

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 17. septembra 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Nehnuteľný investičný majetok – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Úprava pôvodnej odpočítanej dane – Jednorazová úprava tohto odpočítania v celom rozsahu po prvom použití dotknutého majetku – Obdobie úpravy“

Vo veci C-791/18,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) zo 14. decembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 17. decembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

Stichting Schoonzicht

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu druhej komory, sudcovia P. G. Xuereb, T. von Danwitz a A. Kumin (spravodajca),

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Stichting Schoonzicht, v zastúpení: B. G. van Zadelhoff, právny poradca,
- holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman a M. A. M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,
- švédská vláda, v zastúpení: pôvodne A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev a H. Eklinder, neskôr C. Meyer-Seitz, H. Shev a H. Eklinder splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. marca 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 184 až 187 a 189 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 obchodnou spoločnosťou Stichting Schoonzicht a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) vo veci jednorazovej úpravy celej sumy odpočítanej dane z pridanej hodnoty (DPH) pôvodne zaplatenej pri výstavbe komplexu nehnuteľností, z dôvodu použitia časti tohto komplexu na činnosť oslobodenú od dane.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 14 ods. 3 smernice o DPH členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác.

4 Článok 167 tejto smernice stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

5 Článok 168 písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, tá má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou“.

6 Článok 184 tej istej smernice stanovuje:

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

7 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. Odchyľne 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.“

8 Podľa článku 186 tejto smernice členské štáty stanovujú podrobné pravidlá na vykonávanie jej článkov 184 a 185.

9 ?lánok 187 uvedenej smernice znie:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

?lenské štáty 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 prvýkrát použitý.“

10 Podľa ?lánku 189 tej istej smernice:

„Na účely uplatňovania ?lánkov 187 a 188 môžu ?lenské 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.“

Holandské právo

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon o nahradení existujúcej dane z obratu daťou z obratu podľa režimu dane z pridanej hodnoty) z 28. júna 1968 (Stb. 1968, ?. 329) v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej (?alež len „zákon o DPH“), vo svojom § 15 ods. 4 stanovuje:

„Odpočítanie dane sa vykoná v súlade s určením tovarov a služieb, keď sa dať podnikateľovi vyfakturuje alebo sa stane splatnou. Ak sa ukáže, že v okamihu, keď podnikateľ začína používať tovary a služby, si odpočítal príslušnú dať v pomere vyššom alebo nižšom, ako je pomer, v ktorom mal na používanie tovarov alebo služieb právo, je suma prevyšujúceho odpočítania splatná uvedeným okamihom. Dať, ktorá sa stala splatnou, sa uhrádza podľa § 14. Výška dane, ktorá sa mohla odpočítať a nebola odpočítaná, sa mu na požiadanie vráti.“

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (rozhodnutie, ktorým sa vykonáva zákon o DPH) z 12. augusta 1968 (Stb. 1968, ?. 423) v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej (?alež len „vykonávacie rozhodnutie“) vo svojom § 12 ods. 2 a 3 stanovuje:

„2. Úprava uvedená v § 15 ods. 4 zákona [o DPH] sa vykoná na základe údajov zo zdaťovacieho obdobia, počas ktorého podnikateľ zaal používa tovar alebo služby.

3. V daťovom priznaní za posledné zdaťovacie obdobie sa musí odpoťítanie upraviť na základe údajov platných za celé roťné zdaťovacie obdobie.“

13 Podľa § 13 vykonávacieho rozhodnutia:

„1. Odchyľne od § 11 sa na účely odpoťítania zohľadujú osobitne:

a) nehnuteľný majetok a práva, ktoré k nemu prislúchajú;

b) hnuteľný majetok, ktorý podnikateľ odpisuje v súvislosti s daťou z príjmu alebo daťou z príjmu právnických osôb, alebo ktorý by mohol odpisovať, ak by bol povinný platiť takúto dať.

2. Pokiaľ ide o nehnuteľný majetok a práva, ktoré k nemu prislúchajú, úprava odpoťítania sa vykonáva v každom z deviatich roťných zdaťovacích období nasledujúcich po tom roťnom zdaťovacím období, v ktorom podnikateľ zaal používa dotknutý majetok. Pri každej príležitosti sa úprava týka jednej desatiny dane zaplatenej na vstupe vzhľadom na údaje za referenťné roťné zdaťovacie obdobie a uplatní sa k dátumu daťového priznania za posledné zdaťovacie obdobie tohto roťného zdaťovacieho obdobia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Žalobkyňa vo veci samej si nechala postaviť komplex nehnuteľností skladajúci sa zo siedmich bytov na pozemku, ktorého je vlastníkom. Stavebné práce sa začali v roku 2013 a žalobkyňa prevzala tento komplex v júli nasledujúceho roku.

15 Žalobkyňa vo veci samej priamo a v celom rozsahu odpoťítala DPH, ktorá jej bola fakturovaná v úřtovnom období roka 2013 za výstavbu uvedeného komplexu, pretože v tom řase bol ten istý komplex urřený na zdaniteľné účely.

16 Od 1. augusta 2014 žalobkyňa vo veci samej prenajala štyri zo siedmich bytov dotknutého komplexu nehnuteľností, s oslobodením od DPH, zatiaľ řo zvyšné tri byty zostali v roku 2014 neobývané.

17 Z dôvodu tohto oslobodenia musela žalobkyňa vo veci samej vykonať úpravu DPH, a teda musela podať daťové priznanie a v súlade s § 15 ods. 4 druhou a treťou vetou zákona o DPH jednorazovo a v celom rozsahu zaplatiť řasť tejto dane vzťahujúcu sa na tieto štyri byty počas obdobia, v ktorom boli obývané, v celkovej výške 79 587 eura.

18 Keťže sa však žalobkyňa vo veci samej domnievala, že řlánok 187 smernice o DPH bráni úprave, akú obsahuje § 15 ods. 4 zákona o DPH v rozsahu, v akom stanovuje, že na začiatku používania investiteľného majetku sa musí upraviť celé pôvodne uplatnené odpoťítanie dane, podala sťažnosť proti úprave, ktorú mala vykonať.

19 Keťže táto sťažnosť bola zamietnutá, žalobkyňa vo veci samej podala na Rechtbank Noord-Holland (súd provincie Severný Holland, Holandsko) žalobu proti rozhodnutiu o zamietnutí uvedenej sťažnosti, ktorá bola takisto zamietnutá ako nedôvodná. Následne podala odvolanie proti tomuto rozsudku na Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam, Holandsko).

20 Keťže Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam) rozsudkom z 11. januára 2017 zamietol odvolanie podané žalobkyňou vo veci samej, podala proti tomuto rozsudku kasaťný

oprávný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom zopakovala argumentáciu, podľa ktorej je jednorazová úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane po prvom použití investičného majetku v rozpore s článkom 187 smernice o DPH, keďže podľa nej úprava, ktorú mala byť povinná vykonať, mala byť rozložená na viacero rokov.

21 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články 184 až 187 smernice [o DPH] vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa investičného majetku, ktorá stanovuje úpravu odpočítanej dane počas viacročného obdobia, podľa ktorej sa v roku prvého použitia, ktorý je zároveň prvým rokom, kedy možno vykonať úpravu, len raz upraví (opraví) celková suma pôvodne uplatneného odpočítania dane z tohto investičného majetku, ak sa pri prvom použití tohto majetku zistí, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa líši od odpočítania, na ktoré je zdaniteľná osoba vzhľadom na skutočné používanie investičného majetku oprávnená?

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

2. Má sa článok 189 písm. b) alebo písm. c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že v prvej otázke uvedená jednorazová úprava pôvodne uplatneného odpočítania dane v prvom roku obdobia, počas ktorého možno vykonať úpravu, je opatrením, ktoré môže Holandské kráľovstvo prijať na účely uplatnenia článku 187 smernice [o DPH]“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 184 až 187 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá obsahuje režim úpravy uplatňujúci sa na investičný majetok, ktorý stanovuje rozloženie úpravy na niekoľko rokov a podľa ktorého počas roka, keď bol prvýkrát použitý dotknutý majetok, zodpovedajúceho tiež prvému roku úpravy, je celé pôvodne uplatnené odpočítanie dane z tohto majetku predmetom jednorazovej úpravy, ak sa pri tomto skutočnom používaní zistí, že toto odpočítanie nezodpovedá odpočítaniu, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť na základe skutočného použitia uvedeného majetku.

23 Najskôr treba pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného šiestou smernicou možno odpočítať dane, ktoré boli zaplatené na vstupe pri tovaroch alebo službách používaných zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných činností. Odpočítanie daní zaplatených na vstupe je spojené s vybratím 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 (rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24, a z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 30).

24 Zo znenia článku 168 smernice o DPH vyplýva, že daná osoba môže uplatniť právo na odpočítanie len vtedy, ak je „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a zároveň používa dané tovary a služby na účely svojich zdaniteľných plnení (rozsudky z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52, a z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 33).

25 Skutočné alebo plánované používanie majetku alebo služieb určuje len rozsah pôvodného

odpočítania, na ktoré má zdaniteľná osoba nárok a rozsah prípadných úprav počas nasledujúcich období (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 54 a citovanú judikatúru, ako aj z 18. októbra 2012, *TEC Chaskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 29).

26 Mechanizmus úpravy je totiž neoddeliteľnou súčasťou systému odpočítania stanoveného smernicou o DPH a jeho cieľom je zvýšiť presnosť odpočítaní DPH spôsobom zaručujúcim daňovú neutralitu, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného normotvorcom Únie v tejto oblasti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, *Halifax a i.*, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92 a citovanú judikatúru, ako aj z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 37). Podľa tejto zásady transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňujú uplatniť právo na odpočítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich DPH. Prostredníctvom týchto pravidiel má teda smernica o DPH za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (rozsudok z 18. októbra 2012, *TEC Chaskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31 a citovaná judikatúra).

27 V tejto súvislosti treba uviesť, že články 184 a 185 smernice o DPH všeobecne vymedzujú podmienky, za ktorých musia vnútroštátne daňové orgány vyžadovať úpravu DPH, ktoré bola pôvodne odpočítaná, avšak nestanovujú, akým spôsobom sa má táto úprava vykonať (rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 26).

28 Naproti tomu článok 186 smernice o DPH výslovne zaväzuje členské štáty vymedziť podmienky uvedenej úpravy tým, že stanovuje, že tieto členské štáty určujú pravidlá uplatňovania článkov 184 a 185 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 27).

29 Články 187 až 192 smernice o DPH len v prípade investičného majetku stanovujú niektoré pravidlá úpravy odpočítanej DPH (rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 27).

30 Pokiaľ ide v prvom rade o vznik povinnosti pristúpiť k úprave, treba uviesť, že táto povinnosť 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“ (rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 32).

31 Táto formulácia *a priori* nevylučuje nijakú predvídateľnú možnosť neoprávneného odpočítania dane. Všeobecnú pôsobnosť povinnosti na výkon úpravy potvrdzuje výslovné taxatívne vymedzenie výnimiek upravených v článku 185 ods. 2 smernice o DPH (rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB Bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 33).

32 Podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpočítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (rozsudok z 18. októbra 2012, *TEC Chaskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32).

33 Tieto ustanovenia predstavujú uplatniteľný režim, pokiaľ ide o vznik prípadného práva daňových orgánov vyžadovať úpravu DPH vrátane úpravy odpočítanej dane, ktorá sa týka investičného majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2012, *TEC Chaskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 26).

34 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že zdaniteľná osoba si

nechala postaviť komplex nehnuteľností skladajúci sa zo siedmich bytov a že pristúpila k odpodátaniu DPH týkajúcej sa výstavby tohto komplexu z dôvodu jeho určenia na zdanenie plnenia. Po prevzatí uvedeného komplexu, ktoré na účely výberu DPH predstavovalo dodanie tovaru v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy uplatňujúcej možnosť stanovenú v článku 14 ods. 3 smernice o DPH, zdaniteľná osoba prenajala štyri z týchto bytov s oslobodením od DPH.

35 Keďže pôvodné odpodátanie bolo vyhlásené vzhľadom na použitie tohto komplexu na zdanenie plnenia, prenájom štyroch bytov s oslobodením od DPH viedol k zmene okolností, ktoré sa musia zohľadniť pri určení výšky tohto odpodátania a vedie k tomu, že uvedené odpodátanie sa stalo vyšším než to, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť z dôvodu skutočného používania dotknutého majetku.

36 V dôsledku toho takáto situácia patrí medzi situácie uvedené v článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH, v ktorých daňová správa musí vyžadovať od zdaniteľnej osoby úpravu odpodátania DPH, ktoré bolo pôvodne uplatnené.

37 Preto treba v druhom rade určiť, či sa na úpravu pôvodného odpodátania dane ku dňu prvého použitia dotknutého majetku, ak sa k tomuto dňu ukáže, že toto odpodátanie bolo vyššie ako odpodátanie, na ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená vzhľadom na skutočné použitie tohto majetku, vzťahujú podrobné pravidlá uplatňovania článkov 184 a 185 smernice o DPH, ktoré je členský štát poverený určiť podľa článku 186 tejto smernice, alebo podmienky stanovené v článku 187 smernice o DPH týkajúce sa investičného majetku.

38 V tejto súvislosti článok 187 smernice o DPH, ktorý je formulovaný tak, že nevyvoláva žiadne pochybnosti o svojej záväznej povahe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 26, a uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24), stanovuje vo svojom odseku 1 pre investičný majetok obdobie úpravy päť rokov vrátane roka, v ktorom bol dotknutý majetok nadobudnutý alebo vytvorený. Článok 187 ods. 1 druhý pododsek tejto smernice však členským štátom umožňuje vychádzať z obdobia úpravy celých piatich rokov, ktoré začína plynúť od prvého použitia tohto majetku. Článok 187 ods. 1 tretí pododsek stanovuje, že v prípade nehnuteľného investičného majetku sa obdobie úpravy môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

39 Článok 187 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH stanovuje, že ročná úprava odpodátanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny, alebo v prípade, keď sa obdobie na úpravu predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH zaťažujúcej investičný majetok. Článok 187 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice spresňuje, že táto úprava sa vykoná v závislosti od zmien práva na odpodátanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpodátanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý.

40 Z článku 187 ods. 1 druhého a tretieho pododseku uvedenej smernice vyplýva, že dotknutý členský štát môže rozhodnúť, že začiatkom plynutia obdobia na úpravu, ktorá sa môže rozložiť na dvadsať rokov, ak ide o nehnuteľný investičný majetok, je prvé použitie dotknutého investičného majetku.

41 V dôsledku toho za predpokladu, že členský štát využil túto možnosť, článok 187 ods. 2 smernice o DPH stanovuje povinnosť overovať po uplynutí každého roka až do skončenia obdobia úpravy, či došlo k zmenám práva na odpodátanie dane v porovnaní s právom na odpodátanie vzťahujúcim sa na rok prvého použitia tohto investičného majetku, a v prípade kladnej odpovede pristúpiť k úprave týkajúcej sa zodpovedajúcej časti DPH, ktorou bol zaťažovaný uvedený investičný majetok.

42 Z toho vyplýva, že za tohto predpokladu je referenčný prvok tvorený právom na odpodátanie,

ktoré sa vzťahuje na rok prvého použitia dotknutého investičného majetku a že úprava poľastiach stanovená v článku 187 smernice o DPH sa týka zmien, ktoré nastali po tomto prvom použití v porovnaní s právom na odpočítanie, ktoré sa vzťahuje na rok uvedeného prvého použitia.

43 Článok 187 smernice o DPH však podrobne neupravuje spôsoby úpravy, ktorá sa má uplatniť, ak v samotnom okamihu prvého použitia sa právo na odpočítanie ukáže ako vyššie alebo nižšie než pôvodne uplatnené odpočítanie dane.

44 Takýto výklad je potvrdený cieľom a účelom úpravy dane stanovenej v článku 187 a nasl. smernice o DPH.

45 Obdobie na úpravu a úprava poľastiach, stanovené v článku 187 smernice o DPH pre investičný majetok, totiž vychádzajú z používania tohto majetku počas doby niekoľkých rokov, v priebehu ktorých sa jeho použitie môže meniť, a sú odôvodnené týmto používaním (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 55, a z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, ako aj uznesenie z 5. júna 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).

46 Obdobie na úpravu odpočítania dane stanovené v článku 187 smernice o DPH tak umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítateľných súm a neoprávneným výhodám a nevýhodám pre zdaniteľnú osobu, najmä keď zmeny okolností, ktoré boli pôvodne zohľadnené na určenie odpočítateľnej sumy, nastanú po podaní daňového priznania alebo prípadne po prvom použití (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a uznesenie z 5. júna 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).

47 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 47 svojich návrhov, logika riadiaca úpravu, ktorá sa musí vykonať v prípade, že k zmene okolností, pôvodne zohľadnených na určenie výšky odpočítania, dôjde počas používania dotknutého investičného majetku, sa líši od logiky riadiacej úpravu, ktorá sa musí vykonať, ak je pôvodné odpočítanie nižšie alebo vyššie než odpočítanie, na ktoré má zdaniteľná osoba nárok v okamihu prvého použitia tohto majetku, vzhľadom na skutočné používanie uvedeného majetku.

48 V dôsledku toho stanovenie spôsobov úpravy pôvodne uplatneného odpočítania dane ku dňu prvého použitia dotknutého investičného majetku, ak sa zistí, že k tomuto dňu bolo uvedené odpočítanie vyššie než odpočítanie, na ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená vzhľadom na skutočné použitie tohto majetku, nepatrí do pôsobnosti článku 187 smernice o DPH, ale vzťahujú sa na neho podrobné pravidlá uplatňovania článkov 184 a 185 tejto smernice, ktoré sú členské štáty poverené vymedziť podľa článku 186 uvedenej smernice.

49 V tejto súvislosti treba v treťom rade pripomenúť, že členské štáty musia pri výkone svojej voľnej úvahy pri prijímaní podrobných pravidiel uplatňovania článkov 184 a 185 smernice o DPH zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice, a najmä zásadu daňovej neutrality, z ktorej vychádza spoločný systém DPH (pozri analogicky rozsudky z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2014:166, body 35 a 36, ako aj z 25. júla 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58 a citovanú judikatúru).

50 Treba však na jednej strane uviesť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá rovnako ako vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej vychádza zo dňa začatia používania investičného majetku ako referenčného dátumu pri posúdení, či pôvodne uplatnené odpočítanie DPH zodpovedá odpočítaniu, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť vzhľadom na skutočné použitie tohto majetku, a ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba je povinná k tomuto dňu uhradiť sumu celého prevyšujúceho odpočítania dane, ak bolo pôvodné odpočítanie v zásade

vyššie než to, na ktoré bola oprávnená, je v súlade so zásadou daňovej neutrality, ako bola pripomenutá v bode 26 tohto rozsudku, keďže táto zásada vyžaduje, aby boli neoprávnené odpočítania v každom prípade opravené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, SEB Bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 38).

51 Na druhej strane táto vnútroštátna právna úprava nebráni úprave po štastiach vzhľadom na zmeny, ktoré nastali po prvom použití uvedeného majetku, ako to stanovuje článok 187 smernice o DPH.

52 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že v súlade s článkom 13 vykonávacieho rozhodnutia po uplynutí prvého úctovného obdobia, v ktorom sa vykonali úpravy, musí podnikateľ po skončení každého z deviatich nasledujúcich úctovných období overiť na základe informácií týkajúcich sa tohto neskoršieho úctovného obdobia, či nedošlo k zmene v používaní dotknutého investičného majetku v porovnaní s prvým úctovným obdobím, v ktorom sa vykonali úpravy, a že v prípade, ak je to tak, sa táto úprava počas každého z týchto deviatich úctovných období týka jednej desatiny DPH vzťahujúcej sa na nadobudnutie tohto investičného majetku fakturované tomuto podnikateľovi.

53 Vo štvrtom a poslednom rade treba uviesť, že záver, podľa ktorého sa na podrobné pravidlá úpravy pôvodného odpočítania dane ku dňu prvého použitia investičného majetku, ak sa k tomuto dňu ukáže, že toto pôvodné odpočítanie bolo vyššie než odpočítanie, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť vzhľadom na skutočné použitie tohto majetku, nevzťahuje článok 187 smernice o DPH, nie je spochybnený úvahami uvedenými v uznesení z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 Je pravda, že Súdny dvor v tomto uznesení uviedol, že článok 187 smernice o DPH bráni režimu umožňujúcemu rozložiť úpravu odpočítania na obdobie kratšie ako päť rokov, čiže aj režimu jednorazovej úpravy, na aký sa odvolávala žalobkyňa vo veci, v ktorej bolo vydané uvedené uznesenie (uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 27).

55 Ako však uviedol generálny advokát v bode 61 svojich návrhov, Súdny dvor dospel k tomuto záveru v právnom a skutkovom kontexte, ktorý je odlišný ako kontext vyplývajúci z uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej. Vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), bol totiž dotknutý investičný majetok najskôr určený na výkon činnosti, pri ktorej nevzniká nárok na odpočítanie DPH, a neskôr na výkon činnosti, pri ktorej vznikol takýto nárok. Na druhej strane zmena použitia tohto majetku nastala vtedy, keď sa tento majetok už používal na činnosti, pri ktorých nevzniká nárok na odpočítanie dane (uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, body 12 a 13).

56 Vo veci samej, kde zmena určenia dotknutého nehnuteľného majetku nastala pri prvom použití tohto majetku, to tak však nie je.

57 Okrem toho, ako vyplýva z bodov 51 a 52 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej nebráni úprave po štastiach vzhľadom na zmeny, ktoré nastali po prvom použití uvedeného majetku, ako to stanovuje článok 187 smernice o DPH.

58 Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené, treba na prvú položenú otázku odpovedať tak, že články 184 až 187 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá obsahuje režim úpravy uplatňujúci sa na investičný majetok, ktorý stanovuje rozloženie úpravy na niekoľko rokov a podľa ktorého počas roka, keď bol prvýkrát použitý dotknutý majetok, zodpovedajúceho tiež prvému roku úpravy, je celé pôvodne uplatnené

odpo?ítanie dane z tohto majetku predmetom jednorazovej úpravy, ak sa pri tomto skuto?nom používaní zistí, že toto odpo?ítanie nezodpovedá odpo?ítaniu, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť na základe skuto?ného použitia uvedeného majetku.

O druhej otázke

59 Vzhľadom na odpove? poskytnutú na prvú položenú prejudiciálnu otázku nie je potrebné odpovedať na druhú položenú otázku.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Články 184 až 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá obsahuje režim úpravy uplatňujúci sa na investičný majetok, ktorý stanovuje rozloženie úpravy na niekoľko rokov a podľa ktorého počas roka, keď bol prvýkrát použitý dotknutý majetok, zodpovedajúceho tiež prvému roku úpravy, je celé pôvodne uplatnené odpo?ítanie dane z tohto majetku predmetom jednorazovej úpravy, ak sa pri tomto skuto?nom používaní zistí, že toto odpo?ítanie nezodpovedá odpo?ítaniu, ktoré bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť na základe skuto?ného použitia uvedeného majetku.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina