Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. dubna 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Omezení nároku na odpočet daně na vstupu – Oprava odpočtu daně na vstupu – Dodání pozemku – Nesprávná kvalifikace jako ‚zdanitelná činnost' – Údaj o dani na původní faktuře – Změna tohoto údaje ze strany dodavatele"

Ve věci C-532/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 3. října 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 18. října 2016, v řízení

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

proti

SEB bankas AB,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, S. Rodin, a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. října 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za SEB bankas AB par M. Bielskienė, jako poradkyní, ve spolupráci s A. Medelienė, advokatė,

– za litevskou vládu D. Kriaučiūnasem, jakož i R. Krasuckaitė a J. Prasauskienė, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. prosince 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: litevština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 až 186 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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Valstybinė mokesčių inspekcija Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce při Ministerstvu financí Litevské republiky) (dále jen „správce daně“) a společností SEB bankas AB, jehož předmětem je vrácení daně požadované po této společnosti za účelem opravy odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) provedeného touto společností v souvislosti s daní, již zaplatila při koupi pozemků.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

[…]

b) dodání stavebního pozemku.“

4 Článek 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH zní takto:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b).“

5 Článek 179 směrnice o DPH stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

6 Kapitola 5 směrnice o DPH, nadepsaná „Oprava odpočtů daně“, obsahuje zejména články 184 až 189.

7 Článek 184 směrnice o DPH stanoví:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

8 Článek 185 směrnice o DPH stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

9 V článku 186 směrnice o DPH se uvádí:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

10 Článek 187 směrnice o DPH zní takto:

„1. V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Členské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se [provádí] na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

11 V článku 188 směrnice o DPH se uvádí:

„1. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou činnost.

Ekonomická činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li dodání investičního majetku zdaněno.

Ekonomická činnost se považuje za plně osvobozenou od daně, je-li dodání investičního majetku osvobozeno od daně.

2. Oprava podle odstavce 1 se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo. Je-li však dodání investičního majetku osvobozeno od daně, mohou členské státy nevyžadovat opravu, je-li pořizovatelem osoba povinná k dani, která využívá daný investiční majetek výhradně k plněním, u nichž je daň odpočitatelná.“

12 Článek 189 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely použití článků 187 a 188 mohou členské státy přijmout tato opatření:

a) vymezit obsah pojmu investiční majetek;

b) upřesnit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;

c) přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;

d) umožnit administrativní zjednodušení.“

13 Podle čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH platí:

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

Litevské právo

14 Článek 65 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesč įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty), ve znění zákona č. IX-1960, ze dne 15. ledna 2004, nadepsaný „Obecná pravidla pro opravu odpočtů DPH“, stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani zrušila po podání přiznání k DPH za zdaňovací období nákup určitého množství jí dodaného zboží, získala od dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb dodatečné snížení ceny nebo částka DPH splatná dodavateli zboží nebo poskytovateli služeb se snížila z jakéhokoliv jiného důvodu, včetně případu, kdy byla osobě povinné k dani vrácena dovozní daň, a výše uvedené částky DPH na vstupu nebo DPH při dovozu byly sníženy, opraví se odpočet DPH v přiznání k DPH za zdaňovací období, ve kterém vyšly najevo výše uvedené okolnosti, odpovídajícím zvýšením částky DPH splatné do rozpočtu nebo snížením částky DPH vratné z rozpočtu.“

15 Článek 83 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Pokud se poté, co je formálně potvrzeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, změní zdanitelná hodnota nebo množství dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, je poskytnuta sleva, zboží (nebo část zboží) je vráceno prodávajícímu, objednávka zboží (nebo části zboží) nebo služeb je zrušena nebo se protihodnota, kterou má poskytnout kupující (zákazník), změní z jakéhokoli jiného důvodu, musí osoba, která vystavila původní účetní doklad formálně potvrzující dodání zboží nebo poskytnutí služby, vystavit opravný doklad (dobropis), kterým se formálně potvrzuje tato změna okolností. Po vzájemné dohodě mezi stranami může být vrácení zboží nebo zrušení služeb formálně potvrzeno nikoli dobropisem vystaveným dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb, ale dluhopisem vystaveným kupujícím (zákazníkem), je-li tato osoba osobou povinnou k DPH.“

16 Článek 68 odst. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litevské republiky o správě daní), ve znění zákona č. IX-2112, ze dne 13. dubna 2004, stanoví:

„Není-li v tomto článku nebo v zákoně týkajícím se předmětné daně stanoveno jinak, může osoba povinná k dani nebo správce daně vypočítat nebo přepočítat daň, pokud jde o období nepřesahující běžný kalendářní rok a pět předcházejících kalendářních let počítaných zpětně od 1. ledna roku, ve kterém byla daň původně vypočtena nebo přepočtena.“

17 V článku 80 odst. 1 tohoto zákona se stanoví:

„Osoba povinná k dani má právo opravit daňové přiznání, pokud nevypršela lhůta pro výpočet (přepočet) daně stanovená v článku 68 tohoto zákona.“

Skutkový stav sporu v původním řízení a předběžné otázky

18 Společnost SEB Lizingas UAB, jejímž právním nástupcem je společnost SEB bankas, která ji ovládla v listopadu 2013, zakoupila v březnu 2007 od společnosti VKK Investicija šest pozemků za cenu 4 800 000 litevských litasů (LTL), tedy přibližně 1 387 200 eur, včetně všech daní. Při této transakci se strany domnívaly, že se jedná o dodání stavebního pozemku, tedy o plnění podléhající DPH. Společnost SEB Lizingas proto zaplatila DPH z tohoto plnění a odpočetla tuto částku od částky DPH, kterou byla povinna zaplatit za březen 2007.

19 Zároveň společnost SEB Lizingas přenechala tyto pozemky společnosti VKK Investicija na základě leasingové smlouvy. Vzhledem k tomu, že posledně uvedená společnost neplnila své závazky vyplývající z leasingové smlouvy, společnost SEB Lizingas jednostranně ukončila tuto smlouvu v březnu 2009.

20 Dne 14. dubna 2010 vystavila společnost VKK Investicija na jméno žalobkyně dobropis, ve kterém bylo uvedeno, že vzhledem k neexistenci povinnosti k DPH byla cena včetně všech daní uvedená na první faktuře cenou bez daní, a vystavila novou fakturu uvádějící cenu, jež měla být zaplacena, ve výši 4 800 000 LTL bez uvedení DPH. Došla totiž k závěru, že dotčené plnění spočívající v prodeji pozemků nebylo v konečném důsledku dodáním stavebního pozemku, a tedy nepodléhalo DPH. Podala proto za měsíc březen 2007 opravné přiznání k DPH.

21 U společnosti SEB Lizingas, která odmítla zohlednit dobropis a novou fakturu a opravit odpočet provedený v březnu 2007 v souladu s těmito dokumenty, byla v roce 2012 provedena daňová kontrola. Vzhledem k tomu, že se správce daně domníval, že dodání dotčených pozemků bylo ve skutečnosti plněním osvobozeným od daně, nařídil rozhodnutím ze dne 16. května 2014 vrácení částky bezdůvodně odečtené DPH zvýšené o úroky z prodlení a uložil společnosti SEB bankas pokutu.

22 Společnost SEB bankas toto rozhodnutí napadla před Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky), která částečně zrušila toto rozhodnutí v rozsahu, v němž se týkalo dlužné DPH a příslušenství. Správce daně podal k Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionální správní soud ve Vilniusu, Litva) žalobu znějící na zrušení této části uvedeného rozhodnutí. Tento soud tuto žalobu zamítl. Správce daně podal proti rozsudku Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionální správní soud ve Vilniusu) odvolání k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), který je předkládajícím soudem.

23 Předkládající soud měl za to, že tato věc spadá do rámce výkladu a použití unijního práva.

24 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 184 až 186 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, se mechanismus opravy odpočtů daně upravený v této směrnici nepoužije v případech, kdy počáteční odpočet DPH nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, protože dotčené plnění bylo plnění osvobozené od daně týkající se dodání pozemku?

2) Je odpověď na první otázku ovlivněna skutečností, že 1) DPH z nákupu pozemků byla na počátku odečtena z důvodu praxe správce daně, podle níž bylo dotčené dodání nesprávně považováno za zdanitelné dodání stavebního pozemku, jak je stanoveno v čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, nebo 2) tím, že po počátečním odpočtu daně ze strany kupujícího, dodavatel pozemků vystavil kupujícímu dobropis s opravou částek DPH uvedených na původně vystavené faktuře?

3) Je-li odpověď na první otázku kladná, musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, články 184 nebo 185 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že je v případě, kdy počáteční odpočet daně nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, protože dotčené

plnění bylo osvobozeno od DPH, třeba mít za to, že povinnost osoby povinné k dani opravit tento odpočet vznikla okamžitě, nebo až tehdy, když vyšlo najevo, že počáteční odpočet daně nemohl být v souladu s právem proveden?

4) Je-li odpověď na první otázku kladná, musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, směrnice o DPH, a zejména její články 179, 184 až 186 a 250 vykládány v tom smyslu, že opravené částky DPH odpočitatelné na vstupu musí být odečteny ve zdaňovacím období, ve kterém povinnost nebo nárok osoby povinné k dani opravit počáteční odpočet daně vznikly?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

25 Úvodem je třeba připomenout, že článek 184 směrnice o DPH stanoví povinnost opravit počáteční odpočet daně, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Podle čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH tato povinnost platí zejména tehdy, když se po podání přiznání k DPH změnily skutečnosti, které byly zohledněny při stanovení výše odpočtu. Odstavec 2 tohoto článku uvádí případy, ve kterých se odchylně oprava neprovádí. Podle článku 186 uvedené směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 směrnice o DPH.

26 Ustanovení uvedených článků 184 a 185, na která odkazuje první předběžná otázka, tak ilustračně a ohraničujícím způsobem stanoví povinnost opravit neoprávněné odpočty DPH. Nestanoví však, jak by měla být taková oprava provedena.

27 Článek 186 směrnice o DPH naopak výslovně ukládá členským státům, aby vymezily podmínky takové opravy. Pouze v případě investičního majetku, tzn. ve zvláštním případě, články 187 až 189 směrnice o DPH stanoví určitá pravidla pro opravu odpočtu DPH.

28 V důsledku toho je třeba rozlišovat mezi rozsahem povinnosti opravy stanovené v článku 184 směrnice o DPH a rozsahem působnosti mechanismu opravy popsaného v článcích 187 až 189 této směrnice.

K první a druhé otázce

29 Jestliže se tedy předkládající soud v první předběžné otázce opírá o články 184 až 186 směrnice o DPH a mechanismus opravy neoprávněných odpočtů DPH stanovený touto směrnicí, je třeba přeformulovat tuto otázku s ohledem na výše uvedené úvahy.

30 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je, zaprvé zda musí být článek 184 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se povinnost opravit neoprávněné odpočty DPH stanovená v tomto článku vztahuje také na případy, kdy původní odpočet nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, neboť plnění, které vedlo k jeho provedení, bylo osvobozeno od DPH, a zadruhé zda musí být články 187 až 189 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že se mechanismus opravy neoprávněných odpočtů DPH stanovený v těchto článcích použije v takových případech, konkrétně v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy byl původně provedený odpočet DPH neoprávněný, neboť se jednalo o plnění spočívající v dodání pozemku osvobozené od DPH.

31 Kromě toho se uvedený soud táže, zda má na odpověď na první otázku vliv okolnost, že ve sporu v původním řízení byla DPH vztahující se ke kupní ceně pozemků zaplacena a neprávem odečtena z důvodu nesprávné praxe správce daně, jakož i okolnost, že dodavatel těchto pozemků vystavil kupujícímu dobropis s opravou částky DPH uvedenou na původně vystavené faktuře.

32 Zaprvé je třeba poznamenat, že povinnost opravy je definována v článku 184 směrnice o DPH co nejširším způsobem, jelikož „počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.

33 Tato formulace nevylučuje *a priori* žádný možný případ neoprávněného odpočtu. Obecný rozsah povinnosti opravy je potvrzen výslovným vyjmenováním výjimek povolených směrnicí o DPH v čl. 185 odst. 2 této směrnice.

34 Konkrétně případ, v němž byl odpočet proveden, i když nárok na odpočet neexistoval, spadá pod první situaci uvedenou v článku 184 směrnice o DPH, a sice situaci, kdy počáteční odpočet byl vyšší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

35 Je ostatně v souladu s logikou společného systému DPH, že směrnice o DPH, která v podstatě přebírá ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), stanoví obecnou povinnost opravovat odpočty DPH.

36 Tato povinnost je totiž neoddělitelná od povinnosti uložené každému členskému státu přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši. V tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat dlužnou daň (rozsudek ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37).

37 Kromě toho obecná povinnost opravit neoprávněné odpočty DPH vychází také z daňové neutrality DPH, která je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním normotvůrcem v této oblasti (rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92 a citovaná judikatura).

38 V tomto systému mohou být totiž odečteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani za účelem jejich zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daní na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozeného od daně nebo nespadajícího do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně zaplacené na vstupu (rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24). Zásada daňové neutrality DPH proto rovněž vyžaduje, aby byly v každém případě opraveny neoprávněné odpočty daně.

39 Z výše uvedeného vyplývá, že článek 184 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se povinnost opravit neoprávněné odpočty DPH vztahuje rovněž na případ, kdy původní odpočet nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, jak je tomu v případě, kdy se plnění, které vedlo k tomuto odpočtu, ukázalo být jedním z plnění, která jsou osvobozena od DPH.

40 Zadruhé články 187 až 189 směrnice o DPH se naopak v takovém případě nepoužijí.

41 Z článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH totiž vyplývá, že se oprava, kterou toto ustanovení stanoví, pokud jde o investiční majetek, provádí na základě změn nároku na odpočet daně poté, co byl tento majetek pořízen, vyroben, nebo případně poprvé použit. Pravidla pro opravu popsaná v článku 187 směrnice o DPH se tedy týkají zvláštního případu uvedeného v čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH, kdy se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtů. Nemohou být proto použita pro opravu odpočtu provedeného bez jakéhokoli nároku na odpočet *ab initio*. Některá z těchto pravidel, jako je například oprava rozložená na dobu pěti let podle čl. 187 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, jsou ostatně zjevně nevhodná pro použití v takovém případě. Co se týče článku 188 směrnice o DPH, tento článek odkazuje na ještě zvláštnější a rovněž odlišný případ dodání investičního majetku v průběhu opravného období.

42 Mimoto Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o ustanovení šesté směrnice, která jsou v podstatě totožná s ustanoveními směrnice o DPH (rozsudek ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 31), že se mechanismus opravy stanovený šestou směrnicí použije pouze v případě existence nároku na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 37).

43 Z výše uvedeného vyplývá, že se mechanismus pro opravu neoprávněných odpočtů DPH stanovený v článcích 187 a 188 směrnice o DPH nepoužije, pokud byl odpočet původně proveden bez jakéhokoli nároku na odpočet. Tento mechanismus se tudíž nevztahuje zejména na takové plnění spočívající v dodání pozemků, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které bylo podle informací poskytnutých předkládajícím soudem osvobozeno od DPH, a nemohlo proto vést k výběru této daně ani k jejímu odpočtu.

44 Za těchto podmínek platí, že okolnost, že v původním řízení byla DPH vztahující se ke kupní ceně pozemků zaplacena a neprávem odečtena z důvodu nesprávné praxe správce daně, jakož i okolnost, že dodavatel těchto pozemků vystavil kupujícímu dobropis s opravou částky DPH uvedenou na původně vystavené faktuře, nemají žádný vliv na nepoužitelnost tohoto mechanismu.

45 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že článek 184 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se povinnost opravit neoprávněné odpočty DPH stanovená v tomto článku vztahuje také na případy, kdy původní odpočet nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, neboť plnění, které vedlo k jeho provedení, bylo osvobozeno od DPH. Naproti tomu články 187 až 189 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že se mechanismus opravy neoprávněných odpočtů DPH stanovený v těchto článcích nepoužije v takových případech, konkrétně v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy byl původně provedený odpočet DPH neoprávněný, neboť se jednalo o plnění spočívající v dodání pozemku osvobozené od DPH.

Ke třetí a čtvrté otázce

46 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být ustanovení směrnice o DPH týkající se opravy odpočtů daně vykládána v tom smyslu, že v případě, kdy původní odpočet DPH nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, umožňují stanovit datum, ke kterému vzniká povinnost opravit neoprávněný odpočet DPH, a dobu, v níž musí být tato oprava provedena.

47 Tyto otázky se týkají podmínek pro opravu DPH. Jak je přitom uvedeno v bodě 43 tohoto rozsudku, mechanismus opravy DPH stanovený v článcích 187 až 189 směrnice o DPH se v takové situaci, jako je situace ve sporu v původním řízení, nepoužije. Je tedy na členských státech, aby v takovém případě stanovily pravidla pro takovou opravu v souladu s článkem 186 směrnice o DPH.

48 Členské státy však musejí při přijímání vnitrostátní právní úpravy stanovující tato pravidla dodržovat unijní právo. Za těchto podmínek musí Soudní dvůr, jenž rozhoduje v řízení o předběžné otázce, poskytnout všechny výkladové prvky nezbytné k tomu, aby vnitrostátní soud mohl posoudit soulad této právní úpravy s unijním právem, jehož dodržování zajišťuje, a zejména s jeho základními zásadami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. května 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, bod 15, a usnesení ze dne 26. března 2009, Pignataro, C-535/08, nezveřejněné, EU:C:2009:204, bod 22).

49 V tomto ohledu společnost SEB bankas ve svých písemných vyjádřeních uvedla, že by bylo v rozporu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání provést opravu odpočtu DPH týkajícího se plnění uskutečněného v roce 2007, když až do roku 2013 samotný správce daně zastával názor, že je toto plnění zdanitelným plněním.

50 Je však třeba připomenout, že legitimní očekávání nemůže být založeno na protiprávní správní praxi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 1986, Vlachou v. Účetní dvůr, 162/84, EU:C:1986:56, bod 6). Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) odmítl správní praxi z důvodu, že se zakládala na nesprávném výkladu vnitrostátního práva, podle které bylo dotčené plnění původně kvalifikováno jako „plnění podléhající DPH“ s tím, že byl původní odpočet DPH v rozporu s právem.

51 Dále je třeba uvést, že zásada právní jistoty nebrání správní praxi vnitrostátních daňových orgánů spočívající v tom, že před uplynutím promlčecí lhůty zruší rozhodnutí, kterým přiznaly osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, a budou požadovat po této osobě vrácení této daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 48 a citovaná judikatura).

52 Tato zásada však vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči správci daně nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46 a citovaná judikatura). Proto skutečnost, že počátek běhu promlčecí lhůty závisí na náhodných okolnostech, za nichž došlo k neoprávněnému odpočtu daně, a že bude zejména stanoven, jak by si litevská vláda přála, na den, kdy kupující obdržel dobropis, kterým prodávající jednostranně opravil výši ceny pozemku bez daní tak, že k ní po uplynutí několika let od prodeje připočítal DPH, může být v rozporu se zásadou právní jistoty, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

53 Na třetí a čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 186 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případech, kdy původní odpočet DPH nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, přísluší členským státům, aby při dodržení zásad unijního práva, zejména zásad právní jistoty a legitimního očekávání, stanovily datum, ke kterému vzniká povinnost opravit neoprávněný odpočet DPH, a dobu, v níž musí být tato oprava provedena. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda jsou v takovém případě, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, tyto zásady dodrženy.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastnice původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) **Článek 184 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se povinnost opravit neoprávněné odpočty daně z přidané hodnoty (DPH) stanovená v tomto článku vztahuje také na případy, kdy původní odpočet nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, neboť plnění, které vedlo k jeho provedení, bylo osvobozeno od DPH. Naproti tomu články 187 až 189 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že se mechanismus opravy neoprávněných odpočtů DPH stanovený v těchto článcích nepoužije v takových případech, konkrétně v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy byl původně provedený odpočet DPH neoprávněný, neboť se jednalo o plnění spočívající v dodání pozemku osvobozené od DPH.**

2) **Článek 186 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případech, kdy původní odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) nemohl být v souladu s právem vůbec proveden, přísluší členským státům, aby při dodržení zásad unijního práva, zejména zásad právní jistoty a legitimního očekávání, stanovily datum, ke kterému vzniká povinnost opravit neoprávněný**

odpočet DPH, a dobu, v níž musí být tato oprava provedena. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda jsou v takovém případě, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, tyto zásady dodrženy.

Podpisy.