

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 9. júna 2016 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 77/388/EHS – článok 17 ods. 5 tretí pododsek – Rozsah pôsobnosti – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane (tovary a služby na tzv. zmiešané použitie) – Určenie použitia tovarov a služieb nadobudnutých na výstavbu, používanie, spravovanie a údržbu budovy, ktorá slúži sčasti na uskutočňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane a sčasti na uskutočňovanie plnení, pri ktorých právo na odpočítanie nevzniká – Zmena vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej spôsobu výpočtu odpočítateľnej pomernej časti – článok 20 – Oprava odpočítanej dane – Právna istota – Legitímna dôvera“

Vo veci C-332/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 5. júna 2014 a doručený Súdnemu dvoru 9. júla 2014, ktorý súvisí s konaním:

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

proti

Finanzamt Krefeld

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia J. Malenovský (spravodajca), M. Safjan, A. Prechal a K. Jürimäe,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. júla 2015,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Kraehling a L. Christie, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier, G. Braun a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. novembra 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 17, 19 a 20 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274) (ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Wolfgang a Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (ďalej len „Rey Grundstücksgemeinschaft“) a Finanzamt Krefeld (finančný úrad v Krefelde), vo veci spôsobov výpočtu nároku na odpodátanie dane z pridanej hodnoty (DPH) splatnej alebo zaplatenej za tovary a služby použité na výstavbu, údržbu, používanie a spravovanie budovy na zmiešané použitie, ktorá slúži súčasne na uskutočňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpodátanie dane a súčasne na uskutočňovanie plnení, pri ktorých právo na odpodátanie nevzniká (ďalej len „budova na zmiešané použitie“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 17 šiestej smernice, nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpodátet“, stanovuje:

„1. Právo na odpodátanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpodátateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpodátať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú v rámci štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpodátateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpodátateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určuje v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daovníkom [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však majú právo:

a) splnomocniť daovníka, aby určil pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet [umožniť zdaniteľnej osobe, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti pod podmienkou, že pre každú oblasť bude vedený samostatný účet – *neoficiálny preklad*],

b) núti da?ovníka, aby ur?il ?as? za každý sektor svojej podnikate?skej ?innosti a viedol samostatné ú?ty za každý sektor [uloži? zdanite?nej osobe povinnos?, aby ur?ila pomernú ?as? za každú oblas? svojej podnikate?skej ?innosti a viedla samostatné ú?ty pre každú oblas? – *neoficiálny preklad*],

c) splnomocni? alebo núti? da?ovníka, aby robil odpo?et dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo ?asti tovarov a služieb [umožni? zdanite?nej osobe alebo jej uloži? povinnos?, aby robila odpo?et dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo ?asti tovarov a služieb – *neoficiálny preklad*],

d) splnomocni? alebo núti? da?ovníka, aby robil odpo?et pod?a pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach [umožni? zdanite?nej osobe alebo jej uloži? povinnos?, aby robila odpo?et pod?a pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach – *neoficiálny preklad*],

e) v prípade, ke? ide o da? z pridanej hodnoty, ktorá sa da?ovníkovi [zdanite?nej osobe – *neoficiálny preklad*] neodpo?íta, táto je nesignifikantná a treba ju považova? za nulu.

...“

4 ?lánok 19 ods. 1 šiestej smernice, nazvaný „Výpo?et odpo?ítate?nej ?iastky“, stanovuje:

„?iastka odpo?ítate?ná pod?a prvého pododseku ?lánku 17 ods. 5 sa vypo?íta pod?a vzorca, kde:

– ako ?ítate? sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno da? z pridanej hodnoty odpo?íta? pod?a ?lánku 17 ods. 2 a ods. 3,

– ako menovate? sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do ?ítate?a a za plnenia, kde sa da? z pridanej hodnoty neodpo?íta. ...

...“

5 ?lánok 20 šiestej smernice, nazvaný „Vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpo?ítate?ných ?iastok“, stanovuje:

„1. Pôvodné odpo?ítané ?iastky treba vyrovná? [opravi? – *neoficiálny preklad*] pod?a pravidiel ustanovených jednotlivými ?lenskými štátmi, obzvláš? tam, kde:

a) odpo?ítaná ?iastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má da?ovník nárok [než na akú má zdanite?ná osoba nárok – *neoficiálny preklad*][,]

b) po predložení da?ového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na ur?enie odpo?ítate?nej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bol[o] realizované zníženie ceny...

2. V prípade investi?ných tovarov sa vyrovnanie [oprava – *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ro?ná úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] sa má vykona? na základe odchýliek v odpo?toch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylné od predchádzajúceho pododseku môžu ?lenské štáty požadova? úpravu [opravu – *neoficiálny preklad*]

] dane na základe celého päťročného obdobia poňúc od prvého použitia tovaru.

V prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok, môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

...“

Nemecké právo

6 Relevantné ustanovenia nemeckej právnej úpravy platnej v oblasti DPH stanovuje Umsatzsteuergesetz 1999 (zákon o dani z obratu z roku 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, ďalej len „UStG“).

7 V § 15 UStG sa stanovuje:

„1. Podnikateľ môže od dane na vstupe odpočítať tieto sumy:

(1) zo zákona splatnú daň za dodávky a ďalšie plnenia, ktoré iný podnik uskutočnil pre potreby jeho podniku.

...

2. Odpočet dane zaplatenej na vstupe je vylúčený v prípade dane z dodávok, dovozu a nadobudnutia majetku v rámci Spoločenstva, ako aj z ďalších služieb, ktoré podnik používa na účely týchto plnení:

(1) plnení oslobodených od dane;

...

4. Ak podnikateľ používa tovar alebo iné plnenia, ktoré boli dodané, dovezené alebo nadobudnuté v Spoločenstve iba sčasti na účely uskutočnenia plnení, ktoré ho neoprávňujú na odpočet, časť dane zaplatenej na vstupe, ktorú možno hospodársky priradiť k týmto plneniam, nemožno odpočítať. Podnikateľ môže uskutočniť primeraný odhad súm, ktoré nemožno odpočítať.“

8 Steueränderungsgesetz 2003 (pozměňující daňový zákon z roku 2003) z 15. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2645), ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2004, vložil do § 15 ods. 4 UStG tretiu vetu, ktorá znie:

„Stanovenie neodpočítateľnej časti dane podľa percenta z obratu, ktoré ho neoprávňujú na odpočet v porovnaní s obratom, ktorý na odpočet oprávňuje, je prípustné len vtedy, keď nie je možná iná forma hospodárskeho priradenia.“

9 Dôvody tohto vloženia, ako sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sú:

„Cieľom tohto ustanovenia je primerané rozdelenie dane zaplatenej na vstupe v prípade dodávok alebo iných plnení. Tento nový mechanizmus obmedzuje používanie rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate ako jediného kritéria rozdelenia. Uvedený rozdeľovací kľúč je prípustný len v prípade, že nie je možné nijaké iné hospodárske priradenie.

Táto zmena je nevyhnutná, lebo Bundesfinanzhof [(Spolkový finančný súd, Nemecko)] vo svojom rozsudku zo 17. augusta 2001... rozhodol, že rozdelenie súm dane zaplatenej na vstupe podľa pomeru medzi obrátmi na výstupe by malo byť uznané ako primeraný odhad v zmysle § 15 ods. 4 [UStG].

Uplatnenie rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate ako všeobecného kritéria rozdelenia by však najmä v prípade realizácie nehnuteľností na zmiešané použitie viedlo k nepresnému rozdeleniu;...

Šiesta smernica však nestanovuje, že uplatnenie tohto rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate ako všeobecného kritéria rozdelenia je povinné. Taký systém ‚pomerných častí‘... nie je pre členské štáty povinný vzhľadom na to, že podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku môžu určiť kritériá rozdelenia, ktoré sa od tohto systému odchyľujú.

V prípade nadobudnutia nehnuteľností je možné aj rozdelenie dane zaplatenej na vstupe na základe vzťahu medzi úžitkovou hodnotou a trhovou hodnotou...”

10 Ustanovenie § 15a ods. 1 a 2 UStG, nazvané „Oprava dane zaplatenej na vstupe“, stanovuje:

„1. Pokiaľ dôjde k zmene faktorov zohľadnených pri určení pôvodne odpočítaných súm v lehote piatich rokov od prvého použitia investičného majetku, treba vykonať kompenzáciu za každý kalendárny rok zodpovedajúci tejto zmene prostredníctvom opravy odpôtu dane na vstupe, ktorou boli zaťažené nadobúdacie alebo realizačné náklady. Pokiaľ ide o nehnuteľnosti, vrátane ich podstatných súčastí, práva, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa nehnuteľností, a stavby na cudzom pozemku, sa lehota piatich rokov nahrádza lehotou desiatich rokov.

2. Na účely opravy stanovenej v odseku 1 treba uplatniť za každý kalendárny rok zodpovedajúci zmenám, v prípadoch uvedených v prvej vete tohto odseku, podiel vo výške pätiny a v prípadoch uvedených v druhej vete vo výške desatiny sumy dane zaplatenej na vstupe, ktorá zaťažila majetok...”

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V období od roku 1999 do roku 2004 Rey Grundstücksgemeinschaft, realitná spoločnosť založená podľa občianskeho práva, na pozemkoch, ktoré jej patrili, zbúrala starú budovu a postavila budovu na obytné a obchodné účely. Táto budova bola dokončená v priebehu roku 2004 a tvorí ju šesť obytných a obchodných jednotiek a desať podzemných garážových miest. Niektoré z týchto jednotiek a garážových miest sa prenajíмали už od októbra 2002.

12 V súvislosti so zdaťovacími obdobiami rokov 1999 až 2003 vypočítala Rey Grundstücksgemeinschaft svoj nárok na odpočítanie DPH zaplatenej z búracích a stavebných prác pomocou rozdeľovacieho kľúča vypočítaného na základe vzťahu medzi obrátom, ktorý má byť vytvorený činnosťou podliehajúcou DPH, prenájomom obchodných jednotiek alebo s nimi spojených garážových miest, a obrátom vytvoreným ďalšími plneniami v oblasti prenájmu, oslobodenými od DPH (ale len „rozdeľovací kľúč založený na obrate“). Podľa tohto kľúča dosahoval odpočítateľný podiel DPH 78,15 %. V dôsledku dvoch konaní začatých na Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko) v súvislosti s odpočítateľnou sumou DPH za zdaťovacie obdobia rokov 2001 a 2002 daňový úrad v Krefelde akceptoval tento rozdeľovací kľúč.

13 V priebehu roka 2004 boli niektoré časti budovy, o ktorú ide vo veci samej, pôvodne určené na uskutočnenie zdaniteľných plnení, dané do prenájmu oslobodeného od DPH. Rey Grundstücksgemeinschaft na účely opravy odpôtu DPH na vstupe uplatnila v daňovom priznaní za rok 2004 opravnú sumu, ku ktorej dospela použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate. Rey Grundstücksgemeinschaft v tomto priznaní uplatnila aj sumy odpôítateľnej DPH, ktorou sú zaťažené tovary a služby nadobudnuté na používanie, spravovanie a údržbu tejto budovy. Celková suma DPH, ktorá sa má vrátiť Rey Grundstücksgemeinschaft podľa jej výpočtov, je približne 3 500 eur.

14 Daňový úrad v Krefelde opravným daňovým výmerom z 1. septembra 2006 spochybnil tento výsledok z dôvodu, že vzhľadom na nadobudnutie účinnosti § 15 ods. 4 tretej vety UStG možno rozdeľovací kľúč založený na obrate uplatniť len v prípade, že nie je možné použiť inú metódu hospodárskeho priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie. Vzhľadom na to, že je možné presnejšie priradiť tovary a služby použité na zbúranie alebo na výstavbu budovy uplatnením rozdeľovacieho kľúča na základe pomeru plochy (v štvorcových metroch) obchodných priestorov a plochou obytných priestorov (aj len „rozdeľovací kľúč založený na výmere“), tento daňový úrad usúdil, že Rey Grundstücksgemeinschaft mala uplatniť tento kľúč. V dôsledku toho podiel odpôítateľnej dane zodpovedajúci celkovej ploche budovy, ktorej prenájom je zdaniteľný, stanovil na 38,74 %, a určil sumu DPH, ktorá má byť Rey Grundstücksgemeinschaft vrátená za rok 2004, na približne 950 eur.

15 Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf) čiastočne zrušil tento opravný daňový výmer s odôvodnením, že rozdeľovací kľúč založený na výmere možno použiť len v súvislosti so splatnou DPH z nákladov vzniknutých od 1. januára 2004. V dôsledku tohto stanovil sumu DPH, ktorá má byť spoločnosti Rey Grundstücksgemeinschaft vrátená za rok 2004, na niečo viac než 1 700 eur.

16 Obaja účastníci sporu vo veci samej podali proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd).

17 Vnútroštátny súd uvádza, že spor vyvoláva v prvom rade otázky spojené s výkladom článku 17 ods. 5 šiestej smernice, ktorý Súdny dvor poskytol v rozsudku z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Na jednej strane vnútroštátny súd poukazuje na to, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku rozhodol, že metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie odlišnú od metódy založenej na obrate upravenej šiestou smernicou, možno použiť len vtedy, ak táto metóda umožní dospieť k presnejšiemu určeniu nároku na odpôet. Metóda spoívajúca v zisovaní toho, v súvislosti s ktorou časťou budovy bola DPH zaplatená, a v použití rozdeľovacieho kľúča len na sumy DPH, ktoré nesúvisia osobitne so žiadnou z týchto častí alebo súvisia so spoločnými časťami budovy na zmiešané použitie, vedie k presnejším výsledkom. V dôsledku toho sa vnútroštátny súd pýta, či by sa takáto metóda nemala uprednostniť.

19 Na druhej strane vnútroštátny súd v podstate poukazuje na to, že v bode 19 rozsudku z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), Súdny dvor spresnil, že ?lenský štát môže uplatniť inú metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie, než je tá stanovená v tejto smernici, len pre „dané plnenie, akým je výstavba budovy na zmiešané použitie“. Metóda uplatňovaná ako výnimka, ktorú použila nemecká daňová správa, na priradenie tovarov alebo služieb použitých na výstavbu alebo nadobudnutie budovy na zmiešané použitie, je uplatniteľná aj na tovary a služby nadobudnuté na používanie, spravovanie alebo údržbu takých budov. Uvedený súd sa v dôsledku toho pýta na to, či uplatnenie tej istej metódy na dve kategórie výdavkov je v súlade so šiestou smernicou.

20 V druhom rade vnútroštátny súd konštatuje, že Súdny dvor už síce mal príležitosť pripustiť, že z legislatívnej zmeny môže vyplnúť povinnosť vykonať opravu určitých odpisov DPH, no doteraz sa vyjadroval len k legislatívnym zmenám, ktoré sa týkajú samotnej existencie práva na odpočítanie. Za týchto okolností pretrvávajú pochybnosti, či ?lánku 20 šiestej smernice odporuje právna úprava ?lenského štátu v rozsahu, v akom stanovuje opravu DPH v dôsledku toho, že tento ?lenský štát zmenil metódu priradenia DPH zaplatenej za tovary a služby na zmiešané použitie.

21 V treťom rade si vnútroštátny súd kladie otázku, či za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, zásada ochrany legitímnej dôvery a zásada právnej istoty nebránia vykonaniu opravy DPH. V tejto súvislosti na úvod uvádza, že nemecká právna úprava neobsahuje výslovné ustanovenie, podľa ktorého z nadobudnutia účinnosti § 15 ods. 4 tretej vety UStG môžu vyplnúť opravy. Uvedená právna úprava ďalej nestanovuje ani prechodný režim, ako to vyplýva z bodu 70 rozsudku z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C?487/01 a C?7/02, EU:C:2004:263), podľa ktorého sa prijatie takého režimu vyžaduje v prípade, že nové pravidlo môže svojou okamžitou uplatniteľnosťou prekvapiť osoby, ktorým je určené. Napokon daňové orgány v rámci konaní pred Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf) pripustili pre zdaňovacie obdobia rokov 2001 a 2002 uplatnenie metódy priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie, ktorú použila Rey Grundstücksgemeinschaft.

22 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Súdny dvor Európskej Únie rozhodol, že ?lánok 17 ods. 5 tretí pododsek [šiestej smernice] umožňuje ?lenským štátom na účely výpočtu odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe pre určité plnenie, akým je stavba budovy na zmiešané použitie, namiesto rozdeľovacieho kľúča uvedeného v ?lánku 19 ods. 1 tejto smernice, ktorý je založený na obrate, uprednostniť iný rozdeľovací kľúč pod podmienkou, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie tejto odpočítateľnej pomernej časti (rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689).

a) Majú byť pri obstarávaní alebo stavbe budovy na zmiešané použitie plnenia na vstupe, ktorých vymeriavací základ patrí k obstarávacím alebo výrobným nákladom, na účely presnejšieho určenia sumy odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe najskôr priradené k plneniam podľa spôsobu využitia budovy (zdaniteľným plneniam alebo plneniam oslobodeným od dane) a iba zostávajúca daň zaplatená na vstupe sa má rozdeliť podľa rozdeľovacieho kľúča založeného na výmere alebo na obrate?

b) Platia zásady stanovené Súdnyim dvorom Európskej únie v rozsudku z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), a odpove? na predchádzajúcu otázku aj pre da? zaplatenú na vstupe z plnení na vstupe za používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie?

2. Má sa ?lánok 20 [šiestej smernice] vyklada? tak, že oprava pôvodného odpo?tu DPH, ktorú toto ustanovenie upravuje, sa má uplatni? aj na situáciu, keď zdanite?ná osoba rozdelí da? zaplatenú na vstupe z výstavby budovy na zmiešané použitie [pod?a rozde?ovacieho k?ú?a založeného na obrate] v zmysle ?lánku 19 ods. 1 tejto smernice a povoleného vnútroštátnym právom a ?lenský štát následne po?as opravného obdobia uprednostní iný rozde?ovací k?ú??

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku: Bráni zásada právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery uplatneniu ?lánku 20 [šiestej smernice], ak ?lenský štát pre také prípady, aké sú opísané vyššie, ani výslovne nestanovuje opravu dane zaplatenej na vstupe, ani neprijme nijakú prechodnú úpravu, a ak rozdelenie dane zaplatenej na vstupe uplatnené zdanite?nou osobou [pod?a rozde?ovacieho k?ú?a založeného na obrate] považuje Bundesfinanzhof [(Spolkový finan?ný súd)] vo všeobecnosti za dôvodné?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

23 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice má vyklada? v tom zmysle, že za predpokladu, že budova sa na výstupe používa na uskuto?ňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie, a iných plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, sú ?lenské štáty povinné stanovi?, že tovary a služby použité na vstupe na výstavbu alebo nadobudnutie tejto budovy sa najskôr priradia výlu?ne k jednému alebo druhému z týchto druhov plnení, a potom sa samotné právo na odpo?ítanie nárokovate?né z titulu týchto plnení za tovary a služby, ktoré takto nebolo možné priradi?, ur?í pod?a rozde?ovacieho k?ú?a založeného bu? na obrate alebo na výmere, ak táto metóda založená na výmere zaru?í presnejšie ur?enie odpo?ítate?nej pomernej ?asti. Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či odpove?, ktorú má Súdny dvor poskytnú? na túto otázku, možno uplatni? aj na tovary a služby, ktoré využil na používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie.

24 Na úvod treba uvies?, že táto otázka odkazuje na ustanovenia ?lánku 17 ods. 5 šiestej smernice bez toho, aby sa osobitne vz?ahovala na jednu z možností stanovených v tre?om pododseku tohto ustanovenia. Uvedenú otázku treba teda chápa? tak, že sa vz?ahuje na to, ako sa má vo všeobecnosti vyklada? ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice.

25 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že rozsah práva na odpo?ítanie sa mení v závislosti od použitia, na ktoré sú predmetné tovary a služby ur?ené. Zatia? ?o totiž pre tovary a služby ur?ené výlu?ne na použitie na uskuto?nenie zdanite?ných plnení ?lánok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že zdanite?né osoby sú oprávnené odpo?íta? celú da?, ktorou je za?ažené ich nadobudnutie alebo poskytnutie, pokia? naopak ide o tovary a služby ur?ené na zmiešané použitie, ?lánok 17 ods. 5 prvý pododsek tejto smernice stanovuje, že právo na odpo?ítanie je obmedzené na ?as? DPH, ktorá je proporcionálna k sume týkajúcej sa plnení, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie, pri?om tieto plnenia sa uskuto?ňujú prostredníctvom týchto tovarov alebo služieb.

26 So zrete?om na tento rozdiel v rozsahu práva na odpo?ítanie pod?a použitia, na ktoré sú ur?ené tovary a služby podliehajúce DPH, sú ?lenské štáty v zásade povinné stanovi?, že zdanite?né osoby na ur?enie výšky ich nároku na odpo?ítanie musia najskôr priradi? tovary a

služby nadobudnuté na vstupe k rôznym plneniam uskutočneným na výstupe, na ktorých uskutočnenie sú určené. V druhej fáze príslušným orgánom týchto štátov prislúcha pre tieto tovary alebo služby uplatňovať režim odpočítania zodpovedajúci ich priradeniu, pričom v súvislosti s tovarmi a službami, ktoré nie sú priradené k jedinému druhu plnenia, treba uplatniť režim stanovený v článku 17 ods. 5 uvedenej smernice.

27 Na úvod, pokiaľ ide o prvú fázu, t. j. priradenie tovarov alebo služieb k plneniam, pre ktoré sa používajú, bez toho, aby bolo dotknuté uplatnenie určitých ustanovení osobitne uvedených v článku 17 ods. 5 treťou pododseku šiestej smernice, prislúcha vnútroštátnemu súdu určiť, či za predpokladu, že sa použijú na výstavbu budovy na zmiešané použitie, sa takéto priradenie v praxi javí ako neprimerane zložité, a teda ažko uskutočniteľné.

28 Vnútroštátna právna úprava totiž môže oprávniť zdaniteľné osoby nevykonať priradenie týchto tovarov a služieb nezávisle od ich užívania, pokiaľ sa uvedené tovary a služby týkajú nadobudnutia alebo výstavby budovy na zmiešané použitie a toto priradenie je v praxi ažko uskutočniteľné.

29 Navyše v súvislosti s priradením tovarov a služieb nadobudnutých na používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie, k rôznym plneniam uskutočneným na výstupe prostredníctvom tejto budovy, sa toto priradenie vo všeobecnosti v praxi javí ako jednoducho uskutočniteľné, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, pokiaľ ide o tovary a služby vo veci samej.

30 Ak je to tak, členský štát nemôže stanoviť, že zdaniteľné osoby sú oslobodené od priradenia tovarov a služieb nadobudnutých na používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie, k rôznym plneniam uskutočneným na výstupe prostredníctvom tejto budovy.

31 Ďalej v súvislosti s druhou fázou, t. j. s výpočtom sumy odpôtu, treba pripomenúť, že pokiaľ ide o tovary a služby priradené tak k plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpôčítanie, ako aj k plneniam, pri ktorých toto právo nevzniká, sa podľa článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice táto suma v zásade vypočíta na základe určenej pomernej časti za všetky plnenia uskutočnené zdaniteľnou osobou podľa článku 19 tejto smernice prostredníctvom uplatnenia rozdeľovacieho kúča založeného na obrate.

32 V tejto súvislosti Súdny dvor pripustil, že členské štáty môžu, ak použijú niektorú z možností stanovených v článku 17 ods. 5 treťou pododseku uvedenej smernice, uplatniť inú metódu výpočtu než tú uvedenú v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, pod podmienkou, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie odpôčítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe, než je určenie vyplývajúce z uplatnenia tejto prvej metódy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumann, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

33 Uvedená podmienka však neznamena, že zvolená metóda musí byť nevyhnutne tá najpresnejšia. Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 90 svojich návrhov, výrok rozsudku z 8. novembra 2012, BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689), sa obmedzil na vyžadovanie, aby zvolená metóda zaručovala presnejší výsledok, ako výsledok, ktorý by vyplýval z uplatnenia rozdeľovacieho kúča založeného na obrate (pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 10. júla 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29).

34 V prípade plnení, ako sú plnenia vo veci samej, spočívajúcich v prenájme rôznych častí budovy, z ktorých právo na odpočítanie vzniká iba pri niektorých, prislúcha teda vnútroštátnemu súdu overiť, či použitie metódy výpočtu nároku na odpočítanie uplatnením rozdeľovacieho kľúča založeného na výmere môže viesť k presnejšiemu výsledku, ako je výsledok vyplývajúci z uplatnenia metódy založenej na obrate.

35 Možnosť členského štátu prípadne stanoviť, že zdaniteľné osoby nie sú povinné ku konkrétnemu plneniu uskutočnenému na výstupe priradiť každý z tovarov alebo každú zo služieb, ktoré boli použité na nadobudnutie alebo výstavbu budovy na zmiešané použitie, nespochybňuje voľba tohto členského štátu použiť odlišnú metódu výpočtu, ako je tá stanovená šiestou smernicou, pokiaľ sa požiadavka presnosti uvedená v bode 32 tohto rozsudku týka spôsobov výpočtu odpočítateľnej pomernej časti DPH a nie priradenia použitých tovarov a služieb.

36 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 17 ods. 5 uvedenej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že budova sa na výstupe používa na uskutočňovanie určitých plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a iných plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, nie sú členské štáty povinné stanoviť, že tovary a služby použité na vstupe na výstavbu, nadobudnutie, používanie, spravovanie alebo údržbu tejto budovy sa najskôr priradia k týmto rôznym plneniam, ak je takéto priradenie ťažko uskutočniteľné, a potom sa určí samotné právo na odpočítanie nárokovateľné z titulu týchto plnení za tovary a služby, ktoré boli použité tak pre určité plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj pre iné, pri ktorých toto právo nevzniká, podľa rozdeľovacieho kľúča založeného buď na obrate, alebo na výmere, ak táto metóda založená na výmere zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti.

O druhej otázke

37 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 20 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa pristúpilo k oprave odpočtov DPH uskutočnených z titulu tovarov a služieb patriacich pod článok 17 ods. 5 tejto smernice v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča DPH používaného na výpočítanie týchto odpočtov, ku ktorej došlo počas posudzovaného opravného obdobia.

38 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 20 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice stanovuje, že pôvodne uskutočnené odpočty sa majú opraviť, ak sa po predložení daňového priznania objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, „najmä“ ak bol nákup zrušený alebo ak bolo realizované zníženie ceny. Toto použitie príslovky „najmä“ znamená, že takto opísané predpoklady nie sú taxatívnym výpočtom.

39 Z tohto vyplýva, že hoci uvedené ustanovenie výslovne nestanovuje predpoklad zmeny metódy výpočtu práva na odpočítanie uplatniteľného na tovary a služby na zmiešané použitie, ani ju nevylučuje.

40 V dôsledku toho na určenie, či cieľom uvedeného ustanovenia je taký predpoklad, treba preskúmať jeho kontext, ako aj ciele sledované právnou úpravou, ktorého je súčasťou (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, bod 34).

41 V súvislosti s kontextom, v ktorom je uvedený článok 20 ods. 1 písm. b) šiestej smernice, z článku 17 ods. 5 šiestej smernice v spojení s článkom 19 ods. 1 tejto smernice vyplýva, že odpočítateľná suma DPH, ktorou sú na vstupe zaťažené dodané tovary alebo poskytnuté služby na zmiešané použitie, sa určuje uplatnením rozdeľovacieho kľúča, ktorým môže byť rozdeľovací

kú? založený na obrate a stanovený v týchto ustanoveniach, alebo iný rozdeľovací kú? zvolený podľa ?lánku 17 ods. 5 tretieho pododseku uvedenej smernice, pokia? v prípade posudzovanej ?innosti umož?uje dospie? k presnejším výsledkom výpo?tu odpo?ítate?nej pomernej ?asti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

42 Rozdeľovací kú?, a teda uplatnená metóda výpo?tu odpo?ítate?nej sumy sú skuto?nos?ami, ktoré treba vzia? do úvahy na ur?enie sumy odpo?tov v zmysle ?lánku 20 ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

43 Pokia? ide o cie? sledovaný mechanizmom opráv zavedeným uvedenou smernicou, je ním najmä zvýši? presnos? odpo?tov DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a z 18. októbra 2012, TEC Chaskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 31).

44 Ako bolo pripomenuté v bodoch 32 a 33 tohto rozsudku, pokia? ide o tovary a služby na zmiešané použitie, možno sa odchýli? od metódy ur?enia práva na odpo?ítanie stanovenej v tejto smernici iba na ú?ely uplatnenia inej metódy zaru?ujúcej presnejší výsledok.

45 Pristúpenie k oprave odpo?tov uplatnením inej metódy môže teda prispie? k zvýšeniu presnosti týchto odpo?tov, a teda k dosiahnutiu cie?a sledovaného mechanizmom opráv.

46 Z preskúmania kontextu ?lánku 20 ods. 1 písm. b) šiestej smernice a cie?a sledovaného mechanizmom opráv zavedeným touto smernicou vyplýva, že toto ustanovenie sa má vyklada? v tom zmysle, že je zameraný na predpoklad zmeny metódy výpo?tu nároku na odpo?ítanie uplatnite?nej na tovary a služby na zmiešané použitie.

47 So zrete?om na všetky predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpoveda?, že ?lánok 20 šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že vyžaduje, aby sa pristúpilo k oprave odpo?tov DPH uskuto?nených z titulu tovarov alebo služieb spadajúcich pod ?lánok 17 ods. 5 uvedenej smernice v dôsledku toho, že po?as posudzovaného opravného obdobia došlo k prijatiu rozdeľovacieho kú?a tejto dane používaného na vypo?ítanie týchto odpo?tov, ktorý sa odchy?uje od metódy ur?enia práva na odpo?ítanie stanovenej tou istou smernicou.

O tretej otázke

48 Svojou tre?ou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa všeobecné zásady práva Únie, ako sú zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, majú vyklada? v tom zmysle, že im odporuje uplatnite?ná vnútroštátna právna úprava, ktorá v zmysle ?lánku 20 šiestej smernice výslovne nestanovuje opravu dane zaplatenej na vstupe v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kú?a DPH použitého na výpo?et ur?itých odpo?tov, ani nestanovuje prechodný režim, hoci najvyšší súd uznal rozdelenie dane zaplatenej na vstupe uskuto?nené zdanite?nou osobou podľa rozdeľovacieho kú?a uplatnite?ného pred touto zmenou vo všeobecnosti za primerané.

49 Na úvod je potrebné pripomenú?, že zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty tvoria ?as? právneho poriadku Európskej únie. Z tohto dôvodu ich musia rešpektova? nielen inštitúcie Únie, ale aj ?lenské štáty pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Únie (rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C?487/01 a C?7/02, EU:C:2004:263, bod 57).

50 Navyše hoci sa zdá, že vnútroštátny súd má určité pochybnosti o spôsobe, akým článok 20 šiestej smernice môže dosiahnuť súlad so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, formálne nespochybnil platnosť tohto ustanovenia.

51 Vzhľadom na uvedené sa predpis sekundárneho práva Únie, akým je článok 20 uvedenej smernice, má vykladať v rámci možností v takom zmysle, aby to bolo v súlade so všeobecnými zásadami práva Únie a konkrétnejšie so zásadami právnej istoty a legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2010, M a i., C-340/08, EU:C:2010:232, bod 64).

52 V súvislosti s neexistenciou výslovnej zmienky vo vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, o povinnosti vykonať opravu v prípade zmeny metódy výpočítania nároku na odpočítanie, treba pripomenúť, ako bolo uvedené v bode 47 tohto rozsudku, že taká povinnosť vyplýva z ustanovení článku 20 šiestej smernice.

53 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že členské štáty sú pri uplatňovaní ustanovení svojho vnútroštátneho práva preberajúcich smernicu povinné vykladať ich v čo najväčšom súlade s touto smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. júna 2000, Océano Grupo Editorial a Salvat Editores, C-240/98 až C-244/98, EU:C:2000:346, bod 31).

54 Z toho vyplýva, že zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery nemožno vykladať v tom zmysle, že na to, aby oprava nároku na odpočítanie mohla byť v prípade zmeny metódy výpočtu tohto nároku povinná, musí byť povinnosť vykonať túto opravu výslovne pripomenutá vo vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa vykonala táto zmena.

55 Ďalej v súvislosti s okolnosťou, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, mení metódu výpočtu nároku na odpočítanie bez toho, aby od počiatku stanovila prechodný režim, z kontextu návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd chápe pojem „prechodný režim“ ako režim určujúci ustanovenia, ktoré vzhľadom na to, že ich cieľom je predbežne vylúčiť uplatniteľnosť nového zákona, dočasne zavádzajú uplatniteľný osobitný režim určený na túto príležitosť.

56 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že nová právna norma uplatniteľná od nadobudnutia účinnosti aktu, ktorým sa táto norma zavádza, je v zásade v súlade s právom Únie (rozsudok zo 7. novembra 2013, Gemeinde Altrip a i., C-72/12, EU:C:2013:712, bod 22). V dôsledku toho zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery v zásade nebránia tomu, aby členský štát mohol meniť skorší zákon s okamžitou účinnosťou bez stanovenia prechodného režimu.

57 Treba však uviesť, že v osobitných situáciách, v akých to zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery vyžadujú, môže byť však zavedenie takého režimu prispôbeného okolnostiam povinné.

58 Ako pripomína vnútroštátny súd, Súdny dvor sa domnieval, že vnútroštátny zákonodarcia sa môže dopustiť porušenia zásad právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, keď náhle a nepredvídateľne prijme nový zákon, ktorý zrušuje právo, ktoré dovtedy požívali zdaniteľné osoby bez toho, aby im priznal čas potrebný na prispôbenie sa, a to napriek tomu, že to sledovaný cieľ nevyžaduje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 70).

59 Zdaniteľné osoby musia mať konkrétne čas prispôbiť sa, ak im zo zrušenia práva, ktoré dosiaľ požívali, vyplýva povinnosť vykonať značné ekonomické úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i., C-98/14, EU:C:2015:386, bod 87).

60 Aj za predpokladu, že zmenu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa definuje metóda výpočtu nároku na odpočítanie, možno považovať za náhlu a nepredvídateľnú, nezdá sa, že za okolností, ako sú tie vo veci samej, sú splnené podmienky pripomenuté v dvoch predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, odôvodňujúce prijatie prispôsobeného prechodného režimu.

61 Na jednej strane treba totiž uviesť, že účinkom zmeny metódy výpočtu nie je zrušenie práva na odpočítanie, ktoré majú zdaniteľné osoby, ale upravenie jeho rozsahu.

62 Na druhej strane samotná taká zmena za okolností, ako sú tie vo veci samej, neznamená, že zdaniteľné osoby pristúpia k značným ekonomickým úpravám, a čas na prispôsobenie sa teda nezdá byť nevyhnutne potrebný.

63 Napokon pokiaľ ide o skutočnosť, že sa na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ako je tá vo veci samej, pristúpi k zmene metódy výpočtu nároku na odpočítanie napriek tomu, že jeden z najvyšších súdov dotknutého členského štátu považoval predchádzajúcu metódu za „primeranú“, treba uviesť, že zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, so zreteľom na ktoré sa má vykladať článok 20 šiestej smernice, v zásade nebránia tomu, aby vnútroštátny zákonodarca zmenil svoju právnu úpravu na vykonanie práva Únie (pozri analogicky rozsudok zo 14. januára 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, bod 46 a citovanú judikatúru).

64 Konkrétne z toho vyplýva, že samotná okolnosť, že jeden z najvyšších súdov dotknutého členského štátu považoval určité vnútroštátne pravidlá za „primerané“, nebráni tomu, aby tento zákonodarca pristúpil k ich zmene a ani tomu, aby sa v dôsledku tejto zmeny vykonali opravy.

65 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že všeobecné zásady práva Únie, ako sú zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje uplatniteľná vnútroštátna právna úprava, ktorá v zmysle článku 20 šiestej smernice výslovne nestanovuje opravu dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča DPH použitého na výpočet určitých odpočtov, ani nestanovuje prechodný režim, hoci najvyšší súd uznal rozdelenie dane zaplatenej na vstupe uskutočnené zdaniteľnou osobou podľa rozdeľovacieho kľúča uplatniteľného pred touto zmenou vo všeobecnosti za primerané.

O trovách

66 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 Súdnym dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 17 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že budova sa na výstupe používa na uskutočňovanie určitých plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a iných plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, nie sú členské štáty povinné stanoviť, že tovary a služby použité na vstupe na výstavbu, nadobudnutie, používanie, spravovanie alebo údržbu tejto budovy sa najskôr priradia k týmto rôznym plneniam, ak je takéto priradenie ažko uskutočnené, a potom sa určí samotné právo na odpočítanie nárokovateľné z titulu týchto plnení za tovary a služby, ktoré boli použité tak pre určité plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj pre ostatné, pri ktorých toto právo

nevzniká, podľa rozdeľovacieho kľúča založeného buď na obrate, alebo na výmere, ak táto metóda založená na výmere zaručí presnejšie určenie odpôvitateľnej pomernej časti.

2. Článok 20 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, sa má vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby sa pristúpilo k oprave odpôtov dane z pridanej hodnoty uskutočnených z titulu tovarov alebo služieb spadajúcich pod článok 17 ods. 5 uvedenej smernice v dôsledku toho, že počas posudzovaného opravného obdobia došlo k prijatiu rozdeľovacieho kľúča tejto dane používaného na výpočítanie týchto odpôtov, ktorý sa odchyľuje od metódy určenia práva na odpôčítanie stanovenej tou istou smernicou.

3. Všeobecné zásady práva Európskej únie, ako sú zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje uplatniteľná vnútroštátna právna úprava, ktorá v zmysle článku 20 šiestej smernice, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, výslovne nestanovuje opravu dane zaplatenej na vstupe v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča dane z pridanej hodnoty použitého na výpočet určitých odpôtov, ani nestanovuje prechodný režim, hoci najvyšší súd uznal rozdelenie dane zaplatenej na vstupe uskutočnené zdaniteľnou osobou podľa rozdeľovacieho kľúča uplatniteľného pred touto zmenou vo všeobecnosti za primerané.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.