

Vec C-194/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

29. marec 2021

Vnútroštátny súd:

Hoge Raad der Nederlanden

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. marec 2021

Žalobca v kasačnom konaní:

Staatssecretaris van Financiën

Žalovaný v kasačnom konaní:

X

Predmet konania vo veci samej

V konaní vo veci samej ide o to, či X podľa predpisov holandského daňového práva môže daň z obratu, ktorú mu v roku 2006 účtoval B pri dodaní dvoch pozemkov a ktorú vtedy X – napriek tomu, že účel použitia pozemkov podliehal dani –, neuplatniť ako daň zaplatenú na vstupe, odpočítať od splatnej dane z obratu, ktorá vznikla v roku 2013 v rámci dodania oboch týchto pozemkov B.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 184 a 185 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“) a najmä otázky, či tieto ustanovenia možno vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo uplatniť odpočítanie dane v rámci úpravy, keď toto odpočítanie dane nevykonala v rámci platnej vnútroštátnej prekluzívnej lehoty.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa podáva podľa článku 267 ZFEÚ.

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa články 184 a 185 smernice o DPH z roku 2006 vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá pri nadobudnutí tovaru alebo prijatí služby v platnej vnútroštátnej prekluzívnej lehote opomenula vykonať odpočítanie dane na vstupe (pôvodné odpočítanie dane) v súlade s ich použitím podliehajúcim dani, má právo uplatniť tento odpočet dane v rámci úpravy – pri neskoršom prvom použití tohto tovaru alebo tejto služby, ak sa skutočné použitie tohto tovaru v čase tejto úpravy zhoduje so zamýšľaným použitím?

2. Má pre zodpovedanie prvej otázky význam skutočnosť, že nevykonanie pôvodného odpočítania dane nesúvisí s podvodom alebo zneužitím práva a ani nebolo preukázané poškodenie štátneho rozpočtu?

Citované predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“): článok 12 ods. 1 písm. b), článok 12 ods. 3, článok 135 ods. 1 písm. k), články 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 a 188

Citované vnútroštátne predpisy

Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) (*Stb.* 1968, č. 329): článok 11 ods. 1 písm. a) bod 1, článok 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (vykonávacia vyhláška k zákonu o dani z obratu z roku 1968) (*Stcrt.* 1968, č. 169): článok 12 ods. 2 a 3

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Konanie vo veci samej sa týka kasačnej sťažnosti proti rozhodnutiu Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Odvolací súd Arnhem-Leeuwarden, Holandsko) z 5. februára 2019, ktorým tento súd rozhodol o odvolaní X proti rozhodnutiu Rechtbank Gelderland (Okresný súd Gelderland, Holandsko) z 2. novembra 2017.
- 2 X kúpil od B desať pozemkov. B odovzdal pozemky 20. apríla 2006. Zámerom bolo zušľachtiť tieto pozemky na rekreačné účely zriadením mobilných domov vrátane príslušenstva. Mobilné domy sa následne mali predávať spolu s príslušnou parcelou.
- 3 V rámci tejto transakcie B účtoval X daň z obratu. X ju neuplatnil ako daň zaplatenú na vstupe.
- 4 Zamýšľané zušľachtenie pozemkov nebolo možné realizovať z dôvodu hospodárskej situácie. Dňa 8. februára 2013 X odplatne previedol dva z desiatich pozemkov na B. X pritom účtoval daň z obratu. V daňovom priznaní X túto daň neodviedol.
- 5 Daň uvedená v bode 4 bola X dodatočne vyrubená rozhodnutím z 26. novembra 2015. Proti tomuto rozhodnutiu podal X opravný prostriedok a pritom uplatňoval, že dodatočné vyrubenie dane musí byť podľa článku 15 ods. 4 Wet op de omzetbelasting 1968 znížené o zodpovedajúcu časť dane z obratu uvedenej v bode 3.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (štátny tajomník financií, Holandsko) tvrdí, že X mal vykonať odpočítanie dane v tom období, v ktorom bola daň z obratu splatná v súvislosti s dodaním pozemkov v roku 2006 podľa ich zamýšľaného použitia podliehajúceho dani v danom roku.
- 7 Právny režim úpravy v článku 15 ods. 4 druhej a štvrtej vete Wet op de omzetbelasting 1968 totiž neslúži na to, aby umožnil dodatočné odpočítanie dane, ktoré podnikateľ nevykonal pri priznaní dane za príslušné zdaňovacie obdobie.
- 8 Podľa mienky štátneho tajomníka financií sa právny režim úpravy zakotvený v tomto ustanovení zákona v spojení s článkami 184 a 185 smernice o DPH

vzťahuje len na prípady, keď je pôvodné odpočítanie dane vyššie alebo nižšie ako to, na vykonanie ktorého bola zdaniteľná osoba oprávnená. Úprava neprichádza do úvahy, pretože v prejednávanej veci sa účel použitia oboch pozemkov pri ich nadobudnutí zhoduje s ich skutočným užívaním pri ich prvom použití.

- 9 Argumenty X sa neuvádzajú.

Krátka prezentácia odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 10 Podľa vyjadrení vnútroštátneho súdu existuje neistota v otázke, či zdaniteľná osoba, ktorá včas nevykonala odpočítanie dane z obratu, tak môže urobiť v rámci právneho režimu úpravy stanoveného vo Wet op de omzetbelasting 1968 a v smernici o DPH, ak vyjde najavo, že pôvodný účel použitia zodpovedá skutočnému užívaniu pri prvom použití a ak uplynula vnútroštátna prekluzívna lehota na výkon práva na odpočítanie dane. Odpoveď na túto otázku nemožno jednoznačne odvodiť od slovného znenia článkov 184 a 185 smernice o DPH. Tieto ustanovenia je podľa názoru vnútroštátneho súdu možné vykladať dvoma rôznymi spôsobmi.

Prvé ponímanie: široký výklad

- 11 Podľa širokého výkladu sa má mechanizmus úpravy podľa článkov 184 a 185 vykladať v tom zmysle, že úprava pri prvom použití tovaru alebo služby sa vzťahuje aj na úpravu odpočítania dane, ku ktorému nedošlo v čase nadobudnutia tohto tovaru alebo odberu tejto služby, a to bez ohľadu na dôvod opomenutia odpočítania.
- 12 Keď sa zdaniteľnej osobe dovolí pri prvom použití tovaru alebo prvom využití služby napraviť chyby v rámci pôvodného odpočítania dane za tovary, ktoré neboli použité ihneď po ich nadobudnutí, alebo služby, ktoré neboli využité ihneď po ich odbere, aj keď sa tak stane po uplynutí vnútroštátnej prekluzívnej lehoty pre pôvodné odpočítanie dane, dosiahne sa tým – v súlade so zásadou daňovej neutrality – to, že výška odpočítania dane presne zodpovedá skutočnému užívaniu tohto tovaru alebo tejto služby.
- 13 Tento výklad má účinky v dvoch smeroch.
- 14 Po prvé sa tým dosiahne, že zdaniteľná osoba, ktorá daň z pridanej hodnoty, ktorá jej bola účtovaná za nadobudnutie tovaru alebo prijatie služby, odpočíta napriek účelu použitia oslobodenému od dane, nemôže tento tovar alebo túto službu používať na účely oslobodené od dane bez nákladov na daň z pridanej hodnoty (pozri rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 39).
- 15 Po druhé sa tým dosiahne, že zdaniteľná osoba, ktorá pri nadobudnutí tovaru alebo prijatí služby opomenie úplne alebo sčasti odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá jej bola účtovaná, v rámci prvého skutočného použitia tohto tovaru alebo

tejto služby na (výlučne) účely podliehajúce dani nebude konfrontovaná s nákladmi na daň z pridanej hodnoty.

- 16 Vnútroštátny súd ďalej zdôrazňuje, že Súdny dvor výslovne nevytlúčil z právneho režimu úpravy prípad, keď zdaniteľná osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo prijatia služby opomenula vykonať právo na odpočítanie dane, ktoré jej v tomto čase patrilo. Vnútroštátnemu súdu sa javí ako neprimerané odňať tejto zdaniteľnej osobe možnosť dodatočne uplatniť odpočítanie dane pri prvom použití tovaru alebo služby v prípadoch, keď omylom nebolo vykonané pôvodné právo na odpočítanie dane a nejde o podvod alebo zneužitie práva a nie je preukázané ani poškodenie štátneho rozpočtu (rozsudok z 30. apríla 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, bod 56).

Druhé ponímanie: úzky výklad

- 17 Vnútroštátny súd poukazuje na to, že vyššie uvedený široký výklad sa nedá zlúčiť s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej zo spoločného výkladu článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že tieto ustanovenia sa majú uplatňovať v prípade, keď je z dôvodu zmeny jedného z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpočítanej dane, nevyhnutná úprava, a že výpočet výšky tejto úpravy musí viesť k tomu, že výška napokon uplatnenej odpočítanej dane zodpovedá výške, ktorú by si mohla uplatniť zdaniteľná osoba v prípade, že by takáto zmena bola pôvodne zohľadnená (pozri okrem iného rozsudok z 27. júna 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 29 a citovanú judikatúru). Vyzerá to, že Súdny dvor tým obmedzuje pôsobnosť článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH na prípady, keď po zdaňovacom období pôvodného odpočítania dane došlo k zmene okolností.
- 18 Okrem toho sa zdá, že široký výklad nie je možné zosúladiť s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej nedostatočne starostlivá zdaniteľná osoba, ktorá daň z pridanej hodnoty neodpočíta včas –, t. j. v rámci stanovenej prekluzívnej lehoty, môže byť sankcionovaná stratou práva na odpočítanie dane (rozsudok z 1. októbra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, body 22 až 24). Ak by sa odpočítanie dane umožnilo aj napriek tomu, mohlo by to predstavovať porušenie zásady právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby – najmä jeho práva a povinnosti voči daňovej správe – nebola donekonečna neistá.