



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 25. novembra 2015¹

Vec C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
proti
Finanzamt Krefeld**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový daňový súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe — Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane — Prenájom budovy na obchodné a obytné účely — Výpočet odpočítateľnej pomernej časti na základe obratu pripadajúceho na obchodných nájomcov — Vnútroštátna právna úprava stanovujúca výpočet pomernej časti na základe výmery budovy pripadajúcej na obchodných nájomcov — Retroaktívny účinok — Právna istota — Legitímna dôvera“

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 17, 19 a 20 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia² zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995³ (ďalej len „šiesta smernica“), ako aj zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a Finanzamt Krefeld (daňový úrad v Krefelde), ktorý sa týka pravidla výpočtu, ktoré sa má použiť na určenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty za rok 2004, ako aj opravy odpočtu tejto dane v súvislosti s výstavbou a údržbou budovy na zmiešané použitie, t. j. určenej na použitie implikujúce o odpočítateľné plnenia a zároveň neodpočítateľné plnenia.
3. V prejednávanej veci musí Súdny dvor najmä poskytnúť určité objasnenia týkajúce sa pôsobnosti rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ako aj toho, či členský štát môže po zmene právnej úpravy uložiť povinnosť vykonať opravu pôvodného odpočtu DPH za roky predchádzajúce nadobudnutiu účinnosti uvedenej zmeny právnej úpravy, a to aj pre tie časti budovy, ktorých použitie sa nelíši od toho pôvodne stanoveného.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 — Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274.

4. Hneď na úvod chcem uviesť, že na základe rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) sa domnievam, že na otázky položené vnútroštátnym súdom by sa dalo odpovedať pomerne jednoducho v tom zmysle, že článok 17 ods. 5 prvý pododsek a článok 19 ods. 1 šiestej smernice bránia tomu, aby členský štát systematicky a bez rozlišovania uprednostňoval pre všetky tovary a služby na zmiešané použitie inú metódu výpočtu rozsahu nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, než je rozdeľovací kľúč založený na obrate, ktorý upravujú vyššie uvedené ustanovenia.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

5. Článok 17 šiestej smernice nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdanielných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník,

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom. Členské štáty však majú právo:

...

c) splnomocniť alebo nútiť daňovníka, aby robil odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb,

...“

6. Článok 19 ods. 1 šiestej smernice nazvaný „Výpočet odpočítateľnej čiastky“ stanovuje:

„Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

— ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť podľa článku 17 (2) a (3),

— ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje. ...

...“

7. Článok 20 ods. 1 a 2 šiestej smernice nazvaný „Vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpočítateľných čiastok“ stanovuje:

- „1. Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať [opraviť – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde:
- a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daňovník nárok [než na akú má zdaniteľná osoba nárok – *neoficiálny preklad*].
 - b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola realizované zníženie ceny...
2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie [oprava – *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylné od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu [opravu – *neoficiálny preklad*] dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

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

B – *Nemecké právo*

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

9. § 4 zákona o dani z obratu, nazvaný „Oslobodenie dodávok a ďalších plnení“ stanovuje:

„Z plnení, na ktoré sa vzťahuje § 1 ods. 1 bod 1, sú od dane oslobodené:

...

12. a) prenájom a árenda nehnuteľného majetku...“

10. § 15 zákona o dani z obratu 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.“

11. Pozmeňujúcim daňovým zákonom z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645), ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2004, bola do tohto ustanovenia vložená tretia veta, ktorá znie takto:

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

12. Z vyššie uvedeného zákona vyplýva, že zákonodarca vykonal toto doplnenie z nasledujúcich dôvodov:

„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 daňový súd)] vo svojom rozsudku zo 17. augusta 2001... rozhodol, že rozdelenie súm dane zaplatenej na vstupe podľa pomeru medzi obratmi na výstupe by malo byť uznané ako primeraný odhad v zmysle § 15 ods. 4 zákona o dani z obratu. 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...“

13. § 15a ods. 1 a 2 zákona o dani z obratu nazvaný „Oprava dane zaplatenej na vstupe“ stanovuje:

„(1) Pokiaľ dôjde k zmene faktorov zohľadnených pri určovaní pôvodne odpočítaných súm v lehote piatich rokov od prvého použitia majetku, treba vykonať kompenzáciu za každý kalendárny rok zodpovedajúci tejto zmene prostredníctvom opravy odpočtu dane na vstupe, ktorou boli zaťažené nadobúdacie alebo realizačné náklady. Pri nehnuteľnostiach vrátane ich podstatných súčastí, opravách, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa nehnuteľností, a stavbách 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...“

III – Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

14. V rokoch 1999 až 2004 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, 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 roku 2004 a tvorí ju šesť obytných a obchodných jednotiek a desať podzemných garážových miest. Niektoré z týchto jednotiek a garážových miest sa prenajímali už od októbra 2002.

15. V súvislosti so zdaňovacími obdobiami rokov 1999 až 2003 vypočítala spoločnosť Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR svoj nárok na odpočet DPH zaplatenej z búracích a stavebných prác pomocou rozdeľovacieho kľúča vypočítaného na základe vzťahu medzi obratom, ktorý má byť vytvorený prenájmom obchodných jednotiek (podliehajúcim DPH), a obratom vytvoreným ďalšími plneniami v oblasti prenájmu (oslobodenými od DPH) (ďalej len „rozdeľovací kľúč založený na obrate“). Podľa tohto rozdeľovacieho kľúča dosahoval odpočítateľný podiel DPH 78,15 %. V rámci dvoch konaní o námietkach podaných v súvislosti s odpočítateľnou sumou DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2001 a 2002 daňový úrad v Krefelde akceptoval tento rozdeľovací kľúč.

16. V roku 2004 boli niektoré časti budovy, ktoré mali byť pôvodne určené na použitie podliehajúce DPH, dané do prenájmu oslobodeného od DPH. Spoločnosť Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR na účely opravy odpočtu DPH na vstupe vypočítala v daňovom priznaní za rok 2004 kompenzačnú sumu, ku ktorej dospela použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate. Celková suma DPH, ktorá mala byť spoločnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vrátená, dosiahla okolo 3 500 eur.

17. Daňový úrad v Krefelde túto metódu výpočtu zamietol s odôvodnením, že vzhľadom na nadobudnutie účinnosti § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu možno rozdeľovací kľúč založený na obrate uplatniť len v prípade, že sa nedá použiť nijaká iná metóda priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie. Keďže je možné a presnejšie priradiť tovary a služby použité na zbúranie alebo na výstavbu budovy na základe pomeru plochy (štvorcové metre) obchodných priestorov a plochy obytných priestorov (ďalej len „rozdeľovací kľúč založený na výmere“), daňový úrad v Krefelde usúdil, že spoločnosť Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR mala uplatniť tento rozdeľovací kľúč. Daňový úrad v Krefelde v dôsledku toho rozdelil sumy DPH zaplatenej na vstupe zo stavebných nákladov za roky 1999 až 2004 medzi jednotlivé obchodné a obytné priestory a pre každý z nich vrátane priestorov, ktorých skutočné použitie sa nelíšilo od pôvodne stanoveného, určil opravnú sumu na základe rozdeľovacieho kľúča založeného na výmere. Daňový úrad v Krefelde stanovil na 38,74 % podiel odpočítateľnej dane zodpovedajúci celkovej ploche budovy, ktorej prenájom je zdaniteľný, a určil sumu DPH, ktorá má byť spoločnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vrátená za rok 2004, na 950 eur.

18. Finanzgericht Düsseldorf (súd pre daňové spory v Düsseldorfe) čiastočne zrušil tento opravný daňový výmer s odôvodnením, že rozdeľovací kľúč založený na výmere možno použiť len v súvislosti so splatnou DPH z nákladov na údržbu predmetnej budovy vzniknutých od roku 2004. Sumu DPH, ktorá má byť spoločnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vrátená za rok 2004, tak stanovil na niečo viac než 1 700 eur.

19. Obe strany vo veci samej podali voči tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (spolkový daňový súd).

20. 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 BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Tento súd v prvom rade pripomína, že vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) Súdny dvor v bode 21 svojho rozsudku konštatoval, že „rozdelenie [kúpnej ceny] medzi časť prislúchajúcu výkonu pracovnej činnosti a časť vyhradenú na súkromné použitie zdaniteľnej osoby sa musí uskutočniť na základe podielu pracovného a súkromného použitia v priebehu roku nadobudnutia, a nie na základe geografického rozdelenia“.

22. Bundesfinanzhof (spolkový daňový súd) na základe tohto riešenia v rozsudku zo 17. augusta 2001 rozhodol, že „v prípade... nadobudnutia alebo realizácie budovy... určenej na ‚zmiešané‘ použitie nie je prípustné rozdelenie súm dane zaplatenej na vstupe ani na základe ‚rozdeľovacieho kľúča založeného na investíciách‘... ani na základe priestorovej (‚geografickej‘) súvislosti; naopak, treba vychádzať z ‚percentuálneho‘ rozdelenia využitia budovy na účely plnení oslobodených od dane a zdaniteľných plnení...“.

23. Nemecká daňová správa po tomto rozsudku čiastočne zmenila svoju dovtedajšiu prax a stanovila rozdelenie podľa toho, či sa predmetná DPH vzťahuje buď na nadobúdacie alebo realizačné náklady budovy, alebo na náklady na jej používanie, spravovanie a/alebo údržbu. V prvom prípade sa odpočítateľná DPH vypočíta na základe podielu budovy využívaného na účely zdaniteľných plnení. V druhom prípade sa odpočítateľná suma dane tiež počíta v závislosti od časti budovy, v súvislosti s ktorou bola zaplatená DPH, pričom rozdeľovací kľúč sa uplatní len na určenie rozsahu nároku na odpočet DPH zaplatenej z dodávok alebo služieb, ktoré nemožno priradiť ku konkrétnej časti budovy alebo ktoré prináležia k spoločným priestorom.

24. Za týchto okolností si vnútroštátny súd kladie otázku, či existujúca daňová prax nie je spochybnená aj rozsudkom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

25. Na jednej strane tento súd poukazuje na to, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku konštatoval, že rozdeľovací kľúč, t. j. metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie odlišnú od metódy založenej na obrate upravenej šiestou smernicou, možno použiť len vtedy, ak sa uvedená metóda neuplatní na všetky prípady zmiešaného použitia a ak vedie k presnejšiemu určeniu nároku na odpočet. Podľa názoru vnútroštátneho súdu Súdny dvor rozhodol, že § 15 ods. 4 tretia veta zákona o dani z obratu nie je v súlade so šiestou smernicou vzhľadom na to, že stanovuje mechanizmus výpočtu odpočítateľných súm dane z tovarov na zmiešané použitie, ktorý predstavuje všeobecnú výnimku z rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate. Pokiaľ však ide o podmienku, podľa ktorej musí zvolená metóda zaručiť presnejšie rozdelenie odpočtu, ktorý sa má vykonať, vnútroštátny súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je splnená, lebo použitie rozdeľovacieho kľúča založeného na výmere je vo všeobecnosti presnejšie než rozdeľovací kľúč založený na obrate. Z toho vyplýva, že metódu uplatňovanú nemeckou daňovou správou a súdmi pred vydaním rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), ktorá spočíva v zisťovaní toho, v súvislosti s ktorou časťou budovy bola DPH zaplatená, a v použití rozdeľovacieho kľúča len na zvyšné sumy, ktoré súvisia s časťami budovy skutočne využívanými na zmiešané účely, treba uprednostniť vzhľadom na to, že vedie k presnejším výsledkom než rozdeľovací kľúč založený na obrate.

26. Na druhej strane vnútroštátny súd poukazuje na to, že v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 19) Súdny dvor uviedol, že členský štát môže uplatniť inú metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie, než je stanovená v šiestej smernici, len pre „dané plnenie, akým je výstavba budovy na zmiešané používanie“. V dôsledku toho si tento súd, ktorý sa domnieva, že na sumy DPH súvisiace s výstavbou alebo s nadobudnutím budovy a na sumy týkajúce sa nákladov na jej používanie, spravovanie alebo údržbu by sa mala uplatniť rovnaká metóda, t. j. metóda založená na výmere, kladie otázku, či je také zosúladenie metód v súlade s uvedeným rozsudkom.

27. V druhom rade vnútroštátny súd konštatuje, že Súdny dvor už síce mal príležitosť pripustiť, že z legislatívnej zmeny môže vyplývať povinnosť vykonať opravu určitých odpočtov DPH, no doteraz sa vyjadroval len k legislatívnym zmenám, ktoré sa týkajú samotnej existencie nároku na odpočet. Za týchto okolností existujú pochybnosti, pokiaľ ide o to, či článok 20 šiestej smernice umožňuje členskému štátu vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby vykonala opravu DPH v dôsledku toho, že ten istý štát zmenil metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie, ktorú treba uplatniť, vrátane prípadu, keď táto zdaniteľná osoba stále používa jednotlivé časti budovy na účely zdaniteľných plnení v súlade so svojím pôvodným zámerom a nedopustila sa nepresnosti pri výpočte pôvodného odpočtu, ani jej z pôvodne uskutočneného odpočtu nevyplývala nenáležitá výhoda.

28. V treťom rade si vnútroštátny súd kladie otázku, či za takých okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, zásada ochrany legitímnej dôvery a zásada právnej istoty nebránia uskutočneniu opravy DPH. Tento súd totiž po prvé poukazuje na to, že § 15 ods. 4 tretia veta zákona o dani z obratu nemusí byť dostatočne presná, lebo pre všetky prípady zmiešaného použitia stanovuje výnimku zo všeobecného pravidla upraveného v článku 17 ods. 5 šiestej smernice. Po druhé uvádza, že metódu priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie uplatnenú spoločnosťou Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR pre niektoré roky schválili príslušné správne a súdne orgány. Po tretie vnútroštátny súd spresňuje, že vnútroštátne právne predpisy neobsahujú výslovné ustanovenie, podľa ktorého z nadobudnutia účinnosti § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu môžu vyplynúť opravy DPH, a neupravuje ani prechodný režim. Nakoniec poukazuje na to, že zmena metódy priradenia tovarov a služieb na zmiešané použitie nemá nevyhnutnú povahu, lebo rozdeľovací kľúč založený na obrate je stále uznávaný ako primeraný odhad v zmysle § 15 ods. 4 zákona o dani z obratu, hoci od 1. januára 2004 sa uplatňuje subsidiárne.

29. Za týchto podmienok sa Bundesfinanzhof (spolkový daňový súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Súdny dvor Európskej Únie rozhodol, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek [šiestej smernice] umožňuje členským 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 článku 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 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 Súdnym dvorom Európskej únie v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a odpoveď na predchádzajúcu otázku aj pre daň zaplatenú na vstupe z plnení na vstupe za používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie?

2. Má sa článok 20 [šiestej smernice] vykladať tak, že oprava pôvodného odpočtu DPH, ktorú toto ustanovenie upravuje, sa má uplatniť aj na situáciu, keď zdaniteľná osoba rozdelí daň zaplatenú na vstupe z výstavby budovy na zmiešané použitie podľa rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate v zmysle článku 19 ods. 1 tejto smernice a povoleného vnútroštátny právom a členský štát následne počas opravného obdobia uprednostní iný rozdeľovací kľúč?

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku: Bráni zásada právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery uplatneniu článku 20 [šiestej smernice], ak členský 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 zdaniteľnou osobou podľa rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate považuje Bundesfinanzhof [(spolkový daňový súd)] vo všeobecnosti za dôvodné?“

30. Tieto otázky boli predmetom písomných pripomienok, ktoré predložila nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia. Tieto dotknuté strany boli tiež vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 9. júla 2015.

IV – Analýza

A – Úvodné pripomienky

31. Prvou otázkou vnútroštátny súd v podstate žiada o spresnenie pôsobnosti rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), pokiaľ ide o spôsob výpočtu odpočítateľnej sumy DPH, ktorá súvisí na jednej strane s nákladmi na výstavbu a realizáciu budovy na tzv. „zmiešané použitie“, t. j. použitie tvorené plneniami, ktoré zakladajú nárok na odpočet (akým je obchodný prenájom určitých častí budovy), ako aj plneniami, ktoré naň nárok nezakladajú (akým je prenájom na obytné účely) [prvá otázka písm. a)], a na druhej strane s nákladmi na používanie a údržbu tejto budovy [prvá otázka písm. b)]. Táto otázka sa týka predovšetkým výkladu článku 17 ods. 5 šiestej smernice.

32. Druhou a treťou otázkou, ktoré treba podľa môjho názoru posúdiť spoločne, sa vnútroštátny súd pýta, aké hranice stanovuje článok 20 ods. 2 šiestej smernice alebo zásada právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery pre právo členského štátu požadovať od zdaniteľnej osoby po legislatívnej zmene spôsobu výpočtu odpočítateľných súm DPH opravu odpočtov DPH uskutočnených pred nadobudnutím účinnosti tejto zmeny.

33. Tieto otázky sú síce zamerané predovšetkým na daňové zaobchádzanie s budovou na zmiešané použitie, ktoré je predmetom sporu vo veci samej, ako však vyplýva z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z pripomienok dotknutých strán, treba poukázať na to, že táto vec vyvoláva určité otázky z hľadiska zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, akou je § 15 ods. 4 tretia veta zákona o dani z obratu zavedená k 1. januáru 2004, s článkom 17 ods. 5 šiestej smernice, ako aj so zásadou právnej istoty a zásadou ochrany legitímnej dôvery.

34. Tieto otázky sú až na niekoľko drobných rozdielov rovnaké ako vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), v ktorej bol návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný tiež zo strany Bundesfinanzhof (spolkový daňový súd) za podobných okolností. Aj uvedená vec, ktorá sa konkrétne týkala spôsobu výpočtu odpočítateľných súm DPH v súvislosti s výstavbou budovy na zmiešané použitie, už totiž vychádzala z legislatívnej zmeny spôsobu výpočtu odpočítateľných súm DPH zo všetkých tovarov a služieb na zmiešané použitie vyplývajúcej z § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu, ktorá odsúva rozdeľovací kľúč založený na obrate na „miesto, ktoré je zjavne menej významné“,⁴ zatiaľ čo podľa ustanovení a účelu šiestej smernice sa tento kľúč musí v zásade uprednostňovať, ako podrobnejšie pripomeniem neskôr.

35. V rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 17 a 18) Súdny dvor síce rozhodol, že „umožniť... členskému štátu, aby prijal právnu úpravu, akou je právna úprava uvedená vnútroštátnym súdom, ktorá by sa všeobecným spôsobom odchyľovala od pravidiel zavedených článkom 17 ods. 5 prvým a druhým pododsekom, ako aj článkom 19 ods. 1 šiestej smernice, by bolo v rozpore s touto smernicou“, a spresnil, že „výklad je napokon aj v súlade s účelom článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, ktorého ustanovenia sú určené na to, aby sa uplatnili na určité prípady“.

36. Nemecká vláda a podľa všetkého ani Bundesfinanzhof (nemecký daňový súd) však nevyvodili závery z tohto konštatovania, ktoré sa výslovne týkalo prijatia § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu nemeckým zákonodarcom, keďže uplatňovanie tohto ustanovenia je opäť predmetom sporu vo veci samej.

4 — Aby som použil výraz, ktorý uviedol generálny advokát Cruz Villalón v bode 44 svojich návrhov prednesených vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

37. Ako však vysvetlím nižšie, z konštatovania Súdneho dvora v bodoch 17 až 19 rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) vyplýva, že Spolková republika Nemecko porušila príslušné ustanovenia šiestej smernice, z čoho zas musí vyplynúť nemožnosť odvolávať sa na § 15 ods. 4 tretiu vetu zákona o dani z obratu vo vzťahu k jednotlivcom. Z tohto dôsledku teda vyplýva, že je do veľkej miery zbytočné odpovedať na jednotlivé otázky položené vnútroštátnym súdom, ktoré tak podrobne preskúmam len subsidiárne.

B – Primárne o výklade článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice a o nemožnosti odvolávať sa na § 15 ods. 4 tretiu vetu zákona o dani z obratu

38. DPH, ktorej celú váhu znáša konečný spotrebiteľ, sa vyznačuje neutrálnosťou vo všetkých štádiách výroby a predaja. Až do štádia konečnej spotreby zdaniteľné osoby, ktoré sa zúčastňujú na procese výroby a predaja, odvádzajú daňovej správe sumy DPH, ktoré fakturovali svojim klientom (DPH vybratá na výstupe) s odpočítaním súm DPH, ktoré zaplatili svojim dodávateľom (odpočítateľná DPH na vstupe).

39. Článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že pokiaľ zdaniteľná osoba nadobudne tovary alebo služby na účely plnení zdaňovaných na výstupe, vzniká jej nárok na odpočet DPH vyrubenej z nadobudnutia uvedených tovarov alebo služieb. Ako Súdny dvor opakovane uviedol, právo na odpočet, ktoré sa uplatňuje bezprostredne na každú DPH zaťažujúcu zdaniteľné plnenia uskutočnené na vstupe, je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.⁵

40. Ťažkosti však môžu vzniknúť v prípade tovarov alebo služieb na „zmiešané použitie“, keď zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovary alebo služby v rámci svojej hospodárskej činnosti, ich využije sčasti na účely zdaniteľných plnení a sčasti na iné účely.

41. Ako som už mal príležitosť vysvetliť, šiesta smernica obsahuje dve kategórie ustanovení týkajúcich sa zmiešaného použitia.⁶

42. Prejednávaná vec sa však týka len jednej z týchto kategórií. Ide o kategóriu, do ktorej patrí článok 17 ods. 5 šiestej smernice.⁷

43. Systém stanovený týmto ustanovením sa týka DPH na vstupe, ktorá zaťažuje výdavky súvisiace výlučne s hospodárskymi plneniami na výstupe, z ktorých niektoré zakladajú právo na odpočet a iné ho nezakladajú, lebo sú oslobodené od dane.⁸ Vo veci samej to platí pre náklady súvisiace s prenájmom budovy používanej na obchodné účely (podliehajúce dani), ako aj na obytné účely (oslobodené od dane).

44. V takom prípade je podľa článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice možné odpočítať iba sumu DPH, ktorá je úmerná sume pripadajúcej na prvé zdaniteľné plnenia.⁹

5 — Pozri najmä rozsudky *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 24), ako aj *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 22).

6 — Pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, body 23 až 30).

7 — Druhá kategória, ktorej sa prejednávaná vec netýka, súvisí s používaním tovarov a služieb na účely hospodárskych plnení, ktoré zakladajú nárok na odpočet, a zároveň na účely nesúvisiace s podnikaním zdaniteľnej osoby.

8 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33), ako aj *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 26 a 27).

9 — Pozri najmä rozsudky *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 13) a *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 28).

45. Právo na odpočítanie sa na základe článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice vypočíta podľa pomernej časti stanovenej v súlade s článkom 19 tejto smernice,¹⁰ t. j. podľa rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

46. Ako však Súdny dvor uviedol, článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice, ktorý obsahuje výraz „však“, oprávňuje odchyliť sa od pravidla uvedeného v prvom a druhom pododseku tohto článku.¹¹

47. Toto ustanovenie totiž členským štátom umožňuje zvoliť si iné metódy určenia práva na odpočet uvedené v jeho treťom pododseku, medzi ktoré patrí najmä možnosť „splnomocniť alebo nútiť daňovníka, aby robil odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb“ [článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. c)], a ktoré podľa Súdneho dvora zahŕňajú rozdeľovací kľúč založený na výmere jednotlivých častí budovy na zmiešané použitie.¹²

48. Článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice však treba teda považovať za ustanovenie o výnimke z prvého a druhého pododseku uvedeného článku.¹³

49. Členské štáty musia pri vykonávaní právomoci, ktorú im toto ustanovenie priznáva, rešpektovať potrebný účinok článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice, jej účel a systematiku, ako aj zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, predovšetkým zásady daňovej neutrality a proporcionality.¹⁴

50. Právomoc členských štátov na prijatie inej metódy výpočtu odpočítateľných súm DPH, než je metóda založená na obrate, je teda obmedzená.

51. Ako vyplýva najmä z rozsudkov BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), výkon právomoci priznanej členským štátom podľa všetkého podlieha splneniu dvoch kumulatívnych podmienok.

52. Po prvé je potrebné, aby si členský štát zvolil jednu z alternatívnych metód výpočtu k metóde založenej na obrate pre „dané plnenie“¹⁵ alebo prinajmenšom pre „určité prípady“¹⁶, alebo s cieľom zohľadniť „špecifické vlastnosti činnosti“.¹⁷ Inými slovami v každom prípade platí, že alternatívna metóda výpočtu nesmie byť poňatá ako všeobecná výnimka z uplatnenia metódy založenej na obrate.¹⁸

53. Po druhé zvolená alternatívna metóda musí zaručovať „presnejšie“¹⁹ určenie rozsahu nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, než by sa dosiahlo uplatnením rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.²⁰

10 — Rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 18), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 14) a Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 29).

11 — Pozri rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19) a BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15).

12 — Pozri rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

13 — Rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16) a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 18).

14 — Pozri rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 16 a 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52), ako aj Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

15 — Rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 19 a 24).

16 — Tamže (body 18 a 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29).

18 — Rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

19 — Rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 18, 24 a 26, ako aj výrok rozsudku).

20 — Pozri tiež rozsudok Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 32).

54. Zdá sa, že v uvažovaní Súdneho dvora v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) tieto dve podmienky konkretizujú dodržiavanie účelu, cieľov a zásad šiestej smernice. Umožňujú totiž zaručiť dodržiavanie zásady neutrality a dosiahnuť vyšší stupeň presnosti pri výpočte rozsahu nároku na odpočet vždy, keď je to opodstatnené, bez skreslenia základnej štruktúry systému výpočtu odpočítateľných súm DPH, ktorého základom je zásadné uprednostnenie rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.²¹

55. Domnievam sa, že len pri splnení týchto podmienok si môže členský štát zvoliť inú metódu výpočtu rozsahu práva na odpočet DPH z tovarov alebo služieb na zmiešané použitie, než je metóda založená na obrate upravená v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. c) šiestej smernice.

56. Vnútroštátny súd síce venuje niekoľko úvah prvej z uvedených podmienok, nepoložil však Súdnemu dvoru priamu otázku týkajúcu sa dôsledkov, ktoré treba vyvodiť z nesplnenia tejto podmienky Spolkovou republikou Nemecko, hoci toto zistenie vyplýva z bodov 17 až 19 rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Vnútroštátny súd sa konkrétne na jednej strane len z hľadiska výpočtu nároku na odpočet v súvislosti s výdavkami na spravovanie a údržbu budovy na zmiešané použitie pýta, či za predpokladu, že možno uplatniť inú metódu výpočtu odpočítateľných súm DPH, než je rozdeľovací kľúč založený na obrate prislúchajúcim k uvedeným výdavkom, tak ako v prípade metódy uplatniteľnej na náklady na výstavbu uvedenej budovy, ktorá bola predmetom veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), toto rozšírenie stále spĺňa podmienku, že sa týka „dané[ho] plneni[a]“.

58. Na druhej strane je síce pravda, že v súvislosti s treťou otázkou položenou Súdnemu dvoru vnútroštátny súd skutočne poukazuje na príliš všeobecnú povahu § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu, jeho otázky v tomto smere sa však obmedzujú na dodržanie zásady právnej istoty za predpokladu, že toto ustanovenie obsahuje implicitné a retroaktívne pravidlo opravy odpočtu DPH pôvodne vykonaného zdaniteľnou osobou.

59. Vnútroštátny súd si však nepýta nijaké objasnenie v súvislosti s tým, že Spolková republika Nemecko po vydaní rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ponechala v nezmenenej podobe ustanovenia § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu a zvlášť subsidiárnu povahu rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate, ktorý vyplýva z tohto ustanovenia.

60. Inými slovami, vnútroštátny súd podľa všetkého vykladá rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) bez ohľadu na všeobecné znenie § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu, „ako keby“ Súdny dvor umožnil nemeckému zákonodarcovi uprednostniť inú metódu výpočtu, než je rozdeľovací kľúč založený na obrate, pod jedinou podmienkou, ktorou je vyššia presnosť uplatniteľnej alternatívnej metódy výpočtu.

61. Je pravda, že rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) obsahuje určité nejednoznačnosti.

62. Z hľadiska, ktoré je v tomto štádiu zaujímavé, treba poukázať na to, že hoci vo výrokovvej časti rozsudku sa uvádza, že členské štáty môžu uprednostniť iný rozdeľovací kľúč, než je rozdeľovací kľúč založený na obrate, pre dané plnenie, akým je výstavba budovy na zmiešané použitie, „pod podmienkou, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie... odpočítateľnej pomernej časti“, v bode 19 je ďalej uvedené, že táto možnosť sa uplatní „v rámci dodržania zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH“.

21 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 44).

63. Zdá sa, že z tohto spresnenia z hľadiska bodov 16 až 18 rozsudku vyplýva dodržanie základnej štruktúry systému výpočtu odpočítateľných súm DPH, ktorý je založený na zásadnom uprednostnení rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate vo všetkých prípadoch zmiešaného použitia alebo v každom prípade na vylúčení čisto subsidiárnej povahy tohto kľúča, ktorá však vyplýva z § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu.

64. Skutočnosť, že nemecký zákonodarca považuje kritérium obratu za „poslednú subsidiárnu možnosť“²² po vyčerpaní všetkých ostatných metód priradenia bez rozlišovania dotknutých plnení na zmiešané použitie, predstavuje porušenie všeobecného pravidla stanoveného v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice a „cieľ[a] šiestej smernice uveden[ého] v jej dvanástom odôvodnení, podľa ktorého sa odpočítateľná pomerná časť musí počítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch“.²³

65. Je pravda, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. c) šiestej smernice stanovuje, že členský štát môže „splnomocniť alebo nútiť daňovníka, aby robil odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb“.

66. Ak však nemá článok 17 ods. 5 prvý pododsek šiestej smernice stratiť potrebný účinok, táto právomoc neznamená, že výpočet odpočítateľnej sumy DPH sa má vykonať na základe skutočného použitia *všetkých* tovarov a služieb na zmiešané použitie. Ako v podstate tvrdí Spojené kráľovstvo vo svojich písomných pripomienkach, článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. c) šiestej smernice má len umožniť uplatnenie metódy skutočného použitia na určitý tovar alebo službu ako celok alebo len na ich časť v závislosti od jej konkrétneho použitia v rámci plnení na výstupe.

67. Právomoc priznaná v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. c) šiestej smernice si teda podľa môjho názoru vyžaduje, aby členský štát vopred uskutočnil jasnú a presnú voľbu dotknutých plnení. Ustanovenie § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu sa však vzťahuje bez rozdielu na všetky tovary alebo služby na zmiešané použitie a bez ďalšej špecifikácie všeobecne stanovuje, že použitie rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate je „prípustné len vtedy, keď nie je možná nijaká iná forma hospodárskeho priradenia“, čo je v rozpore so šiestou smernicou, ako správne tvrdí Komisia.

68. Nemecká vláda uvádza, že od vydania rozsudku zo 7. mája 2014 Bundesfinanzhof (nemecký daňový súd) vykladá § 15 ods. 4 tretiu vetu zákona o dani z obratu v súlade so šiestou smernicou v tom zmysle, že použitie rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate je prípustné len vtedy, keď nie je možná nijaká iná *presnejšia* forma hospodárskeho priradenia.

69. Je pravda, že taký konformný výklad obmedzuje rozsah alternatívnych metód priradenia na tie, ktoré zaručujú presnejší výsledok, než možno dosiahnuť použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

70. Jeho cieľom je však len splnenie druhej podmienky vyplývajúcej z rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Naopak, nezmiernuje subsidiárnu povahu rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate, ktorá vyplýva z § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu. Taká subsidiárna povaha je naďalej v rozpore s prvou podmienkou vyplývajúcou z uvedeného rozsudku, podľa ktorej musí mať predmetný rozdeľovací kľúč prevahu, pokiaľ si členský štát v súlade s článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom šiestej smernice nezvolí presne stanovenú inú metódu odpočtu.

22 — Podľa výrazu, ktorý použil generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 52).

23 — Rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

71. Keďže sa teda zdá byť zvlášť ťažké zosúladiť článok 17 ods. 5 prvý pododsek šiestej smernice a § 15 ods. 4 tretiu vetu zákona o dani z obratu prostredníctvom metódy konformného výkladu, čo však musí overiť vnútroštátny súd,²⁴ uvedenému súdu prináleží zaručiť plný účinok prvého zo spomenutých ustanovení tým, že z vlastnej právomoci vylúči uplatnenie druhého ustanovenia.²⁵

72. Dôsledok je ten, že kým vnútroštátny zákonodarca jednoznačne nespresní konkrétne prípady tovarov alebo služieb na zmiešané použitie, pri ktorých sa uplatní metóda skutočného použitia, pričom uvedená metóda musí zaručiť presnejší výsledok, možno sa vo vzťahu k nemeckým daňovým orgánom odvolávať na rozdeľovací kľúč založený na obrate, ktorý žalobkyňa v spore vo veci samej použila na základe jasných a nepodmienených ustanovení článku 17 ods. 5 prvého pododseku a článku 19 ods. 1 šiestej smernice.

73. Inými slovami, domnievam sa, že vzhľadom na nezlučiteľnosť § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu so šiestou smernicou treba vychádzať z toho, že Spolková republika Nemecko riadne nevykonala svoju právomoc, ktorú jej priznáva článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice, z čoho vyplýva, že sa v tomto členskom štáte uplatní len rozdeľovací kľúč založený na obrate.

74. Za týchto okolností už otázky položené vnútroštátnym súdom, pokiaľ ide o uplatnenie alternatívnej metódy výpočtu rozsahu práva na odpočet vo vzťahu k rozdeľovaciemu kľúču založenému na obrate, nie sú relevantné, lebo uvedený kľúč sa musí uplatniť vo všetkých prípadoch zmiešaného použitia bez ohľadu na výdavky vynaložené na vstupe. Okrem toho je zrejmé, že nie je potrebná nijaká oprava DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia účinnosti § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu, keďže vo vzťahu k žalobkyni vo veci samej sa nemožno dovolávať uplatňovania tohto ustanovenia.

75. Navrhujem teda, aby Súdny dvor rozhodol, že článok 17 ods. 5 prvý pododsek a článok 19 ods. 1 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát systematicky a bez rozdielu uprednostňoval pre všetky tovary a služby na tzv. zmiešané použitie akúkoľvek inú metódu výpočtu rozsahu nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, než je rozdeľovací kľúč založený na obrate, ktorý sa má podľa vyššie uvedených ustanovení prednostne používať. Pokiaľ dotknutý členský štát jasne nevymedzí plnenia, na ktoré sa uplatní jedna alebo viac alternatívnych metód výpočtu, pričom tieto metódy musia navyše zaručiť presnejší výsledok, než je ten, ku ktorému by sa dospelo použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate, nemôže sa vo vzťahu k zdaniteľným osobám dovolávať uplatnenia týchto iných metód.

76. Pre prípad, že by Súdny dvor nesúhlasil s predchádzajúcou analýzou a s odpoveďou, ktorú som práve navrhol, subsidiárne preskúmam tri prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom.

C – Subsidiárne o prvej prejudiciálnej otázke

77. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má DPH zaplatená na vstupe z budovy na zmiešané použitie priradiť k plneniam spojeným s používaním budovy, ktoré sú zdaniteľné a ktoré sú oslobodené od dane, pričom len DPH prislúchajúca k nepriradeným plneniam (najmä pokiaľ ide o spoločné priestory budovy) sa má rozdeliť podľa všeobecného rozdeľovacieho kľúča (založeného na výmere alebo na obrate), alebo či sa naopak rozdeľovací kľúč (založený na výmere alebo na obrate) uplatní na všetky plnenia súvisiace s budovou.

24 — Pripomínam, že povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva z hľadiska práva Únie predovšetkým nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem*: pozri najmä rozsudky Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, bod 55) a Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 39).

25 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49 a citovanú judikatúru).

78. Vnútroštátny súd túto otázku rozdeľuje podľa toho, či sa výdavky na vstupe týkajú na jednej strane nadobúdacích a realizačných nákladov na budovu na zmiešané použitie [ktoré už boli predmetom veci, v ktorej bol vydaný rozsudok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] a na druhej strane nákladov na údržbu uvedenej budovy [ktoré neboli predmetom otázky položenej zo strany Bundesfinanzhof (nemecký daňový súd) v predmetnej veci].

79. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu sa zdá, že toto rozlišovanie v závislosti od povahy nákladov vynaložených na vstupe má pôvod vo výklade bodu 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) zo strany nemeckých daňových orgánov a súdov. Podľa tohto výkladu možno náklady na nadobudnutie alebo realizáciu budovy na zmiešané použitie rozdeliť len podľa pomeru použitia budovy na účely zdanielných plnení alebo plnení oslobodených od dane, a nie v závislosti od jednotlivých plôch tejto budovy, zatiaľ čo v prípade nákladov na údržbu budovy plnenia, z ktorých tieto sumy vychádzajú, vo všeobecnosti užšie súvisia s jednotlivými plochami budovy než s obratom realizovaným vo vzťahu k týmto plochám.

80. Zdá sa, že táto otázka má opäť pôvod v ďalšej nejednoznačnosti alebo prinajmenšom v nešikovnej formulácii odôvodnenia rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Totiž zatiaľ čo v bodoch 24 a 26, ako aj vo výroku uvedeného rozsudku je v podstate uvedené, že metóda výpočtu rozsahu nároku na odpočet zvolená členským štátom podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice musí zaručovať „presnejšie“ určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe, než je to, ku ktorému by sa dospelo použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate, v bode 23 toho istého rozsudku je uvedené, že výpočet tejto pomernej časti musí byť „čo najpresnejší“.

82. Hoci to však v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je jasne uvedené, zo stanoviska vnútroštátneho súdu podľa všetkého vyplýva, že prvá časť navrhutej alternatívy, t. j. uplatnenie rozdeľovacieho kľúča založeného na článku 17 ods. 5 prvom alebo treťom pododseku šiestej smernice len na tie časti budovy, ktoré sú skutočne predmetom zmiešaného použitia, môže priniesť ešte presnejší výsledok než výpočet vychádzajúci z uplatnenia takého kľúča na celú dotknutú budovu.

83. Treba teda spresniť, či si členský štát, ktorý vykonáva právomoc priznanú článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom šiestej smernice, musí zvoliť čo najpresnejšiu metódu výpočtu alebo len metódu zaručujúcu presnejšie určenie rozsahu práva na odpočet než rozdeľovací kľúč založený na obrate.²⁶

84. K stanovisku vnútroštátneho súdu mám tri pripomienky.

85. Po prvé sa domnievam, že rozlišovanie zo strany vnútroštátneho súdu vychádzajúce z výkladu rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nemožno použiť v kontexte článku 17 ods. 5 šiestej smernice, lebo ten sa na rozdiel od situácie, ktorej sa týka uvedený rozsudok, vzťahuje len na plnenia uskutočnené zdanielnými osobami na pracovné účely.

86. Ako totiž správne zdôraznila vláda Spojeného kráľovstva vo svojich písomných pripomienkach, vo veci Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) išlo o to, či osoba, ktorá predala budovu používanú na obchodné a zároveň na súkromné účely, má uplatniť DPH na časť budovy používanú na súkromné účely. Súdny dvor najprv pripomenul, že osoba uskutočňujúca plnenie na súkromné účely nekoná ako osoba podliehajúca DPH, a potom v bode 21 uvedeného rozsudku uviedol, že „rozdelenie medzi časť prislúchajúcu výkonu pracovnej činnosti a časť vyhradenú na súkromné použitie zdanielnej osoby sa musí uskutočniť na základe podielu pracovného a súkromného použitia v priebehu roku nadobudnutia, a nie na základe geografického rozdelenia“, t. j., inými slovami, v závislosti od použitia jednotlivých plôch budovy.

26 — Aj vláda Spojeného kráľovstva pochopila v tomto zmysle úvahy, z ktorých vychádza prvá prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom.

87. Ako vyplýva z odkazu uvedeného v bode 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) na bod 50 návrhov, ktoré predniesol v tej istej veci generálny advokát Jacobs (C-291/92, EU:C:1995:99), toto posúdenie sa javí ako opodstatnené, aby sa vzhľadom na príklady uvedené generálnym advokátom predišlo riziku dvojitého zdanenia, ktoré by vyplynulo z „priradenia na účely súkromného použitia [na základe] nemenného geografického rozdelenia majetku“, teda bez toho, aby mohla dotknutá osoba v prípade neskoršej zmeny použitia priestoru uplatniť mechanizmus opravy stanovený v článku 20 ods. 2 šiestej smernice.

88. Súdny dvor napokon vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 54) vylúčil nemožnosť zvoliť si rozdelenie na základe plôch budovy uvedené v bode 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) s odôvodnením, že táto vec sa týkala časti a pozemku budovy, „ktoré sa mali používať na pracovné účely“, t. j. na účely plnení, ktoré všetky podliehajú DPH a pri ktorých je vždy možná oprava.

89. Na rozdiel od toho, čo uvádza vnútroštátny súd, bod 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nepredstavuje prekážku toho, aby členský štát umožnil alebo požadoval rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe na základe použitia jednotlivých plôch budovy v takej situácii, aká je predmetom sporu vo veci samej.

90. Po druhé pokiaľ ide o nejednoznačnosť vyplývajúcu z formulácie bodu 23 rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), na jej jednoduché odstránenie stačí prečítať si výrok rozsudku a ďalšie zhodujúce sa body jeho odôvodnenia. Tie totiž požadujú len to, aby metóda výpočtu odpočítateľnej sumy DPH zvolená členským štátom pre dané plnenie na základe možnosti upravenej v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice zaručovala presnejší výsledok než ten, ku ktorému by sa dospelo uplatnením rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate, a nie čo najpresnejší výsledok.

91. Od členských štátov vykonávajúcich právomoc voľnej úvahy pri voľbe jednej z metód výpočtu upravených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice nemožno požadovať, aby použili tú, ktorou sa dosiahne čo najpresnejší výsledok, pokiaľ zvolená metóda zaručuje dodržanie zásady neutrality a členský štát sa okrem toho domnieva, že má výhody z hľadiska administratívnej jednoduchosti.

92. Keďže totiž samotný rozdeľovací kľúč založený na obrate zvolený normotvorcom Európskej únie vychádza z určitých zjednodušení zabezpečujúcich spravodlivý a primerane presný výpočet sumy, ktorú možno v konečnom dôsledku odpočítať,²⁷ ak nemá právomoc členského štátu zvoliť si iný kľúč alebo metódu stratiť potrebný účinok, nesmie byť jej výkon podmienený povinnosťou nájsť metódu zaručujúcu čo najpresnejší výsledok vzhľadom na to, že vnútroštátne daňové orgány sa navyše zaoberajú rôznorodými prípadmi.

93. Ako tvrdí Komisia i vláda Spojeného kráľovstva, z toho vyplýva, že členský štát si môže bez problémov zvoliť rozdeľovací kľúč založený na použití (podliehajúcim dani alebo oslobodenom od dane) všetkých častí budovy na zmiešané použitie alebo prípadne priradiť výdavky vynaložené na vstupe k určitým častiam budovy a rozdeľovací kľúč uplatniť len na tie, ktoré nemožno priradiť.

94. Na základe toho sa domnievam, že treba zamietnuť názor nemeckej vlády, podľa ktorého voľba priameho priradenia nákladov k určitým častiam budovy (na zmiešané použitie) nepredstavuje iný „rozdeľovací kľúč“ upravený článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom šiestej smernice v zmysle výkladu poskytnutého v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), a že v takom prípade sa uplatní len článok 17 ods. 2 šiestej smernice, pričom jeho odsek 5 je relevantný len pre výdavky, ktoré nemožno priradiť ku konkrétnym častiam budovy, akými sú výdavky vynaložené na údržbu spoločných priestorov.

27 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 33).

95. Som ochotný pripustiť, že priame priradenie na rozdiel od metód založených na pomernom rozdelení neodráža percentuálne použitie. Treba však pripomenúť, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. c) šiestej smernice oprávňuje členské štáty na to, aby pre zdaniteľnú osobu stanovili povinnosť alebo možnosť uskutočniť odpočet na základe použitia *všetkého alebo časti* dotknutých tovarov a služieb. Možnosť priameho priradenia nákladov súvisiacich s určitými časťami budovy na zmiešané použitie teda bez ohľadu na tvrdenia nemeckej vlády skutočne patrí do kontextu výkonu právomoci stanovenej v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.

96. Moja tretia a posledná poznámka sa týka pôsobnosti výrazu „dané plnenie“ v zmysle rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Súdny dvor v bodoch 19 a 26 tohto rozsudku, ako aj v jeho výroku uviedol, že takým plnením je „výstavba budovy na zmiešané používanie“. Ako však tvrdí najmä Komisia, neznamená to, že používanie, spravovanie a údržba takej budovy sú vylúčené z výkonu právomoci, ktorú členským štátom priznáva článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice. Rozlišovanie medzi nákladmi na nadobudnutie budovy na zmiešané použitie a nákladmi na jej používanie alebo na jej údržbu nevyplýva z článku 17 ods. 5 šiestej smernice ani z judikatúry Súdneho dvora.

98. Rovnako nevidím dôvod, pre ktorý by členský štát, ktorý sa rozhodol uplatniť alternatívnu metódu k rozdeľovaciemu kľúču založenému na obrate na určenie odpočtu DPH zaplatenej z nákladov na realizáciu a nadobudnutie budovy na zmiešané použitie, nesmel takú metódu použiť na výpočet odpočítateľnej sumy DPH, ktorá súvisí s nákladmi na používanie alebo na údržbu takej budovy.

99. Pri dodržaní zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH upravený v šiestej smernici, je podľa môjho názoru rozhodujúcou podmienkou to, že zvolená metóda musí zaručiť presnejší výsledok výpočtu rozsahu nároku na odpočet, než je ten, ku ktorému by sa dospelo uplatnením rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

100. Pokiaľ teda členský štát usúdi, že to vo všeobecnosti platí pre plnenia spojené s používaním, spravovaním alebo údržbou budovy na zmiešané použitie napríklad vzhľadom na to, že náklady spojené s týmito plneniami užšie súvisia s plochami budovy než s obratom vytvoreným jednotlivými časťami budovy, podľa môjho názoru nič nebráni tomu, aby tento členský štát využil pre uvedený druh plnení možnosť, ktorú ponúka článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice.

101. Pokiaľ teda členský štát dodrží zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či pri výpočte odpočítateľnej sumy DPH z nákladov na používanie, spravovanie a údržbu budovy na zmiešané použitie zaručuje metóda výpočtu založená na výmere presnejší výsledok než ten, ku ktorému by sa dospelo pomocou rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

D – Subsidiárne o druhej a tretej prejudiciálnej otázke

102. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je členský štát oprávnený požadovať od zdaniteľnej osoby, aby na základe článku 20 šiestej smernice vykonala opravu pôvodného odpočtu DPH v prípade, že tento členský štát počas opravného obdobia uprednostňuje iný rozdeľovací kľúč pre DPH zaplatenú na vstupe z výstavby budovy na zmiešané použitie, než je rozdeľovací kľúč (založený na obrate), ktorý platil v čase pôvodného odpočtu.

103. Ako vyplýva z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, otázky vnútroštátneho súdu súvisia s kontextom, v ktorom sa pôvodný odpočet uskutočnený žalobkyňou v spore vo veci samej týka piatich rokov (teda 1999 až 2003) predchádzajúcich roku, v ktorom nadobudol účinnosť § 15 ods. 4 tretia veta zákona o dani z obratu (teda 1. január 2004), pričom pred dátumom nadobudnutia účinnosti tohto ustanovenia ani po ňom sa nemenia jednotlivé pomery používania budovy, ktoré je zdaniteľné a používania, ktoré je oslobodené od dane.

104. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku sa vnútroštátny súd treťou otázkou pýta, či zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery napriek tomu bránia uplatneniu takej opravy, ktorá výslovne nevyplýva z vnútroštátneho práva a nie je k nej stanovený prechodný režim.

105. Bez ohľadu na otázku retroaktívneho uplatnenia opravy sa nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva domnievajú, že členský štát má právo požadovať opravu po legislatívnej zmene týkajúcej sa spôsobu výpočtu rozsahu nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Komisia tvrdí opak, keďže zdaniteľnej osobe nie je priznaná nijaká neoprávnená výhoda a je zachovaná neutrálnosť DPH.

106. Právo na odpočet sa síce uplatňuje bezprostredne na každú daň zatažujúcu plnenia uskutočnené na vstupe a v zásade nemôže byť obmedzené,²⁸ šiesta smernica však zavádza aj pravidlá opravy pôvodných odpočtov DPH, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou systému odpočtov DPH zavedeného touto smernicou.²⁹

107. Článok 20 ods. 1 šiestej smernice tak stanovuje, že podľa podmienok upravených členskými štátmi sa vykoná oprava pôvodného odpočtu najmä vtedy, keď bola odpočítaná čiastka vyššia alebo nižšia, než na akú má zdaniteľná osoba nárok, alebo keď sa po predložení daňového priznania objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli zohľadnené pri určení odpočítateľnej sumy.

108. Článok 20 ods. 2 tej istej smernice spresňuje, že v prípade investičných tovarov sa oprava rozloží do obdobia piatich rokov vrátane roku nadobudnutia tovaru alebo jeho výroby. Ročná oprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. *Táto oprava sa vykoná na základe odchýlok nároku na odpočet, ku ktorým došlo v priebehu nasledujúcich rokov v porovnaní s rokom, v ktorom bol tovar nadobudnutý alebo vyrobený.*

109. To isté ustanovenie oprávňuje členské štáty predĺžiť opravné obdobie až na 20 rokov v prípade nehnuteľného investičného majetku.³⁰

110. Podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlá stanovené šiestou smernicou v oblasti opráv odpočtov majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov spôsobom zaručujúcim neutrálnosť DPH tak, aby plnenia vykonané v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočet len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom týchto pravidiel má teda uvedená smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na plnenia zdaňované na výstupe.³¹

28 — Pozri najmä rozsudok Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32 a citovanú judikatúru).

29 — Pozri najmä rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 50) a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 33).

30 — Podľa § 15a zákona o dani z obratu si Spolková republika Nemecko zvolila desaťročné opravné obdobie.

31 — Pozri najmä rozsudok Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57) a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

111. Pokiaľ ide najmä o nehnuteľný majetok, ktorý sa často používa počas viacerých rokov, v priebehu ktorých sa jeho použitie môže meniť, Súdny dvor tiež rozhodol, že lehota na opravu odpočítanej dane *umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítanej dane* a neoprávneným výhodám alebo nevýhodám pre zdaniteľnú osobu najmä v prípade, že sa po predložení daňového priznania objavia zmeny vo faktoroch, ktoré boli pôvodne použité na určenie odpočítateľnej sumy.³²

112. Podľa článku 20 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa vykoná oprava pôvodného odpočtu vtedy, keď bola odpočítaná čiastka vyššia alebo nižšia, než na akú má zdaniteľná osoba nárok, alebo, ako stanovuje jeho odsek 2 uplatniteľný na nehnuteľný majetok, na základe *odchýlok* nároku na odpočet, ku ktorým došlo v priebehu rokov nasledujúcich po roku, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo realizovaný.

113. Najmä na základe článku 20 ods. 2 šiestej smernice Súdny dvor v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 53) pripustil, že oprava pôvodného odpočtu DPH môže vyplývať z legislatívnej zmeny práva na odpočet, ktorá súvisí so zmenou práva rozhodnúť sa pre zdanenie plnenia na výstupe, ktoré je v zásade oslobodené od dane.

114. Komisia vo svojich pripomienkach v podstate tvrdí, že taká oprava však môže byť prípustná len v prípade, že zmena ovplyvní zdaniteľnú alebo nezdaniteľnú povahu predmetného plnenia, t. j. ak má vplyv na samotnú existenciu nároku na odpočet. Len v takých prípadoch hrozí, že zdaniteľná osoba by mohla získať neoprávnenú výhodu alebo nevýhodu.

115. Zdá sa však, že tento prístup, ktorý smeruje k uprednostneniu jedného z účelov opráv odpočtov, neberie do úvahy konštatovania Súdneho dvora, podľa ktorých majú opravy odpočtov za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov alebo umožňujú vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítanej dane.

116. Je zjavné, že oprava odpočtu je potrebná, keď členský štát zmení zdaniteľnú alebo nezdaniteľnú povahu daného plnenia na výstupe, pri dodržaní ustanovení šiestej smernice. Nevyhnutnosť takej opravy je úplne nepochybná.³³

117. Článok 20 šiestej smernice však nebráni tomu, aby členský štát požadoval takú opravu aj v prípade, že sa rozhodol zmeniť spôsob výpočtu rozsahu nároku na odpočet tým, že si v súlade s článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom šiestej smernice a so zásadami spoločného systému DPH zvolil určitú metódu zaručujúcu presnejší výsledok, než je ten, ku ktorému by sa dospelo použitím rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

118. V takom prípade totiž oprava zvyšuje presnosť odpočtov, ktoré sa majú uskutočniť v priebehu rokov, počas ktorých sa odpisujú náklady na nadobudnutie nehnuteľného majetku.³⁴

119. Okrem toho ako ďalej uviedla vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní, keby sa zdaniteľnej osobe umožnilo v súlade s tvrdeniami Komisie pokračovať v prípade nehnuteľného majetku v uplatňovaní rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate počas celého opravného obdobia, hoci členský štát prijal legislatívnu zmenu, ktorá uprednostňuje uplatnenie alternatívnej metódy výpočtu zaručujúcej presnejší výsledok, znamenalo by to zvýhodnenie zdaniteľných osôb, ktoré nadobudli nehnuteľný majetok pred nadobudnutím účinnosti tejto legislatívnej zmeny. V takom prípade by sa

32 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25) a uznesenie Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

33 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 30) a uznesenie Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23).

34 — Pripomínam, že osobitný režim opráv odpočtov vyhradený pre investičný majetok, najmä nehnuteľný, sa vysvetľuje dlhodobým používaním tohto majetku a súčasným odpisovaním nákladov na jeho nadobudnutie: pozri v tomto smere najmä rozsudok Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 55 a citovanú judikatúru).

totiž napriek legislatívnej zmene mohla ročná oprava stále počítať počas celého opravného obdobia (od 5 do 20 rokov v závislosti od konkrétneho členského štátu) metódou prinášajúcou menej presný výsledok, ktorá sa predtým uplatňovala na plnenia súvisiace s nadobudnutím alebo realizáciou tohto druhu majetku.

120. Domnievam sa teda, že článok 20 šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát požadoval od zdaniteľnej osoby opravu pôvodného odpočtu DPH zaplatenej na vstupe z nákladov na výstavbu budovy na zmiešané použitie v prípade, že tento členský štát počas opravného obdobia legislatívnou cestou uprednostní rozdeľovací kľúč zaručujúci presnejší výsledok odpočtu DPH, než je ten, ku ktorému by sa dospelo pomocou rozdeľovacieho kľúča platného v čase pôvodného odpočtu.

121. Pri výkone takej výsady v zmysle šiestej smernice však musí členský štát dodržať zásadu právnej istoty a zásadu ochrany legitímnej dôvery zdaniteľných osôb, ktoré sú obe súčasťou právneho poriadku Únie.³⁵

122. Pokiaľ ide o prvú z týchto zásad, na jednej strane si vyžaduje, aby boli ustanovenia práva jasné a presné, a na druhej strane, aby ich uplatňovanie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné.³⁶

123. Zásadu právnej istoty je okrem toho potrebné dodržiavať mimoriadne dôsledne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, aby sa tak umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s povinnosťami, ktoré im táto právna úprava ukladá.³⁷

124. Súdny dvor už navyše rozhodol, že zásada právnej istoty s výnimkou mimoriadnych okolností odôvodnených cieľom všeobecného záujmu bráni tomu, aby vnútroštátny zákonodarca stanovil nadobudnutie účinnosti aktu, ktorý vyplýva z práva Únie, na dátum predchádzajúci jeho uverejneniu.³⁸

125. V prejednávanej veci vnútroštátny súd poukazuje na určité skutočnosti, na základe ktorých má pochybnosti o dodržaní tejto zásady.

126. Okrem úvah, ktoré som uviedol vo svojej primárnej analýze, úplne súhlasím s tvrdením vnútroštátneho súdu, podľa ktorého § 15 ods. 4 tretia veta zákona o dani z obratu nie je dostatočne presná na to, aby z nej vyplývalo, že v nej ide o opravu DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o už uznané odpočty za roky predchádzajúce nadobudnutiu účinnosti tohto ustanovenia.

127. Ako totiž zdôrazňuje vnútroštátny súd, toto ustanovenie nijako neodkazuje na § 15a zákona o dani z obratu, ktorým bol do vnútroštátneho práva prebratý článok 20 šiestej smernice³⁹.

128. Keďže však oprava požadovaná daňovými orgánmi na základe § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu nie je stanovená článkom 20 šiestej smernice, zdaniteľná osoba nemôže odôvodnene očakávať, že sa od nej bude oprava vyžadovať, pokiaľ to jasne a výslovne nevyplýva z predmetnej legislatívnej zmeny.

129. Nemecká vláda okrem toho nemôže seriózne tvrdiť, že situácia, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, je analogická so situáciou vo veci Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263).

35 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57), „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32), ako aj Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 30).

36 — Rozsudok Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28).

37 — Tamže, bod 29 a citovaná judikatúra.

38 — Pozri v tomto zmysle rozsudok „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, body 33 a 34).

39 — § 15a zákona o dani z obratu stanovuje okrem toho opravu len v prípade zmien prvkov zohľadnených na pôvodne vykonaný odpočet, preberajúc tak do vnútroštátneho práva článok 20 ods. 1 šiestej smernice a nie článok 20 ods. 2 tejto smernice.

130. Totiž zatiaľ čo v poslednej uvedenej veci Súdny dvor konštatoval, že holandský zákonodarca prijal opatrenia, ktoré mali zabrániť tomu, aby boli zdaniteľné osoby prekvapené uplatňovaním zákona, pokiaľ ide o opravu nárokov na odpočet, keď im poskytol čas potrebný na to, aby sa prispôbili novej situácii,⁴⁰ v prejednávanej veci to tak určite nie je, keďže vnútroštátny súd v tomto smere poukazuje na to, že nebol zavedený nijaký prechodný režim.

131. Nakoniec keďže daňové orgány sa v prejednávanej veci pokúsili dať ustanoveniam § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu retroaktívny účinok prostredníctvom opravy DPH zaplatenej na vstupe, treba pripomenúť, že taký účinok môže byť v súlade so zásadou právnej istoty len za mimoriadnych okolností odôvodnených sledovaním cieľov všeobecného záujmu, akým je potreba bojovať proti konaniu zameranému na daňové úniky⁴¹ alebo zabrániť využívaniu nežiaducich finančných postupov vo veľkom rozsahu.⁴² V prejednávanej veci vnútroštátny súd ani nemecká vláda neuvádzajú, že dôvodom prijatia § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu bolo sledovanie jedného alebo viacerých obdobných cieľov.

132. Pokiaľ ide o zásadu ochrany legitímnej dôvery, treba pripomenúť, že sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, vo vzťahu ku ktorej správny orgán spôsobil vznik dôvodných očakávaní tým, že tejto osobe poskytol konkrétne záruky.⁴³

133. V takom kontexte, akým je kontext sporu vo veci samej, to znamená, že treba preveriť, či akty správneho orgánu vyvolali v mysli pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru, a ak to tak je, preukázať legitímnosť tejto dôvery.⁴⁴

134. V tomto smere z vysvetlení uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že daňové orgány počas konaní pred Finanzgericht Düsseldorf (súd pre daňové spory v Düsseldorfe) pripustili pre zdaňovacie obdobia rokov 2001 a 2002 použitie rozdeľovacieho kľúča uplatneného žalobkyňou v spore vo veci samej.

135. Vnútroštátny súd musí túto skutočnosť nevyhnutne zohľadniť. Predovšetkým pokiaľ sa prinajmenšom pre tieto dva roky preukáže definitívna povaha súhlasu daňových orgánov, podľa môjho názoru to musí brániť akémukoľvek retroaktívnemu uplatneniu § 15 ods. 4 tretej vety zákona o dani z obratu. Taká retroaktívnosť by totiž zbavila zdaniteľnú osobu nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ktorý jej s konečnou platnosťou vznikol na základe predchádzajúcej právnej úpravy.⁴⁵ Vnútroštátny súd tiež bude musieť posúdiť, či môže uvedený súhlas ovplyvniť aj rozsah nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobia rokov 1999 a 2000. Najmä musí preskúmať, či žalobkyňa v spore vo veci samej mohla získať aj záruky daňových orgánov alebo či mohla z ich správania dôvodne vyvodiť záver, že taký súhlas má o to viac platiť pre uvedené dve zdaňovacie obdobia.

136. Pripomínam však, že také posúdenie bude zbytočné, pokiaľ Súdny dvor bude súhlasiť s mojou primárnou analýzou, podľa ktorej sa vo vzťahu k žalobkyňi v spore vo veci samej nemožno odvolávať na § 15 ods. 4 tretiu vetu zákona o dani z obratu z dôvodu nezlučiteľnosti tohto ustanovenia s článkom 17 ods. 5 a s článkom 19 ods. 1 šiestej smernice.

40 — Rozsudok *Gemeente Leusden a Holin Groep* (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 81).

41 — Tamže, body 71 a 77.

42 — Rozsudok „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, body 38 a 39).

43 — Pozri v tomto smere najmä rozsudok *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44 a citovanú judikatúru).

44 — Tamže, bod 45 a citovaná judikatúra.

45 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 39 a citovanú judikatúru).

V – Návrh

137. Vzhľadom na úvahy, ktoré som uviedol v primárnej analýze, navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (nemecký daňový súd), takto:

Článok 17 ods. 5 prvý pododsek a článok 19 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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 majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát systematicky a bez rozdielu uprednostňoval pre všetky tovary a služby na tzv. „zmiešané použitie“ akúkoľvek inú metódu výpočtu rozsahu nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, než je rozdeľovací kľúč vypočítaný na základe existujúceho pomeru medzi obratom, ktorý sa dosiahne z prenájmu obchodných jednotiek (podliehajúceho dani z pridanej hodnoty) a obratom vyplývajúcim z iných nájomných činností (oslobodených od dane z pridanej hodnoty). Pokiaľ dotknutý členský štát jasne nevymedzí plnenia, na ktoré sa uplatní jedna alebo viac alternatívnych metód výpočtu, pričom tieto metódy musia navyše zaručiť presnejší výsledok, než je ten, ku ktorému by sa dospelo použitím uvedeného rozdeľovacieho kľúča, nemôže sa vo vzťahu k zdaniteľným osobám dovoliavať uplatnenia týchto iných metód.