračuje meze stanovené směrnicí o DPH z roku 2006. Podle názoru odvolacího soudu využil nizozemský zákonodárce možnosti, přiznané členským státům v čl. 189 písm. b) směrnice o DPH z roku 2006, upřesnit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě. Opravu, která má být jednorázově provedena podle čl. 15 odst. 4 OB, je podle něj třeba považovat za „úpravu předcházející opravě“, ohledně níž směrnice o DPH z roku 2006 neobsahuje žádná ustanovení. Tato směrnice takové úpravě nebrání, jelikož její výsledek – vzhledem k následnému opravnému období – není v rozporu se zásadou daňové neutrality ani se zásadou proporcionality.

**Stručné shrnutí odůvodnění předběžných otázek**

- 6 Hoge Raad (Nejvyšší soud) zastává názor, že stanovisko navrhovatelky lze odůvodnit zněním článku 187 směrnice o DPH z roku 2006, které lze skutečně chápat tak, že se oprava v rámci desetiletého opravného období v prvním roce může vztahovat jen na jednu desetinu DPH připadající na dotčený investiční majetek. Dále z tohoto znění bez jakýchkoli pochybností plyne, že článek 187 má kogentní povahu, z čehož lze usoudit, že členské státy nemají žádný prostor pro to, aby se od tohoto ustanovení odchýlily.
- 7 V neprospěch stanoviska navrhovatelky lze uvést, že režim oprav uvedený v článku 187 směrnice o DPH z roku 2006 lze rovněž chápat jako doplňující úpravu, kterou je nutno vykládat ve spojení s články 184 až 186. Hoge Raad (Nejvyšší soud) v tomto ohledu poukazuje na okolnost, že účelem oprav obecně a jejich časového rozložení u investičního majetku je zpřesnění odpočtů daně a tím zajištění neutrality zdanění. Podle Hoge Raad (Nejvyšší soud) se nezdá, že by tyto cíle bránily vnitrostátnímu režimu oprav, podle něhož se celý počáteční odpočet daně opraví při prvním použití investičního majetku.
- 8 Dále Hoge Raad (Nejvyšší soud) uvádí, že časově rozloženým opravám je vlastní, že se buď na začátku opravného období, nebo v jeho průběhu mohou projevit odchylky. Pokud se projeví na začátku, jak je tomu v tomto případě, a odpočet daně by nebyl opraven jednorázově, získala by navrhovatelka výhodu při financování [pořízení domu]. *Vice versa* by tento postup vedl k tomu, že by při financování byla znevýhodněna osoba povinná k dani, která – na rozdíl od navrhovatelky – při pořízení investičního majetku neprovedla odpočet DPH, ale má, jak vyšlo najevo až při prvním použití, nárok na plný odpočet DPH. Tento postup by nebyl v souladu s výše uvedenými cíli přesného odpočtu daně a neutrálního daňového zatížení.
- 9 Nizozemský režim oprav naproti tomu vychází z okamžiku prvního použití jako okamžiku rozhodného pro posouzení. Pokud vyjde najevo, že se skutečné použití v tomto okamžiku liší od původně zamýšleného, dojde k jednorázové opravě odpočtu daně. Podle Hoge Raad (Nejvyšší soud) se v tomto případě vzhledem k tomu, že se při změně použití v některém z pozdějších roků provádění opravy ještě provede odpovídající úprava odpočtu, nejedná o režim s konečnou jednorázovou opravou, zakázaný unijním právem.
- 10 Zdá se, že tento režim lépe naplňuje cíle úpravy oprav. Hoge Raad (Nejvyšší soud) z toho usuzuje, že je vhodnější neposuzovat článek 187 směrnice od DPH z roku 2006 izolovaně, nýbrž chápat jej ve spojení s články 184 až 186 a v souladu s tím ho vykládat v tom smyslu, že nebrání nizozemskému režimu oprav. Vzhledem k tomu, že však není nade vše pochybnost zřejmé, že je tento výklad správný, předkládá Hoge Raad (Nejvyšší soud) první předběžnou otázku.
- 11 Pokud by odpověď na první otázku byla kladná, vyvstává otázka, zda je však v takovém případě nizozemská „jednorázová oprava“ přípustná jako opatření,

kterým se upřesňuje výše daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě, ve smyslu čl. 189 písm. b) směrnice o DPH z roku 2006. Pokud by tomu tak nebylo, je otázkou, zda je přípustná podle čl. 189 písm. c). Při tom nejprve vyvstává otázka, zda by oprava bez tohoto opatření vedla k neoprávněné výhodě navrhovatelky. Pokud ano, vyvstává pak otázka, zda lze na „jednorázovou opravu“ hledět jako na opatření, které je způsobilé tomu zabránit. Vzhledem k tomu, že ohledně výkladu těchto ustanovení existují pochybnosti, a Soudní dvůr ještě neměl příležitost k výkladu čl. 189 písm. b) a c) směrnice o DPH z roku 2006, předkládá Hoge Raad (Nejvyšší soud) druhou předběžnou otázku.

PRACOVNÍ DOKUMENT