

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

30. června 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 137 – Volitelný režim zdanění – Podmínky – Vnitrostátní právní úprava, která podmínuje možnost volby osoby povinné k dani zdanit prodej nemovitosti DPH tím, aby tato nemovitost byla převedena osobou povinné k dani, která je již registrovým plátcem DPH – Povinnost opravit odpady DPH v případě nedodržení této podmínky – Zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality

Ve věci C-56/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Mokestinų ginamasis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky, Litva) ze dne 16. října 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 29. ledna 2021, v řízení

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, J. Passer, F. Biltgen (zpravodaj), N. Wahl a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokátka J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za UAB „ARVI“ ir ko L. Augustinavičienėm a A. Paulauskasem, advokatai,
- za litevskou vládu K. Dieninise a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. března 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 135 a 137 směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad daňové neutrality, efektivity a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi UAB „ARVI“ ir ko (dále jen „Arvi“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky, dále jen „státní daňová inspekce“) ve věci využití možnosti volby zdanění nemovitosti, jež byla prodána osobou povinnou k dani, která v okamžiku prodeje nebyla ještě registrovaným plátcem daní z přidané hodnoty (DPH), a pravidel uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch [uskutečněných] před jejím prvním obydlím];

[...]“

4 Článek 137 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[...]

b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch [uskutečněných] před jejím prvním obydlím]

[...]

2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

5 Podle článku 168 uvedené směrnice:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6 Článek 213 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.“

7 §lánek 214 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

a) každé osobě povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 9 odst. 2, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daní, kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž jde o odvádění podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně poskytovatel nebo příjemce;

[...]

Litevské právo

8 §lánek 32 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (zákon Litevské republiky č. IX-751 o dani z přidané hodnoty) ze dne 5. března 2002 (Žin., 2002, č. 35(1271), ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Osoba povinná k dani má v souladu s pravidly stanovenými tímto zákonem možnost volby zdanění nemovitých věcí, které jsou podle odstavce 1 nebo 2 tohoto článku osvobozeny od DPH, pokud je daná nemovitá věc dodána nebo jinak převedena na osobu povinnou k dani, která je registrovaným plátcem DPH [...] přičemž se tato volba uplatní po dobu alespoň 24 měsíců ode dne prohlášení o této volbě, a to na všechna relevantní plnění uskutečňovaná touto osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je povinna provést prohlášení o této volbě podle pravidel stanovených ústředním daňovým orgánem. [...]

9 §lánek 58 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Osoba registrovaná jako plátc DPH má nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu nebo při dovozu za pořízené nebo dovezené zboží nebo služby, pokud toto zboží nebo služby jsou určeny k použití pro účely jejích následujících činností:

1) dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH;

[...]

10 §lánek 67 odst. 2 uvedeného zákona zní následovně:

„Odpočet musí být v souladu s pravidly stanovenými v tomto článku oprávněn: pokud se jedná o nemovitou věc, v období deseti let [...] od zdaňovacího období, ve kterém byla DPH odvedená na vstupu nebo při dovozu z této věci zcela nebo zčásti odeřena [v případě zásadní rekonstrukce budovy (stavby) se oprava odpočtu DPH za takto vytvořený hmotný investiční majetek provede v období deseti let od zdaňovacího období, během něhož byla rekonstrukce dokončena]. [...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Po provedení kontroly týkající se řádnosti výpočtu, přiznání a platby DPH společnosti Arvi vypracovala Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (regionální daňová inspekce okresu Kaunas, Litva, dále jen „regionální daňová inspekce“) dne 15. dubna 2020 zprávu o daňové

kontrole, ve které bylo konstatováno, že tato společnost neprávem uplatnila DPH na výstupu v rámci prodeje nemovitosti společnosti „Investicijų ir inovacijų fondas“ (dále jen „Fondas“), ke kterému došlo dne 8. května 2015. Regionální daňová inspekce měla totiž v této zprávě za to, že vzhledem k tomu, že společnost Fondas nebyla v okamžiku uvedeného prodeje ještě registrovaným plátcem DPH, nemohla si společnost Arvi zvolit zdanění tohoto plnění, a v důsledku toho ani vyúčtovat příslušnou DPH na výstupu, takže měla ve svém přiznání k DPH opravit částku odpůtu DPH na vstupu.

12 Rozhodnutím ze dne 22. května 2020 tato inspekce potvrdila uvedenou zprávu o kontrole a uložila společnosti Arvi zaplacení příslušné částky DPH navýšené o penále a úroky z prodlení.

13 Vzhledem k tomu, že stížnost podaná proti tomuto rozhodnutí byla rozhodnutím státní daňové inspekce ze dne 23. července 2020 zamítnuta, obrátila se společnost Arvi na Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky).

14 Předn? si tento orgán klade otázku, zda litevský zákonodárce tím, že si v rámci výkonu své diskreční pravomoci zvolil podmínění možnosti volby zdanění tím, že pořizovatelem musí být výlučně osoba povinná k dani, která je registrovaným plátcem DPH, dodržel směrnicí o DPH s ohledem na její cíle a jejího ducha. Dále si klade otázku, zda volba osoby povinné k dani zdanit dodání starší nemovitě v?ci DPH, třebaže taková volba nesplňuje podmínku stanovenou v ?lánku 32 zákona o DPH, aby pořizovatel byl osobou povinnou k dani registrovanou jako plátc DPH, přesto umožňuje považovat toto plnění za dodání investičního majetku podléhající DPH, které nemá za následek povinnost dodavatele opravit odpůet DPH. Nakonec se táže, zda státní daňová inspekce tím, že vyžaduje, aby dodavatel opravil odpůet DPH zaplacené na vstupu, aťkoliv byl pořizovatel nemovitosti registrován jako plátc DPH jeden měsíc po uzavření transakce, jedná v souladu s duchem směrnice o DPH a se zásadami stanovenými Soudním dvorem v jeho judikatuře.

15 Za těchto podmínek se Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je vnitrostátní právní úprava, podle níž má registrovaný plátc DPH možnost volby v otázce uplatnění DPH na [dodání] nemovitost[i] osvobozen[é] od DPH pouze tehdy, pokud se tato nemovitost převádí osobě povinné k dani, která je v okamžiku uzavření transakce registrovaným plátcem DPH, slučitelná s ?lásky 135 a 137 směrnice o DPH, jakož i se zásadami daňové neutrality a efektivit?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je výklad ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého dodavatel nemovitosti musí opravit odpůet DPH zaplacené na vstupu za tuto nemovitost, jestliže se dodavatel rozhodl na dodání nemovitosti uplatnit DPH, třebaže tato možnost volby je vyloučena vnitrostátními právními předpisy pouze z toho důvodu, že pořizovatel nemá postavení registrovaného plátce DPH, slučitelný s ustanoveními směrnice o DPH upravujícími nárok dodavatele na odpůet DPH a opravu odpůtu, jakož i se zásadami neutrality a efektivit DPH?

3) Je správní praxe, podle níž je dodavatel nemovitosti za takových okolností, jako jsou okolnosti ve v?ci v převodním řízení, povinen opravit odpůet dan? zaplacené na vstupu z pořízení nebo výstavby této nemovitosti, jelikož toto plnění je považováno za dodání nemovitosti osvobozené od dan? z důvodu neexistence práva uplatnit DPH na toto dodání (pořizovatel neměl v okamžiku uzavření transakce přiděleno identifikační číslo pro DPH), aťkoliv před uzavření transakce pořizovatel nemovitosti již požádal o registraci k DPH a jako plátc DPH byl registrován jeden měsíc po uzavření transakce, slučitelná s ustanoveními směrnice o DPH týkajícími se

nároku dodavatele na odpověť DPH a opravu odpověti, jakož i se zásadou neutrality DPH? Je v takovém případě třeba zjistit, zda pořizovatel nemovitosti, který se zaregistroval jako plátc DPH po uskutečnění transakce, nabytou nemovitost skutečně užíval v rámci činností podléhajících DPH a že neexistují žádné důkazy o podvodu či zneužití?“

K předběžným otázkám

K první předběžné otázce

16 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 135 a 137 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje možnost volby osoby povinné k dani zdanit prodej nemovitosti DPH tím, aby byla tato nemovitost převedena osobou povinné k dani, která je již v okamžiku uzavření transakce registrovaná jako plátc DPH.

17 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 137 směrnice o DPH v odstavci 1 stanoví, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění zejména pro „dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch [uskutečněných před jejím prvním obydlením]“, a v odstavci 2 upřesňuje, že členské státy „stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1“ a „mohou omezit rozsah této možnosti volby“.

18 Dále z judikatury Soudního dvora týkající se článku 13 části C šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), která je však obdobně použitelná na článek 137 směrnice o DPH, jehož obsah je v podstatě totožný, vyplývá, že členské státy mohou na základě tohoto oprávnění, stanoveného tímto článkem, poskytnout osobám, které využívají osvobození od daní stanovená v této směrnici, možnost vzdát se tohoto osvobození od daní buď ve všech případech, nebo v určitém rozsahu či za určitých podmínkách (obdobně viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 27 a citovaná judikatura).

19 Článek 137 směrnice o DPH tak členským státům přiznává nejen oprávnění poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění plnění, na která se toto ustanovení vztahuje, ale rovněž pravomoc omezit dosah této možnosti nebo ji vyloučit. Členské státy požívají v rámci tohoto článku širokého prostoru pro uvážení, neboť jim přísluší posoudit, zda je třeba možnost volby zavést, či nikoliv, podle toho, zda to považují za vhodné vzhledem ke stávající situaci v jejich zemi v daném okamžiku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, body 28 a 29 a citovaná judikatura).

20 Členské státy také mohou při výkonu své diskreční pravomoci vyloučit určitá plnění nebo určité skupiny osob povinných k dani z rozsahu působnosti této možnosti (obdobně viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 30).

21 Pokud však členské státy využijí svého oprávnění omezit rozsah možnosti volby a stanovit pravidla pro její výkon, musí dodržovat cíle a obecné zásady směrnice o DPH, zejména zásadu daňové neutrality a požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatňování stanovených osvobození od daní (obdobně viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 31).

22 V projednávaném p?ípad? se vnitrostátní právní úprava, o níž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, omezuje v rozsahu, v n?mž stanoví podmínky vzdání se osvobození od dan? podle ?l. 135 odst. 1 písm. j) sm?rnice o DPH, na stanovení podmínek, za kterých m?že osoba povinná k dani využít možnosti volby zdan?ní dodání nemovitostí, která jí p?izná nárok na odpo?et.

23 Vnitrostátní právní úprava, o níž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, je v tomto ohledu podobná právní úprav?, o níž se jednalo ve v?ci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512), a která byla p?ijata ?lenským státem, jenž využil oprávn?ní poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdan?ní pachtu a nájmu nemovitého majetku, a podmínila plný odpo?et DPH zaplacené na vstupu získáním p?edchozího povolení, které není retroaktivní, ze strany da?ové správy. V tomto rozsudku p?itom Soudní dv?r rozhodl, že pokud ?lenský stát pod?ídí možnost volby zdan?ní ur?itým zákonným podmínkám, umož?uje ?ízení o p?edchozím schválení ov?it, zda jsou tyto podmínky spln?ny, a dále že takové schvalovací ?ízení, jako je ?ízení zavedené tímto ?lenským státem, nemá za cíl porušit právo na odpo?et, ale naopak umož?uje plný výkon tohoto práva za p?edpokladu dodržení ur?itých pravidel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, body 26 a 28).

24 Stejný záv?r platí pro takovou právní úpravu, jako je právní úprava, o níž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, jelikož stanoví pouze pravidla využití možnosti osob povinných k dani zvolit si zdan?ní pln?ní, která jsou v zásad? osvobozena od dan?. Taková právní úprava nezasahuje do nároku na odpo?et, ale naopak umož?uje, je-li tato volba vykonávána v souladu s pravidly stanovenými za tímto ú?elem, uplatn?ní tohoto nároku, který by byl v p?ípad? neexistence takové volby vylou?en. Navíc podmínka, podle které si prodávající nemovitosti m?že zvolit zdan?ní prodeje pouze v p?ípad?, že je po?izovatel osobou povinnou k dani, která je v okamžiku prodeje již registrovaným plátcem DPH, p?ispívá k zajišt?ní toho, že možnost volby bude uplat?ována p?i dodržení právní jistoty.

25 Tento záv?r není zpochybn?n argumentem uplatn?ným zejména Komisí, podle kterého je tato podmínka v rozporu s judikaturou Soudního dvora vyplývající zejména z bodu 32 rozsudku ze dne 7. b?ezna 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), podle níž registrace pro ú?ely DPH stanovená v ?lánku 214 sm?rnice o DPH, jakož i povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, uvedená v ?lánku 213 této sm?rnice, p?edstavují pouze formální požadavky pro ú?ely kontroly, které tedy nemohou zpochybnit zejména nárok na odpo?et DPH, jestliže jsou spln?ny v?cné hmotn?právní podmínky, které zakládají tento nárok. Jak totiž uvedla generální advokátka v bod? 56 svého stanoviska, tato judikatura je v projednávaném p?ípad? irelevantní, nebo? v?c v p?vodním ?ízení se netýká nároku po?izovatele, který není v okamžiku nabytí dot?ené nemovitosti ješt? registrován jako plátc DPH, ale pravidel využití možnosti prodávajícího zvolit si zdan?ní pln?ní, které spo?ívá v dodání nemovitosti.

26 S ohledem na tyto úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?lánky 135 a 137 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která podmi?uje možnost volby osoby povinné k dani zdanit prodej nemovitosti DPH tím, že tato nemovitost musí být p?evedena osob? povinné k dani, která byla již v okamžiku uzav?ení transakce registrována jako plátc DPH.

Ke druhé a t?etí otázce

27 Podstatou druhé a t?etí otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat společn?, je, zda ustanovení sm?rnice o DPH, jakož i zásady da?ové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m a praxi, podle kterých je prodávající nemovitosti povinen opravit odpo?et DPH zaplacené na vstupu za tuto nemovitost v

důsledku odmítnutí přiznat mu možnost volby zdanění tohoto prodeje z důvodu, že pořizovatel nesplňoval k datu prodeje podmínky stanovené pro využití této možnosti prodávajícím.

28 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba zaprvé konstatovat, že povinnost provést opravu, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, vyplývá ze skutečnosti, že v projednávaném případě nedošlo k platnému vzdání se osvobození tohoto plnění od daní.

29 Zadruhé, pokud jde o zásadu daňové neutrality, Soudní dvůr rozhodl, že tato zásada brání zejména tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turnund Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 33 a citovaná judikatura).

30 V projednávané věci ani z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ani z vyjádření předložených Soudnímu dvoru nevyplývá, že vnitrostátní právní úprava nebo praxe, o níž se jedná ve věci v povodním řízení, zavádí rozdílné zacházení mezi podobnými a navzájem si konkurujícími plněními. Z důvodů šířejí rozvedených generální advokátkou v bodech 30 až 35 a 46 jejího stanoviska je totiž účelem možnosti zvolit si zdanění dodání nemovitosti zabránit znevýhodnění osoby povinné k dani, která uskutečňuje toto dodání, v hospodářské soutěži, což je právě cílem uplatnění zásady daňové neutrality, a podmínky využití možnosti volby zdanění, stanovené vnitrostátní právní úpravou, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, jsou pro všechny osoby povinné k dani stejné, a to bez ohledu na jejich právní osobnost nebo právní formu, jelikož využití této možnosti volby je závislé na registraci pořizovatele jako plátce DPH v okamžiku dodání nemovitosti.

31 Zatřetí, pokud jde o zásadu efektivity, která brání tomu, aby vnitrostátní procesní ustanovení v praxi znemožňovalo nebo nadměrně ztěžovalo použití unijního práva, v projednávaném případě uplatnění nároku na odpočet, je třeba připomenout, že jak vyplývá z bodu 24 tohoto rozsudku, taková právní úprava, jako je právní úprava, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, stanoví pouze pravidla využití možnosti volby osob povinných k dani zvolit si zdanění plnění, která jsou v zásadě od daní osvobozena, a není tím dotčen nárok na odpočet. Mimoto ani z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ani z vyjádření předložených Soudnímu dvoru nevyplývá, že by vnitrostátní právní úprava, o níž se jedná ve věci v povodním řízení, nebo její uplatnění správním orgánem mohly jakýmkoliv způsobem znemožnit nebo nadměrně ztížit uplatnění nároku na odpočet daní.

32 Naopak podmínky využití možnosti volby zdanění jsou známy předem, a jak uvedla generální advokátka v bodě 53 svého stanoviska, taková osoba povinná k dani, jako je společnost Arvi, má k dispozici více prostředků k tomu, aby mohla dodržet podmínky stanovené na vnitrostátní úrovni a skutečně tak uplatnit svůj nárok na odpočet.

33 Zásada efektivity proto nebrání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, jako je právní úprava a praxe, o které se jedná ve věci v povodním řízení.

34 Začtvrté, pokud jde o otázku, zda jsou vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, nebo její uplatnění daňovou správou v souladu se zásadou proporcionality, rovněž uváděnou předkládajícím soudem, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora musí být vnitrostátní opatření k tomu, aby bylo v souladu s uvedenou zásadou, způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. října 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, bod 58).

35 V projednávaném případě požadavek, aby byl pořizovatel osobou povinnou k dani, která byla již v okamžiku prodeje registrována jako plátce DPH tak, aby si prodávající mohl zvolit

zdanění plnění, přispívá k ochraně právní jistoty poskytovatele, jelikož mu umožňuje, aby se ujistil, že bude moci platně využít možnosti volby zdanění, a k zaručení správného výběru DPH. Takový požadavek tudíž umožňuje dosažení sledovaného cíle.

36 Mimoto nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné, neboť umožňuje zajistit, aby se osoba povinná k dani mohla před uskutečněním plnění, které chce zdanit v návaznosti na využití své možnosti volby zdanění, dozvědět, zda bude moci této možnosti volby zdanění platně využít, a to aniž je nezbytné, aby sama osoba povinná k dani nebo daňová správa provedla zdlouhavou kontrolu nebo šetření postavení poskytovatele jako osoby povinné k dani.

37 S ohledem na vysvětlení poskytnutá předkládajícím soudem v jeho žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je třeba dodat, že příslušné orgány nemohou zohlednit vedle okolnosti, že je plnění osvobozeno od daně, či nikoliv, jiné okolnosti, jako je užívání nemovitosti poskytovatelem. Relevantní skutečností pro účely nároku na odpočet a případnou povinnost opravy je totiž povaha činnosti, v rámci níž osoba povinná k dani, která je prodávajícím, dotčenou nemovitost užívala. Navíc zohlednění následného užívání nemovitosti poskytovatelem, za účelem určení, zda se jedná o transakci podléhající DPH, či nikoli, by porušilo zásadu právní jistoty. To platí tím spíše, že by poskytovateli příslušelo opravit odečtenou DPH na vstupu, pokud by měl dotčenou nemovitost užívat pro plnění osvobozená od daně nebo pro plnění nepodléhající DPH. Taková změna užívání však nemůže vést k tomu, aby oprava odpočtu DPH týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služby byla uložena jiné osobě povinné k dani než té, která provedla uvedený odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. listopadu 2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, body 46 a 47).

38 V projednávaném případě nemůže mít tedy užívání nemovitosti pořízené od Arvi společností Fondas vliv na nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu společností Arvi při pořízení této nemovitosti. Jedná se o dvě oddělené transakce týkající se odlišných osob povinných k dani, z nichž každá provádí vlastní hospodářskou činnost.

39 Navíc, pokud jde o otázku, zda předkládajícímu soudu přísluší ověřit, že nedošlo k podvodu nebo zneužití, stačí připomenout, že pokud by orgán daňové správy zjistil, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, byl by oprávněn požadovat se zpětným úinkem vrácení částek, které byly předmětem odpočtu (rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 52). Dále osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu nebo podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro omezení svého daňového zatížení, přičemž zásada zákazu zneužití práva zapovídá výhradně čistou vykonstruovanou plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňuje pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice o DPH (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 62 a citovaná judikatura).

40 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že ustanovení směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům a praxi, podle kterých je prodávající nemovitosti povinen opravit odpout DPH zaplacené na vstupu za tuto nemovitost v důsledku odmítnutí přiznat mu možnost volby zdanění tohoto prodeje z důvodu, že pořizovatel k datu prodeje nesplňoval podmínky stanovené pro využití této možnosti volby zdanění ze strany prodávajícího. I když je skutečné užívání dotčené nemovitosti pořizovatelem v rámci činností podléhajících DPH v tomto ohledu irelevantní, jsou příslušné orgány nicméně povinny ověřit případnou existenci daňového úniku nebo zneužití u osoby povinné k dani, která měla v úmyslu využít možnosti zvolit si zdanění předemtného plnění.

K nákladům řízení

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

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

1) Články 135 a 137 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje možnost volby osoby povinné k dani zdanit prodej nemovitosti daní z přidané hodnoty (DPH) tím, že tato nemovitost musí být převedena osobou povinné k dani, která byla již v okamžiku uzavření transakce registrována jako plátc DPH.

2) Ustanovení směrnice 2006/112, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům a praxi, podle kterých je prodávající nemovitosti povinen opravit odpout DPH zaplacené na vstupu za tuto nemovitost v důsledku odmítnutí přiznat mu možnost volby zdanění tohoto prodeje z důvodu, že pořizovatel k datu prodeje nesplňoval podmínky stanovené pro využití této možnosti volby zdanění ze strany prodávajícího. I když je skutečné užívání dotčené nemovitosti pořizovatelem v rámci činností podléhajících DPH v tomto ohledu irelevantní, jsou příslušné orgány nicméně povinny ověřit případnou existenci daňového úniku nebo zneužití u osoby povinné k dani, která měla v úmyslu využít možnosti zvolit si zdanění předemtného plnění.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: litevština.