



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 27. marca 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Investičný nehnuteľný majetok – Predaj a spätný prenájom (*sale and lease back*) – Úprava odpočítania DPH – Zásada neutrality DPH – Zásada rovnosti zaobchádzania“

Vo veci C-201/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Mons (Odvolací súd Mons, Belgicko) z 9. marca 2018 a doručený Súdnemu dvoru 19. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

Mydibel SA

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Vajda (spravodajca) a P. G. Xuereb,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Mydibel SA, v zastúpení: W. Huber, avocat,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a P. Cottin, ako aj C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a N. Gossement, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 14, 15, 168, 184, 185, 187 a 188 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad neutrality dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a rovnosti zaobchádzania.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Mydibel SA na jednej strane a État belge (Belgicko) na druhej strane vo veci úpravy odpočítania DPH.

Právny rámec

- 3 Článok 14 smernice o DPH stanovuje:
 - „1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
 2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:
 - a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;
 - b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;
 - c) prevod tovaru na základe komisionárskej zmluvy o nákupe alebo predaji.
 3. Členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác.“
- 4 Článok 15 tejto smernice stanovuje:
 - „1. Elektrina, plyn, teplo alebo chlad a podobne sa považujú za hmotný majetok.
 2. Členské štáty môžu považovať za hmotný majetok:
 - a) určité práva týkajúce sa nehnuteľného majetku,„
 - b) vecné práva poskytujúce ich vlastníčkovi právo na používanie nehnuteľného majetku,
 - c) akcie alebo podiely rovnocenné akciám dávajúcim ich držiteľovi *de jure* alebo *de facto* práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti.“
- 5 Článok 168 uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto 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;

- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),
- d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

- 6 Články 184 až 189 smernice o DPH sa nachádzajú v kapitole 5, nazvanej „Úprava odpočítanej dane“, hlavy X tejto smernice. Článok 184 uvedenej smernice spresňuje:

„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. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

- 8 Podľa článku 186 tejto smernice:

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

- 9 Článok 187 uvedenej smernice stanovuje:

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

Členské 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 Článok 188 tej istej smernice spresňuje:

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

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

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

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

11 Článok 189 smernice o DPH stanovuje:

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

- a) vymedziť pojem investičný majetok,
- b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane;
- c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,
- d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Mydibel vyrába výrobky získané zo zemiakov a z tohto dôvodu je zdaniteľnou osobou na účely DPH. Táto spoločnosť vlastní viacero nehnuteľností, v prípade ktorých v celom rozsahu odpočítala dane uvedené vo faktúrach za výstavbu, prestavbu alebo renováciu.

13 Aby zvýšila svoje likvidné prostriedky, Mydibel uzavrela 1. októbra 2009 s dvoma finančnými inštitúciami transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) nepodliehajúce DPH a týkajúce sa týchto nehnuteľností, ktoré boli rozdelené na dve časti. Pre každú časť Mydibel uzavrela s týmito inštitúciami dve zmluvy vo forme notárskych zápisníc. Na jednej strane uzavrela zmluvu o zriadení práva dlhodobého nájmu k uvedeným nehnuteľnostiam v prospech uvedených inštitúcií na dobu 99 rokov za okamžitú platbu nájomného vo výške 9 630 000 eur za prvú časť a 2 700 000 eur za druhú časť a ročné nájomné vo výške 25 eur. Na druhej strane uzavrela zmluvu o lízingu nehnuteľnosti vzťahujúcu sa na tieto isté nehnuteľnosti, ktorou tieto inštitúcie udelili spoločnosti Mydibel právo na užívanie týchto nehnuteľností na obdobie 15 rokov bez možnosti výpovede za platbu štvrtročného nájomného zodpovedajúceho investičnej hodnote sumy 9 630 000 eur zvýšenej o úroky za prvú časť a sumy 2 700 000 eur zvýšenej o úroky za druhú časť. Podľa tejto poslednej uvedenej zmluvy má Mydibel po uplynutí lízingu kúpnu opciu za cenu, ktorá zodpovedá 10 % hodnoty investície pre prvú časť a 3 % pre druhú časť.

- 14 Po daňovej kontrole vykonanej 11. mája 2012 a 8. júna 2012, vzťahujúcej sa na obdobie od 1. januára 2009 do 31. decembra 2010, belgický daňový orgán na základe opravného mechanizmu odmietol odpočet DPH pôvodne odpočítanej z uvedených nehnuteľností z dôvodu uvedených transakcií *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom).
- 15 Vyhlásenie o úprave dane bolo 18. septembra 2012 predložené na odsúhlasenie spoločnosti Mydibel a následne bola 22. novembra 2013 vyhotovená zápisnica, ktorá bola doručená v ten istý deň spolu s rozhodnutím o úprave dane. Toto rozhodnutie sa týka po prvé sumy 981 381,28 eura pre chyby odpočtu DPH, po druhé primeranej pokuty vo výške 98 130 eur a po tretie úrokov z omeškania od 21. januára 2011. Zrážkami z kladného zostatku bežného účtu DPH spoločnosti Mydibel belgická daňová správa vybrala pri vyrovnaní sumy úpravy dane celkovú sumu vo výške 1 363 971,20 eura.
- 16 Podaním z 1. apríla 2014 Mydibel podala návrh na zrušenie rozhodnutia o úprave dane a zápisnice z 22. novembra 2013 na tribunal de première instance du Hainaut (Súd prvého stupňa Hainaut, Belgicko).
- 17 Rozsudkom z 13. októbra 2015 tribunal de première instance du Hainaut (Súd prvého stupňa Hainaut) rozhodol, že návrh je prípustný a čiastočne dôvodný. Rozhodol, že neexistuje povinnosť zaplatiť pokutu, uložil Belgicku povinnosť vrátiť spoločnosti Mydibel všetky sumy vybrané z dôvodu zrušenej pokuty spolu s úrokmi z omeškania a v zostávajúcej časti návrh spoločnosti Mydibel zamietol.
- 18 Dňa 4. marca 2016 Mydibel podala odvolanie proti tomuto rozsudku na Cour d'appel de Mons (Odvolací súd Mons, Belgicko).
- 19 Vnútroštátny súd sa pýta, či za takých okolností ako v prejednávanej veci ukladajú ustanovenia smernice o DPH povinnosť upraviť odpočítanie DPH, a ak áno, či je takáto úprava v súlade so zásadami neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania.
- 20 Za týchto podmienok Cour d'appel de Mons (Odvolací súd Mons, Belgicko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„[1.] Majú sa články 14, 15, 168, 184, 185, 187 a 188 smernice [2006/112] vykladať a uplatňovať tak, že je alebo nie je potrebná oprava/úprava DPH z investičného nehnuteľného majetku, ktorá bola pôvodne odpočítaná správne, keď bol tento investičný nehnuteľný majetok predmetom transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom), vzhľadom na to, že:

- *sale and lease back* je tvorený kombinovaným a súčasným poskytnutím práva dlhodobého nájmu (teda časovo obmedzeného vecného práva) zdaniteľnou osobou dvom finančnými inštitúciami a lízingu týmito dvomi finančnými inštitúciami zdaniteľnej osobe,
- táto transakcia *sale and lease back* predstavuje čisto finančnú transakciu, ktorej účelom je zvýšiť likvidné prostriedky zdaniteľnej osoby,
- transakcia *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) nepodliehala DPH,
- investičný nehnuteľný majetok zostal v držbe zdaniteľnej osoby a bol súvisle a trvalo používaný na zdaniteľnú činnosť zdaniteľnej osoby tak pred, ako aj po transakcii?

[2.] Sú výklad a uplatnenie vyššie uvedených ustanovení, ktoré vedú k oprave/úprave pôvodne odpočítanej DPH, v súlade so zásadou neutrality DPH a/alebo zásadou rovnosti zaobchádzania?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

- 21 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 184, 185, 187 a 188 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že ukladajú povinnosť upraviť DPH zaťažujúcu nehnuteľnosť, ktorá bola pôvodne odpočítaná správne, keď bola táto nehnuteľnosť predmetom transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) nepodliehajúcej DPH za okolností, o aké ide vo veci samej.
- 22 Články 184 a 185 smernice o DPH určujú podmienky, za ktorých musí vnútroštátna daňová správa vyžadovať vykonanie úpravy pôvodne odpočítanej DPH. Naopak, články 187 až 189 tejto smernice stanovujú osobitné pravidlá na úpravu odpočítania DPH, pokiaľ ide o investičný majetok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 25 až 28).
- 23 Na úvod je potrebné konštatovať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej treba kvalifikovať ako „investičný majetok“, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu na základe vnútroštátneho práva. Podľa článku 189 písm. a) uvedenej smernice členské štáty môžu definovať pojem „investičný majetok“. Súdny dvor rozhodol, že tento pojem označuje tovary, ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a vyznačujú sa svojou stálou povahou a hodnotou, čo spôsobuje, že výdavky na ich nadobudnutie nie sú obvykle zaúčtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období (rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmun, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 35 a citovaná judikatúra).
- 24 V prvom rade je potrebné preskúmať, či sa úprava odpočítania DPH vyžaduje podľa článkov 184 a 185 tejto smernice.
- 25 Podľa článku 184 smernice o DPH sa pôvodne uplatnené odpočítanie dane upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Podľa článku 185 tejto smernice sa úprava odpočítanej dane vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH.
- 26 Pokiaľ ide o prípadný vplyv udalostí, ku ktorým došlo po odpočítaní DPH uskutočnenom zdaniteľnou osobou, na toto odpočítanie, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že skutočné alebo plánované použitie tovarov alebo služieb vymedzuje rozsah pôvodného odpočítania, na ktoré má zdaniteľná osoba právo, ako aj rozsah prípadných úprav odpočítanej dane počas nasledujúcich období (rozsudok z 31. mája 2018, Kollroß a Wirtl, C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 54, ako aj citovaná judikatúra).
- 27 Mechanizmus úpravy stanovený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH totiž tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpočítania DPH, ktorý táto smernica stanovuje. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby plnenia uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len v rozsahu, v akom slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má takisto za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe (rozsudok z 31. mája 2018, Kollroß a Wirtl, C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 55, ako aj citovaná judikatúra).
- 28 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej boli používané spoločnosťou Mydibel nepretržite a trvalo na jej pracovné činnosti. Okrem toho podľa údajov uvedených v tomto rozhodnutí, hoci transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) vo veci samej viedli k okamžitej platbe poplatku spoločnosti Mydibel, táto spoločnosť sa zaviazala platiť dotknutým finančným inštitúciám nájomné štvrťročne počas 15 rokov, ktorého celková

výška zodpovedá výške tohto poplatku zvýšenej o úroky. Zdá sa teda, že uvedená spoločnosť naďalej využívala transakcie uskutočnené na účely výstavby, prestavby alebo renovácie predmetných nehnuteľností na účely svojich transakcií zdaniteľných na výstupe. Z tohto konštatovania vyplýva, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že nedochádza k zmene vo faktoroch použitých pri určení výšky odpočítanej dane, ktoré sa objavili po podaní daňového priznania k DPH.

- 29 Na rozdiel od toho, čo tvrdila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, samotné zriadenie práva dlhodobého nájmu, ktoré nepodlieha DPH, nemožno považovať za zmenu vo faktoroch použitých pri určení výšky odpočítanej dane, ktorá sa objavila po podaní daňového priznania k DPH. Zriadenie takéhoto práva nemôže samo osebe viesť k odstráneniu úzkeho a priameho vzťahu medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe.
- 30 Z toho vyplýva, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že články 184 a 185 smernice o DPH nevyžadujú úpravu pôvodne odpočítanej DPH za okolností, o aké ide vo veci samej.
- 31 V druhom rade treba preskúmať, či sa na okolnosti sporu vo veci samej vzťahujú osobitné pravidlá na úpravu odpočítania DPH, pokiaľ ide o investičný majetok, a najmä články 187 a 188 smernice o DPH.
- 32 Článok 187 tejto smernice upravuje niektoré pravidlá úpravy odpočítanej DPH, pokiaľ ide o investičný majetok. Z článku 187 ods. 1 tejto smernice konkrétne vyplýva, že v súvislosti s takýmto tovarom sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov, pričom toto obdobie možno predĺžiť až na dvadsať rokov v prípade nehnuteľného investičného majetku.
- 33 Na základe článku 188 ods. 1 tej istej smernice v prípade dodania v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane posudzuje sa tento investičný majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, ako keby ho zdaniteľná osoba stále používala v rámci svojej ekonomickej činnosti.
- 34 Súdny dvor spresnil, že pojem „dodanie tovaru“ neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 44 a citovanú judikatúru).
- 35 Hoci prináleží vnútroštátnemu súdu určiť v každom jednotlivom prípade, v závislosti od skutkových okolností veci samej, či daná transakcia týkajúca sa majetku zakladá prevod práva nakladať s vecou ako vlastníkom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 63), Súdny dvor mu môže poskytnúť všetky užitočné informácie v tejto súvislosti.
- 36 Je nutné konštatovať, že transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) v konaní vo veci samej sa vyznačujú spojeným a súčasným poskytnutím na jednej strane práva dlhodobého nájmu zdaniteľnou osobou dvom finančným inštitúciám vo veci samej a na druhej strane lízingu nehnuteľnosti týmito dvomi finančnými inštitúciami zdaniteľnej osobe.
- 37 Je preto potrebné určiť, či v kontexte konania vo veci samej boli právo dlhodobého nájmu a lízing nehnuteľností poskytnuté samostatne, alebo spolu.
- 38 Súdny dvor rozhodol, že ide o jedno plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko spojené, že tvoria objektívne jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené (rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 53 a citovaná judikatúra).

- 39 Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či zo skutočností, ktoré mu boli predložené, vyplýva, že bez ohľadu na jej zmluvnú štruktúru ide o jednu transakciu (rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 54).
- 40 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) vo veci samej predstavujú čisto finančné transakcie s cieľom zvýšiť likviditu spoločnosti Mydibel, pričom nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej zostali vo vlastníctve tejto spoločnosti, ktorá ich nepretržite a trvalo používa na účely svojich zdaniteľných transakcií. Tieto skutočnosti naznačujú, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že každá z týchto transakcií je jednou transakciou, keďže zriadenie práva dlhodobého nájmu týkajúceho sa nehnuteľností vo veci samej je neoddeliteľné od lízingu nehnuteľností týkajúceho sa toho istého majetku.
- 41 Z toho vyplýva, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že každá transakcia *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) vo veci samej predstavuje jednu transakciu. Za týchto okolností tieto transakcie nemožno považovať za „dodávky tovarov“, pretože práva prevedené na finančné inštitúcie vo veci samej v dôsledku týchto transakcií, teda občianske práva dlhodobého nájmu zmenšené o práva vyplývajúce z lízingu nehnuteľností, ktoré prináležia spoločnosti Mydibel, neoprávňujú tieto inštitúcie disponovať s nehnuteľnosťami, o ktoré ide vo veci samej, akoby boli ich vlastníckmi.
- 42 Vzhľadom na uvedené skutočnosti a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom článku 187 a 188 smernice o DPH nevyžadujú úpravu pôvodne odpočítanej DPH za okolností, o aké ide vo veci samej.
- 43 Za týchto podmienok je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že s výhradou overenia skutkového stavu a príslušných vnútroštátnych právnych predpisov vnútroštátnym súdom sa články 184, 185, 187 a 188 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že neukladajú povinnosť upraviť DPH zaťažujúcu nehnuteľnosť, ktorá bola pôvodne odpočítaná správne, ak táto nehnuteľnosť bola predmetom transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) nepodliehajúcej DPH za okolností, o aké ide vo veci samej.

O druhej otázke

- 44 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či výklad článkov 184, 185, 187 a 188 smernice o DPH v tom zmysle, že ukladá povinnosť upraviť pôvodne odpočítanú DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, je v súlade so zásadami neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania.
- 45 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku je druhá otázka relevantná len vtedy, ak vnútroštátny súd po overení dospel k záveru, že transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) vo veci samej predstavujú zmenu vo faktoroch použitých pri určení výšky odpočítanej dane, ktoré sa objavia po podaní daňového priznania k DPH v zmysle článku 185 smernice o DPH, alebo prípadne dodanie v zmysle článku 188 tejto smernice, a teda existuje povinnosť upraviť DPH pôvodne odpočítanú za okolností vo veci samej.
- 46 Takáto povinnosť upraviť pôvodne odpočítanú DPH by bola v každom prípade v súlade so zásadami neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania.
- 47 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že za týchto podmienok sa zdaniteľná osoba, ktorá uzatvorila takúto transakciu nepodliehajúcu DPH a týkajúcu sa nehnuteľnosti, ktorú vlastní, nenachádza z hľadiska DPH v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorá zostala vlastníkom nehnuteľnosti nepretržite od vykonania prác, ktoré zakladajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.
- 48 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpovedať tak, že výklad článkov 184, 185, 187 a 188 smernice o DPH v tom zmysle, že ukladajú povinnosť upraviť pôvodne odpočítanú DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, je v súlade so zásadami neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania.

O trovách

- 49 Vzhľadom na to, že konanie 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 (siedma komora) rozhodol takto:

1. S výhradou overenia skutkového stavu a príslušných vnútroštátnych právnych predpisov vnútroštátnym súdom, články 184, 185, 187 a 188 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, sa majú vykladať v tom zmysle, že neukladajú povinnosť upraviť daň z pridanej hodnoty (DPH) zaťažujúcu nehnuteľnosť, ktorá bola pôvodne odpočítaná správne, ak táto nehnuteľnosť bola predmetom transakcie *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom) nepodliehajúcej DPH za okolností, o aké ide vo veci samej.
2. Výklad článkov 184, 185, 187 a 188 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2009/162, v tom zmysle, že ukladajú povinnosť upraviť pôvodne odpočítanú daň z pridanej hodnoty (DPH) za okolností, o aké ide vo veci samej, je v súlade so zásadami neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania.

Podpisy