

Věc C-194/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

29. března 2021

Předkládající soud:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

26. března 2021

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

Staatssecretaris van Financiën

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:X**Předmět původního řízení**

Ve věci v původním řízení jde o to, zda X může podle nizozemských daňových předpisů daň z obratu, kterou mu v roce 2006 fakturoval B při prodeji dvou pozemků a kterou X tehdy - přestože účel, ke kterému měly být pozemky využívány, podléhal dani - neuplatnit jako daň zaplacenou na vstupu, odečíst od splatné daně z obratu, která vznikla v roce 2013 v rámci prodeje obou těchto pozemků B.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a zejména otázky, zda je možné tato ustanovení vykládat v tom smyslu, že osoba povinná k dani má právo uplatnit odpočet daně odvedené na vstupu v rámci opravy, pokud tento odpočet neprovedla v rámci platné vnitrostátní prekluzivní lhůty.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se podává podle článku 267 SFEU.

Předběžné otázky

1. Musí být články 184 a 185 směrnice o DPH z roku 2006 vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která při pořízení zboží nebo přijetí služby neprovedla v rámci platné vnitrostátní prekluzivní lhůty v souladu se zamýšleným použitím podléhající dani odpočet daně (původní odpočet daně), má právo uplatnit tento odpočet v rámci opravy - v souvislosti s pozdějším prvním použitím tohoto zboží nebo této služby - pokud se skutečné použití v době této opravy shoduje se zamýšleným použitím?

2. Má na zodpovězení první otázky dopad skutečnost, že neprovedení původního odpočtu daně nesouvisí s podvodem nebo zneužitím práva a že nebylo rovněž prokázáno poškození státního rozpočtu?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1): čl. 12 odst. 1 písm. b), čl. 12 odst. 3, čl. 135 odst. 1 písm. k), články 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 a 188

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) (*Stb.* 1968, č. 329): Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 1, Art. 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (prováděcí nařízení k zákonu o dani z obratu z roku 1968) (*Stert.* 1968, č. 169): čl. 12 odst. 2 a 3

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Věc v původním řízení se týká kasačního opravného prostředku podaného proti rozhodnutí Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (odvolací soud v Arnhem-Leeuwarden, Nizozemsko) ze dne 5. února 2019, vydanému na základě odvolání X podaného proti rozhodnutí Rechtbank Gelderland (okresní soud v Gelderland, Nizozemsko) ze dne 2. listopadu 2017.
- 2 X koupil od B deset pozemků. B pozemky převedl dne 20. dubna 2006. Záměrem bylo pozemky zhodnotit tak, že na nich budou zřízeny mobilní domky včetně příslušenství pro rekreační účely. Mobilní domky měly být poté prodány spolu s příslušnou parcelou.
- 3 B v rámci této transakce fakturoval X daň z obratu. X tuto daň neuplatnil jako daň zaplacenou na vstupu.

- 4 Vzhledem k hospodářské situaci nebylo možné zamýšlené zhodnocení pozemků realizovat. Dne 8. února 2013 X prodal dva z deseti pozemků B. X přitom B fakturoval daň z obratu. Tuto daň z obratu X v daňovém přiznání neodvedl.
- 5 Daň z obratu uvedená v bodě 4 byla daňovým výměrem ze dne 26. listopadu 2015 dodatečně vybrána od X. X proti tomu podal opravný prostředek a tvrdil, že dodatečný výběr daně musí být podle čl. 15 odst. 4 Wet op de omzetbelasting 1968 snížen o příslušnou část daně z obratu uvedeně v bodě 3.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (státní tajemník pro finance) tvrdí, že X by musel odpočet daně odvedené na vstupu uplatnit v období, v němž byla daň z obratu - v souvislosti s dodáním pozemků v roce 2006 v souladu s tehdy zamýšleným použitím podléhajícím dani - splatná.
- 7 Režim opravy uvedený v čl. 15 odst. 4 druhé a čtvrté větě Wet op de omzetbelasting 1968 totiž neslouží tomu, aby umožnil dodatečný odpočet daně, který podnikatel neuplatnil v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období.
- 8 Podle názoru státního tajemníka pro finance se právní režim zakotvený v tomto ustanovení zákona ve spojení s články 184 a 185 směrnice o DPH vztahuje jen na případy, kdy je původní odpočet daně vyšší nebo nižší než ten, na který by měla osoba povinná k dani nárok. Oprava nepřichází v úvahu, protože v projednávaném případě je účel použití obou pozemků při jejich nabytí totožný s účelem použití při jejich prvním využití.
- 9 Argumenty X nejsou uvedeny.

Stručný popis odůvodnění předběžné otázky

- 10 Podle předkládajícího soudu existuje nejistota ohledně otázky, zda se osoba povinná k dani, která včas neprovedla odpočet daně z obratu, může tohoto odpočtu dovolávat v rámci režimu opravy zavedeného Wet op de omzetbelasting 1968 a směrnicí o DPH, pokud se ukáže, že původní účel užívání odpovídá skutečnému účelu užívání při prvním využití a pokud vnitrostátní prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet uplynula. Odpověď na tuto otázku nelze jednoznačně vyvodit ze znění článků 184 a 185 směrnice o DPH. Podle předkládajícího soudu mohou být tato ustanovení vykládána dvěma různými způsoby.

První způsob: široký výklad

- 11 Podle širokého výkladu musí být mechanismus opravy uvedený v člancích 184 a 185 vykládán v tom smyslu, že oprava při prvním použití zboží nebo služby vede

k opravě odpočtu daně, který nebyl v době nabytí tohoto zboží nebo přijetí služby, uplatněn, a to nezávisle na důvodu neuplatnění.

- 12 Je-li osobě povinné k dani dovoleno opravit chyby v rámci původního odpočtu daně za zboží, které nebylo použito ihned po jeho nabytí, nebo služby, které nebyly využity ihned po jejich obdržení, i když se tak stane po uplynutí vnitrostátní prekluzivní lhůty stanovené pro původní odpočet daně, dosáhne se tím - v souladu se zásadou daňové neutrality - toho, že výše odpočtu daně přesně odpovídá skutečnému užívání tohoto zboží nebo této služby.
- 13 Tento výklad působí ve dvou směrech.
- 14 Zaprvé se tím dosáhne toho, že osoba povinná k dani, která daň z přidané hodnoty, jenž jí byla fakturována za nabytí zboží nebo přijetí služby, odečetla i přes to, že účel použití byl osvobozen od daně, nemůže toto zboží nebo tuto službu bez nákladů na daň z přidané hodnoty využívat k účelům osvobozeným od daně (viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 39).
- 15 Zadruhé se tím dosáhne toho, že osoba povinná k dani, která při nabytí zboží nebo přijetí služby zcela či z části neprovede odpočet daně, která jí při tom byla fakturována, v rámci prvního skutečného využití tohoto zboží nebo této služby pro (výlučně) účely podléhající dani nebude konfrontována s náklady na daň z přidané hodnoty.
- 16 Kromě toho předkládající soud zdůrazňuje, že Soudní dvůr výslovně nevyloučil z režimu opravy situaci, kdy osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží nebo přijetí služby neuplatnila nárok na odpočet, který v této době měla. Předkládající soud považuje za nepřiměřené odepřít této osobě povinné k dani možnost dodatečně uplatnit odpočet daně při prvním využití zboží nebo služby v případě, kdy omylem nebyl uplatněn původní nárok na odpočet daně a nejedná se o podvod nebo zneužití práva a pokud není prokázáno ani poškození státního rozpočtu (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, CTT, – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, bod 56).

Druhý způsob: úzký výklad

- 17 Předkládající soud poukazuje na to, že výše uvedený široký výklad není slučitelný s judikaturou Soudního dvora, podle níž ze společného výkladu článku 184 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že výše opravy, kterou je třeba provést, pokud se jeví, že došlo ke změně okolností zohledněných původně při výpočtu výše odpočtu, musí být vypočítána tak, aby výše konečného odpočtu odpovídala odpočtu, na který by měla osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato změna zohledněna již na počátku (viz mimo jiné rozsudek ze dne 27. června 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 29 a citovaná judikatura). Zdá se, že Soudní dvůr tím omezil působnost článku 184 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH na

případy, kdy po zdaňovacím období, ve kterém měl být původní nárok na odpočet uplatněn, nastala změna okolností.

- 18 Kromě toho se zdá, že široký výklad nelze sladit s judikaturou Soudního dvora, podle níž osoba povinná k dani, která nejedná s řádnou péčí a daň z přidané hodnoty neodečetla včas, to znamená v rámci prekluzivní lhůty, která pro to byla stanovena, může být sankcionována ztrátou nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, body 22 až 24). Pokud by byl odpočet daně přesto umožněn, mohlo by to představovat porušení zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby daňová situace osoby povinné k dani, zejména její práva a povinnosti vůči daňové správě, nezůstávala po časově neomezenou dobu otevřená.

PRACOVNÍ DOKUMENT