Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 11. apríla 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Obmedzenie práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Úprava odpočítanej dane zaplatenej na vstupe – Dodanie pozemku – Nesprávna kvalifikácia ‚zdaniteľnej činnosti' – Uvedenie dane na pôvodnej faktúre – Zmena tohto údaja dodávateľom"

Vo veci C-532/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) z 3. októbra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 18. októbra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

proti

SEB bankas AB,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, S. Rodin a E. Regan,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. októbra 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SEB bankas AB, v zastúpení: M. Bielskienė, poradca, za právnej pomoci A. Medelienė, advokatė,

– litovská vláda, v zastúpení: D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė a J. Prasauskienė, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. decembra 2017,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: litovčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 184 až 186 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Štátne daňové riaditeľstvo Ministerstva financií Litovskej republiky) (ďalej len „daňový úrad“) na jednej strane a spoločnosťou SEB bankas AB na druhej strane vo veci opravného daňového výmeru zaslaného tejto spoločnosti na účely úpravy odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatneného touto spoločnosťou, ktorú zaplatila pri kúpe pozemkov.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 12 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

…

b) dodanie stavebných pozemkov.“

4 Článok 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH znie:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b).“

5 Podľa článku 179 smernice o DPH:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v čase dodania.“

6 Kapitola 5 smernice o DPH s názvom „Úprava odpočítanej dane“ obsahuje najmä články 184 až 189.

7 Článok 184 smernice o DPH stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

8 Článok 185 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

9 Článok 186 smernice o DPH uvádza:

„Členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

10 Článok 187 smernice o DPH znie:

„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.“

11 Podľa článku 188 smernice o DPH:

„1. Ak je investičný majetok dodaný v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane, posudzuje sa tento investičný majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, ako keby ho zdaniteľná osoba stále používala v rámci svojej ekonomickej činnosti.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne zdanenú v prípade, keď je zdanené dodanie investičného majetku.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne oslobodenú od dane v prípade, keď je oslobodené od dane dodanie investičného majetku.

2. Úprava odpočítanej dane ustanovená v odseku 1 sa urobí len raz za celé obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Keď je však dodanie investičného majetku oslobodené od dane, členské štáty môžu upustiť od požiadavky na úpravu odpočítanej dane, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, ktorá používa dotknutý investičný majetok výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.“

12 Článok 189 smernice o DPH stanovuje:

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

a) vymedziť pojem investičný majetok,

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

c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,

d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

13 Podľa článku 250 ods. 1 smernice o DPH:

„1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

Litovské právo

14 § 65 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z pridanej hodnoty), v znení zákona č. IX–1960 z 15. januára 2004, nazvaný „Všeobecné pravidlá úpravy odpočítanej DPH“, stanovuje:

„Ak po podaní daňového priznania k DPH za určité zdaňovacie obdobie platiteľ DPH vrátil určitú časť nadobudnutého tovaru alebo získal od dodávateľa tovaru alebo služieb dodatočné cenové zľavy, alebo výška DPH, ktorú mal zaplatiť dodávateľovi tovaru alebo služieb, sa z akéhokoľvek iného dôvodu znížila, ako aj v prípade, keď bola zdaniteľnej osobe vrátená dovozná daň a výška DPH zaplatená na vstupe alebo pri dovoze bola odpočítaná, odpočet DPH sa upraví tak, že v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyšla najavo daná okolnosť, sa primerane zvýši (zníži) suma DPH, ktorá sa má odviesť do štátneho rozpočtu (ktorá sa má vrátiť zo štátneho rozpočtu).“

15 § 83 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Ak sa po tom, čo sa formálne potvrdí dodanie tovaru alebo služby, zmení zdaniteľná hodnota alebo množstvo dodaného tovaru alebo služby, udelí sa cenová zľava, tovar (alebo časť tovaru) sa vráti predávajúcemu, zruší sa objednávka na tovar (alebo časť tovaru) alebo na služby, alebo sa z akéhokoľvek dôvodu zmení protihodnota, ktorú má nadobúdateľ (zákazník) zaplatiť, osoba, ktorá vystavila pôvodný účtovný doklad, ktorým sa formálne potvrdzuje dodanie tovaru alebo služieb, musí vystaviť opravný účtovný doklad (dobropis), ktorým sa formálne potvrdí táto zmena okolností. Spoločným súhlasom medzi stranami možno vrátenie tovaru alebo zrušenie objednávky služieb formálne potvrdiť nie dobropisom vystaveným dodávateľom tovaru alebo služieb, ale dokumentom o dlhu (dlhopis) vystaveným nadobúdateľom (zákazník), ak je platiteľom DPH.“

16 § 68 ods. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litovskej republiky o správe daní) v znení zákona č. IX–2112 z 13. apríla 2004, stanovuje:

„Ak iné ustanovenie alebo zákon o príslušnej dani nestanovuje inak ako toto ustanovenie, zdaniteľná osoba alebo daňový úrad môže vypočítať alebo prepočítať daň len za obdobie, ktoré neprekračuje bežný kalendárny rok, ako aj päť predchádzajúcich kalendárnych rokov počítaných od 1. januára roka, v ktorom bola daň pôvodne vypočítaná alebo prepočítaná.“

17 § 80 ods. 1 tohto zákona znie:

„Zdaniteľná osoba môže opraviť daňové vyhlásenie, ak neuplynula lehota na vypočítanie (prepočítanie) dane stanovená v § 68 tohto zákona.“

Skutkový stav sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Spoločnosť SEB Lizingas UAB, ktorej právnym nástupcom je spoločnosť SEB bankas, ktorá ju ovládla v novembri 2013, kúpila v marci 2007 od spoločnosti VKK Investicija šesť pozemkov v hodnote 4 800 000 litovských litasov (LTL), približne teda v hodnote 1 387 200 eur vrátane všetkých daní. Pri tejto transakcii sa strany domnievali, že ide o dodanie stavebného pozemku, teda o plnenie podliehajúce DPH. SEB Lizingas preto zaplatila DPH z tohto plnenia a odpočítala ju od svojej DPH splatnej za marec 2007.

19 SEB Lizingas zároveň dodala pozemky VKK Investicija v rámci lízingovej zmluvy. Keďže táto posledná uvedená spoločnosť si nesplnila svoje záväzky, ktoré jej vyplývali z lízingovej zmluvy, Seb Lizingas v marci 2009 odstúpila od tejto zmluvy.

20 Dňa 14. apríla 2010 vystavila VKK Investicija na meno žalobkyne dobropis, pričom uviedla, že vzhľadom na neexistenciu splatnej DPH išlo v prípade ceny vrátane všetkých daní uvedenej na prvej faktúre o cenu bez daní, a vystavila novú faktúru, na ktorej bola uvedená cena vo výške 4 800 000 LTL bez uvedenia DPH. Domnievala sa, že dotknutý predaj v konečnom dôsledku nepredstavoval dodanie stavebného pozemku, a teda nepodliehal DPH. Podala preto opravné vyhlásenie k DPH za marec 2007.

21 SEB Lizingas, ktorá odmietla vo svojom účtovníctve zohľadniť dobropis a novú faktúru a upraviť vykonané odpočítanie dane za marec 2007 v súlade s týmito dokumentmi, bola v roku 2012 predmetom daňovej kontroly. Keďže sa daňový úrad domnieval, že dotknuté dodanie pozemkov bolo v skutočnosti nezdaniteľným plnením, rozhodnutím zo 16. mája 2014 nariadil opätovné zaplatenie sumy DPH, ktorá bola neoprávnene odpočítaná, spolu s úrokmi z omeškania a uložil SEB bankas daňovú pokutu.

22 SEB bankas napadla toto rozhodnutie na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky), ktorá rozhodla o čiastočnom zrušení tohto rozhodnutia v rozsahu, v akom sa týkal splatnej DPH a súvisiacich súm. Daňový úrad podal žalobu na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius, Litva) s návrhom na zrušenie uvedeného rozhodnutia. Uvedený súd túto žalobu zamietol. Daňový úrad podal proti rozsudku Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius) odvolanie na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy).

23 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, usúdil, že táto vec si vyžaduje výklad a uplatnenie práva Únie.

24 Za týchto podmienok Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 184 až 186 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, sa mechanizmus úpravy odpočítania dane stanovený v tejto smernici neuplatní v prípadoch, keď na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, lebo išlo o plnenie spočívajúce v dodaní pozemkov, ktoré je oslobodené od DPH?

2. Majú na odpoveď na prvú otázku vplyv po prvé skutočnosť, že DPH z kúpnej ceny pozemkov bola pôvodne odpočítaná, lebo prax daňového úradu nesprávne považovala predmetné dodanie za dodanie stavebných pozemkov podliehajúce dani v zmysle článku 12 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, a po druhé skutočnosť, že po tom, čo si nadobúdateľ pôvodne odpočítal daň, dodávateľ pozemkov mu vystavil dobropis, ktorým upravil výšku DPH uvedenú v pôvodne vystavenej faktúre?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, majú sa za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, články 184 a/alebo 185 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, lebo predmetné plnenie bolo oslobodené od DPH, sa má vychádzať z toho, že zdaniteľnej osobe vznikla povinnosť upraviť túto odpočítanú daň okamžite, alebo táto povinnosť vznikla až vtedy, keď vyšlo najavo, že na pôvodne odpočítanie dane neexistovalo právo?

4. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa smernica o DPH a najmä jej články 179, 184 až 186 a 250 za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, vykladať v tom zmysle, že upravená výška odpočítateľnej DPH na vstupe sa má odpočítať v zdaňovacom období, keď vznikla zdaniteľnej osobe povinnosť, alebo keď jej vzniklo právo upraviť pôvodne odpočítanú daň?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

25 Na úvod treba pripomenúť, že článok 184 smernice o DPH ukladá povinnosť upraviť pôvodne uplatnené odpočítanie dane, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Článok 185 ods. 1 tejto smernice spresňuje, že táto povinnosť musí byť splnená najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH. Odsek 2 tohto článku uvádza prípady výnimiek, keď sa nemôže vykonať úprava odpočítanej dane. Podľa článku 186 uvedenej smernice členské štáty stanovia pravidlá na vykonávanie jej článkov 184 a 185 smernice o DPH.

26 Ustanovenia uvedených článkov184 a 185, na ktoré odkazuje prvá prejudiciálna otázka, názorne a vymedzeným spôsobom ukladajú povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej dane. Nestanovujú však, akým spôsobom sa má táto úprava vykonať.

27 Naopak, článok 186 smernice o DPH výslovne zaväzuje členské štáty, aby stanovili podmienky tejto úpravy. Články 187 až 189 smernice o DPH len v prípade investičného majetku, a teda v osobitnom prípade stanovujú niektoré pravidlá úpravy odpočítanej DPH.

28 Treba preto rozlišovať rozsah povinnosti vykonať úpravu uvedenej v článku 184 smernice o DPH a pôsobnosť mechanizmu úprav opísaného v článkoch 187 až 189 tejto smernice.

O prvej a druhej otázke

29 Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd vo svojej prvej otázke odkazuje na články 184 až 186 smernice o DPH a zároveň na mechanizmus úpravy neoprávnene odpočítanej DPH stanovený touto smernicou, je nutné preformulovať túto otázku s prihliadnutím na predchádzajúce pripomienky.

30 Svojou prvou a druhou otázkou sa vnútroštátny súd po prvé v podstate pýta, či sa má článok 184 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej DPH, ktorá je zakotvená v tomto článku, sa uplatní aj v prípade, keď na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, pretože plnenie, ktoré viedlo k jeho uplatneniu, bolo oslobodené od DPH, a po druhé, či sa majú články 187 až 189 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že mechanizmus úpravy neoprávnene odpočítanej DPH stanovený v týchto článkoch sa uplatňuje v takých prípadoch, a konkrétne v situácii, o akú ide vo veci samej, keď pôvodne uplatnené odpočítanie DPH bolo neoprávnené, pretože išlo o plnenie spočívajúce v dodaní pozemkov, ktoré je oslobodené od DPH.

31 Okrem toho tento súd si kladie otázku, či má na účely odpovede na prvú otázku prípadne vplyv okolnosť, že v spore vo veci samej bola DPH týkajúca sa kúpnej ceny pozemkov nesprávne zaplatená a odpočítaná z dôvodu nesprávnej praxe daňového úradu, ako aj z dôvodu, že dodávateľ týchto pozemkov zaslal ich nadobúdateľom dobropisy, ktorými opravil výšku DPH uvedenej na pôvodne vystavenej faktúre.

32 V prvom rade treba poznamenať, že povinnosť vykonať úpravu je definovaná v článku 184 smernice o DPH v širšom rozsahu, ak „pôvodne uplatnené odpočítanie dane je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo“.

33 Táto formulácia *a priori* nevylučuje nijakú predvídateľnú možnosť neoprávneného odpočítania dane. Všeobecnú pôsobnosť povinnosti na výkon úpravy potvrdzuje výslovné taxatívne vymedzenie výnimiek, ktoré smernica o DPH povoľuje vo svojom článku 185 ods. 2.

34 Konkrétne prípad, v ktorom bolo uplatnené odpočítanie dane, hoci neexistovalo nijaké právo na odpočítanie dane, spadá 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.

35 Navyše s logikou spoločného systému DPH je v súlade skutočnosť, že smernica o DPH, ktorá v podstate prebrala ustanovenia šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), stanovuje všeobecnú povinnosť vykonať úpravu odpočítanej DPH.

36 Táto povinnosť je totiž na jednej strane neoddeliteľná od povinnosti každého členského štátu prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. Na tieto účely sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné súvahy a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať splatnú dlžnú daň (rozsudok zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37). Tieto overovania pritom strácajú význam, ak úprava neoprávnene odpočítanej dane nebola stanovená.

37 Na druhej strane všeobecná povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej DPH vyplýva aj z daňovej neutrality DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného normotvorcom Únie v tejto oblasti (rozsudok z 21. februára 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92 a citovaná judikatúra).

38 V tomto systéme možno totiž odpočítať len dane na vstupe, ktoré zaťažujú tovar alebo služby, ktoré používa zdaniteľná osoba na účely svojich zdaniteľných plnení. Odpočítanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe. Keď sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24). Zásada daňovej neutrality DPH teda ukladá tiež povinnosť, že neoprávnené odpočítania dane sa v každom prípade musia opraviť.

39 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 184 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej dane sa vzťahuje aj na prípady, keď na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, ako je to v prípade, keď pri plnení, ktoré viedlo k tomuto odpočítaniu dane, sa zistí, že patrí medzi plnenia, ktoré sú oslobodené od DPH.

40 V druhom rade články 187 až 189 smernice o DPH sa na takýto prípad však neuplatňujú.

41 Z článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH totiž vyplýva, že úprava stanovená v tomto ustanovení, pokiaľ ide o investičný tovar, sa vykoná podľa zmien práva na odpočítanie dane po nadobudnutí tohto majetku, jeho výrobe alebo jeho prvom použití. Pravidlá úpravy opísané v článku 187 smernice o DPH teda odkazujú na osobitný prípad zmeny faktorov uvedený v článku 185 ods. 1 smernice o DPH, ktoré treba zohľadniť na účely určenia výšky odpočítania dane. Nemožno ich teda uplatniť pri úprave uplatneného odpočítania dane v prípade neexistencie *ab initio* práva na odpočítanie dane. Niektoré z týchto pravidiel, akým je úprava rozdelená na päť rokov stanovená v článku 187 ods. 2 prvom odseku smernice o DPH, nie sú zjavne uplatniteľné na takýto prípad. Samotný článok 188 smernice o DPH upravuje prípad dodania investičného majetku v období úpravy, ktorý je ešte osobitnejší a aj odlišný.

42 Okrem toho Súdny dvor v súvislosti s ustanoveniami šiestej smernice, ktoré sú v podstatnej miere totožné s ustanoveniami smernice o DPH (rozsudok z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 31), rozhodol, že mechanizmus úpravy stanovený šiestou smernicou sa uplatní len v prípade, že vzniklo právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 37).

43 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že mechanizmus úpravy neoprávnených odpočítaní DPH stanovený v článku 187 a 188 smernice o DPH sa neuplatní, ak bolo pôvodne uplatnené odpočítanie, na ktoré nevzniklo právo na odpočítanie dane. Tento mechanizmus sa teda predovšetkým neuplatní na plnenie spočívajúce v dodaní pozemkov, akým je plnenie vo veci samej, ktoré je podľa údajov vnútroštátneho súdu oslobodené od DPH a neviedlo k výberu tejto dane ani k jej odpočítaniu.

44 Za týchto podmienok ani skutočnosť, že v spore vo veci samej bola zaplatená DPH z kúpnej ceny pozemkov a nesprávne odpočítaná z dôvodu nesprávnej praxe daňového úradu, ako ani skutočnosť, že dodávateľ týchto pozemkov zaslal ich nadobúdateľom dobropis, ktorým opravil výšku DPH uvedenej na pôvodne vystavenej faktúre, nemajú vplyv na neuplatniteľnosť uvedeného mechanizmu.

45 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať, že článok 184 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej DPH stanovená v tomto článku sa uplatní aj v prípade, keď na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, pretože plnenie, ktoré viedlo k jeho uplatneniu, bolo oslobodené od DPH. Naopak, články 187 až 189 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že mechanizmus úpravy neoprávnene odpočítanej DPH stanovený v týchto článkoch sa neuplatní na takéto prípady, konkrétne v situácii, o akú ide vo veci samej, keď pôvodne uplatnené odpočítanie DPH bolo neoprávnené, lebo išlo o plnenie spočívajúce v dodaní pozemkov, ktoré je oslobodené od DPH.

O tretej a štvrtej otázke

46 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa úpravy odpočítanej dane vykladať v tom zmysle, že v prípade, keď neexistovalo právo na pôvodne uplatnené odpočítanie dane, umožňujú vymedziť deň, kedy vzniká povinnosť na výkon úpravy neoprávnene odpočítanej DPH, a obdobie, za ktoré sa má táto úprava vykonať.

47 Tieto otázky sa týkajú podmienok úpravy DPH. Ako je však uvedené v bode 43 tohto rozsudku, mechanizmus úpravy DPH stanovený v článku 187 až 189 smernice o DPH sa neuplatní na situáciu, o akú ide v spore vo veci samej. Preto členským štátom prislúcha, aby v takomto prípade stanovili pravidlá tejto úpravy podľa článku 186 smernice o DPH.

48 Členské štáty pritom musia pri prijímaní vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej tieto pravidlá konať v súlade s právom Únie. Za týchto podmienok musí Súdny dvor, keď rozhoduje o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, poskytnúť všetky výkladové prvky, ktoré sú nevyhnutné na to, aby vnútroštátny súd posúdil súlad tejto právnej úpravy s právom Únie, osobitne s jeho základnými zásadami, ktorých dodržovanie zabezpečuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. mája1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, bod 15, a uznesenie z 26. marca 2009, Pignataro, C-535/08, neuverejnené, EU:C:2009:204, bod 22).

49 V tejto súvislosti SEB bankas vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že je v rozpore so zásadou právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery vykonať úpravu odpočítanej DPH, pokiaľ ide o plnenie, ktoré sa uskutočnilo v roku 2007, keďže samotný daňový úrad zastával do roku 2013 stanovisko, podľa ktorého je toto plnenie zdaniteľným plnením.

50 Je nutné na jednej strane pripomenúť, že legitímna dôvera sa nemôže zakladať na nezákonnej praxi správnych orgánov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 1986, Vlachou/Účtovný dvor, 162/84, EU:C:1986:56, bod 6). Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) pritom odmietol prax správneho orgánu, ktorá sa zakladala na nesprávnom výklade vnútroštátneho práva, podľa ktorej predmetné plnenie bolo pôvodne kvalifikované ako „plnenie podliehajúce DPH“, takže pôvodne uplatnené odpočítanie DPH bolo v rozpore so zákonom.

51 Na druhej strane treba uviesť, že zásada právnej istoty nebráni praxi vnútroštátnych daňových orgánov spočívajúcej v tom, že v rámci prekluzívnej lehoty zrušia rozhodnutie, ktorým bolo zdaniteľnej osobe priznané právo na odpočet DPH, pričom od nej žiadajú túto daň (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 48 a tam citovanú judikatúru).

52 Zásada právnej istoty však vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla donekonečna spochybňovať (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46 a citovanú judikatúru). Preto skutočnosť, že začiatok plynutia prekluzívnej lehoty závisí od náhodných okolností, za ktorých došlo k neoprávnenému odpočítaniu dane, pričom by to mohlo predovšetkým pripadať, ako to vyžaduje litovská vláda, na deň, keď kupujúci dostal dobropis, ktorým predávajúci jednostranne upravil výšku ceny pozemku bez daní tak, že k nej po uplynutí niekoľkých rokov od predaja pripočítal DPH, môže byť v rozpore so zásadou právnej istoty, čo však musí preskúmať vnútroštátny súd.

53 Na tretiu a štvrtú otázku treba odpovedať, že článok 186 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, kde neexistovalo právo na pôvodne uplatnené odpočítanie DPH, musia členské štáty stanoviť deň, kedy vzniká povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej DPH, a obdobie, za ktoré sa má táto úprava vykonať, a to v súlade so zásadami práva Únie, osobitne so zásadou právnej istoty a legitímnej dôvery. Vnútroštátny súd musí overiť, či v prípade, o aký ide vo veci samej, sú tieto zásady dodržané.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 184 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovená v tomto článku sa uplatní aj v prípade, keď na pôvodne uplatnené odpočítanie dane neexistovalo právo, pretože plnenie, ktoré viedlo k jeho uplatneniu, bolo oslobodené od DPH. Naopak, články 187 až 189 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že mechanizmus úpravy neoprávnene odpočítanej DPH stanovený v týchto článkoch sa neuplatní na takéto prípady, konkrétne v situácii, o akú ide vo veci samej, keď pôvodne uplatnené odpočítanie DPH bolo neoprávnené, lebo išlo o plnenie spočívajúce v dodaní pozemkov, ktoré je oslobodené od DPH.**

2. **Článok 186 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, kde neexistovalo právo na pôvodne uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), musia členské štáty stanoviť deň, kedy vzniká povinnosť vykonať úpravu neoprávnene odpočítanej DPH, a obdobie, za ktoré sa má táto úprava vykonať, a to v súlade so zásadami práva Únie, osobitne so zásadou právnej istoty a legitímnej dôvery. Vnútroštátny súd musí overiť, či v prípade, o aký ide vo veci samej, sú tieto zásady dodržané.**

Podpisy