

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 30. júna 2022(*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 137 – Režim dobrovoľného zdanenia – Podmienky – Vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje právo zdaniteľnej osoby zvoliť si, že predaj nehnuteľného majetku bude podliehať DPH, tým, aby tento majetok bol prevedený na zdaniteľnú osobu, ktorá už bola identifikovaná pre DPH – Povinnosť vykonať úpravu odpočítania DPH v prípade nedodržania tejto podmienky – Zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality“

Vo veci C-56/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) zo 16. októbra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 29. januára 2021, ktorý súvisí s konaním:

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, sudcovia J. Passer, F. Biltgen (spravodajca), N. Wahl a M. L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- UAB „ARVI“ ir ko, v zastúpení: L. Augustinavičienė a A. Paulauskas, advokatai,
- litovská vláda, v zastúpení: K. Dieninis a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Lozano Palacios splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 24. marca 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 135 a 137 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou UAB „ARVI“ irko (ďalej len „Arvi“) na jednej strane a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Národná daňová inšpekcia, ktorá je súčasťou Ministerstva financií Litovskej republiky, ďalej len „národná daňová inšpekcia“) na druhej strane vo veci výkonu práva zvoliť si zdanenie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný zdaniteľnej osobe, ktorá nebola v zase predaja identifikovaná pre daň z pridanej hodnoty (DPH), a pravidiel uplatnenia práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 135 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Ďalšie štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní [pred prvým obývaním];

...“

4 Článok 137 tejto smernice stanovuje:

„1. Ďalšie štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií:

...

b) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní [pred prvým obývaním];

...

2. Ďalšie štáty stanovia pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1.

Ďalšie štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.“

5 Podľa článku 168 uvedenej smernice:

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

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

...“

6 Článok 213 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.“

7 Článok 214 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

a) každej zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v článku 9 ods. 2, ktorá na ich území uskutočňuje iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, než je dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých DPH platí výhradne odberateľ alebo príjemca v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199,

...“

Litovské právo

8 § 32 ods. 3 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (zákon Litovskej republiky č. IX-751 o dani z pridanej hodnoty) z 5. marca 2002 (Žin., 2002, č. 35-1271) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Zdaniteľná osoba má v súlade s podmienkami stanovenými v tomto zákone možnosť voľby v otázke zdanenia nehnuteľného majetku, ktorý je oslobodený od DPH podľa odseku 1 alebo 2 tohto ustanovenia, ak sa nehnuteľný majetok predá alebo inak prevedie na zdaniteľnú osobu, ktorá je identifikovaná pre DPH..., pričom táto možnosť voľby sa uplatňuje na všetky relevantné transakcie uskutočnené touto osobou, a to počas obdobia najmenej 24 mesiacov odo dňa vyhlásenia o možnosti voľby. Zdaniteľná osoba je povinná uskutočniť vyhlásenie o svojej možnosti voľby podľa pravidiel stanovených ústredným daňovým orgánom. ...“

9 § 58 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Osoba identifikovaná pre DPH má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe alebo pri dovoze za nadobudnutý alebo dovezený tovar alebo poskytnuté služby, ak je tento tovar určený alebo sú tieto služby určené na tieto jej činnosti:

1) dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH;

...“

10 § 67 ods. 2 uvedeného zákona znie:

„Odpočítanie dane sa upraví spôsobom uvedeným v tomto ustanovení: pokiaľ ide nehnuteľný majetok, počas 10 rokov... od zdačovacieho obdobia, v ktorom bola DPH zaplatená na vstupe alebo pri dovoze z tohto majetku úplne alebo čiastočne odpočítaná [v prípade podstatného zlepšenia budovy (stavby) sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z takto vytvoreného investičného hmotného majetku upraví počas 10 rokov od zdačovacieho obdobia, v ktorom boli rekonštrukčné práce dokončené]. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Na základe kontroly správnosti výpočtu, priznania a platby DPH spoločnosťou Arvi vypracovala Kauno apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (Regionálna daňová inšpekcia v meste Kaunas, Litva, ďalej len „regionálna daňová inšpekcia“) 15. apríla 2020 správu o daňovej kontrole, v ktorej bolo konštatované, že táto spoločnosť nesprávne uplatnila DPH na výstupe v rámci predaja nehnuteľného majetku spoločnosti UAB „Investicijų ir inovacijų fondas“ (ďalej len „Fondas“), ku ktorému došlo 8. mája 2015. Regionálna daňová inšpekcia totiž v tejto správe dospela k záveru, že vzhľadom na to, že v čase uvedeného predaja Fondas ešte nebola identifikovaná pre DPH, Arvi si nemohla zvoliť zdanenie tejto transakcie a v dôsledku toho ani fakturovať príslušnú DPH na výstupe, takže vo svojom daňovom priznaní k DPH mala upraviť výšku DPH odpočítanej na vstupe.

12 Rozhodnutím z 22. mája 2020 táto inšpekcia potvrdila uvedenú správu o kontrole a uložila spoločnosti Arvi povinnosť zaplatiť zodpovedajúcu sumu DPH zvýšenú o penále a úroky z omeškania.

13 Keďže sťažnosť podaná proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá rozhodnutím národnej daňovej inšpekcie z 23. júla 2020, Arvi sa obrátila na Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky).

14 Tento orgán sa v prvom rade pýta, či litovský zákonodarca tým, že sa pri výkone svojej diskrečnej právomoci rozhodol podmieniť právo zvoliť si zdanenie tým, aby bol nadobúdateľ výlučne zdaniteľnou osobou identifikovanou pre DPH, dodržal smernicu o DPH z hľadiska jej cieľov a zmyslu. Ďalej sa pýta, či rozhodnutie zdaniteľnej osoby uplatniť DPH na dodanie starého nehnuteľného majetku, hoci takáto voľba nespĺňa podmienku stanovenú v § 32 zákona o DPH, podľa ktorej musí byť nadobúdateľ zdaniteľnou osobou identifikovanou pre DPH, umožňuje napriek tomu považovať túto transakciu za dodanie investičného majetku podliehajúceho DPH, ktoré nemá za následok povinnosť dodávateľa vykonať úpravu odpočítania DPH. Napokon sa pýta, či národná daňová inšpekcia tým, že vyžaduje, aby dodávateľ vykonal úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, hoci nadobúdateľ majetku bol identifikovaný pre DPH mesiac po uzavretí transakcie, koná v súlade so zmyslom smernice o DPH a so zásadami, ktoré stanovil Súdny dvor vo svojej judikatúre.

15 Za týchto podmienok Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej môže mať osoba identifikovaná pre DPH možnosť voľby v otázke uplatnenia DPH na [dodanie] nehnuteľného majetku oslobodeného od DPH len vtedy, ak sa tento majetok prevedie na zdaniteľnú osobu, ktorá je v čase uzatvorenia transakcie identifikovaná pre DPH, zlučiteľná s článkami 135 a 137 smernice o DPH, ako aj so zásadami daňovej neutrality a efektivity?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je výklad ustanovení vnútroštátneho práva,

podľa ktorých musí dodávateľ nehnuteľného majetku vykonať úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe z tohto majetku, keďže sa rozhodol uplatniť na toto dodanie DPH, hoci táto možnosť je na základe vnútroštátnej právnej úpravy vylúčená len na základe jediného dôvodu, a to, že nadobúdateľ nemá postavenie osoby identifikovanej pre DPH, v súlade s ustanoveniami smernice o DPH upravujúcimi právo dodávateľa na odpočítanie a na vykonanie úpravy, ako aj so zásadami neutrality a efektivity DPH?

3. Je správna prax, podľa ktorej za takých okolností, o aké ide vo veci samej, je dodávateľ nehnuteľného majetku povinný vykonať úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí alebo výstavbe tohto nehnuteľného majetku, pretože táto transakcia sa považuje za dodanie nehnuteľného majetku oslobodené od DPH z dôvodu neexistencie práva zvoliť si uplatnenie DPH v prípade tohto dodania (keďže nadobúdateľ nemá v ňase uzavretia transakcie identifikačné číslo pre DPH), hoci pred uzavretím transakcie nadobúdateľ požiadal o identifikáciu pre DPH a bol identifikovaný pre DPH jeden mesiac po uzavretí transakcie, v súlade s ustanoveniami smernice o DPH týkajúcimi sa práva dodávateľa na odpočítanie DPH a vykonanie úpravy, ako aj so zásadou neutrality DPH? Je v takom prípade relevantné určiť, či nadobúdateľ nehnuteľného majetku, ktorý bol identifikovaný pre DPH po uskutočnení transakcie, skutočne použil nadobudnutý majetok na činnosti podliehajúce DPH a či neexistuje dôkaz o podvode alebo zneužití?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

16 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 135 a 137 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a efektivity majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje právo zdaniteľnej osoby zvoliť si uplatnenie DPH na predaj nehnuteľného majetku tým, aby bol tento majetok prevedený na zdaniteľnú osobu, ktorá bola v ňase uzavretia transakcie už identifikovaná pre DPH.

17 V tejto súvislosti treba na jednej strane uviesť, že článok 137 smernice o DPH vo svojom odseku 1 stanovuje, že členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť zvoliť si zdanenie najmä v prípade „dodania budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní [pred prvým obývaním]“, a vo svojom odseku 2 spresňuje, že členské štáty „stanovia pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1“ a „môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti“.

18 Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 13 C šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorú však možno analogicky uplatniť na článok 137 smernice o DPH, ktorého obsah je v podstate rovnaký, vyplýva, že členské štáty môžu na základe tejto možnosti uvedenej v tomto článku poskytnúť osobám, ktoré využívajú oslobodenia upravené v uvedenej smernici, možnosť vzdať sa oslobodenia, a to buď vo všetkých prípadoch, alebo v určitom rozsahu, alebo pri splnení určitých podmienok (pozri analogicky rozsudok z 12. januára 2006, Turn und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 27, ako aj citovanú judikatúru).

19 Článok 137 smernice o DPH tak členským štátom priznáva nielen možnosť poskytnúť svojim zdaniteľným osobám právo zvoliť si zdanenie transakcií, ktorých sa toto ustanovenie týka, ale aj právomoc obmedziť rozsah tohto práva alebo ho zrušiť. V dôsledku toho majú členské štáty v rámci tohto článku širokú mieru voľnej úvahy, keďže im prináleží posúdiť, či je alebo nie je potrebné zaviesť právo voľby podľa toho, či to považujú za vhodné v závislosti od kontextu

existujúceho v ich krajine v danom okamihu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, body 28 a 29, ako aj citovaný judikatúru).

20 ?lenské štáty môžu tiež pri výkone svojej vo?nej úvahy vylú?i? ur?ité transakcie alebo ur?ité kategórie zdanite?ných osôb z rozsahu pôsobnosti tohto práva (pozri analogicky rozsudok z 12. januára 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, bod 30).

21 Ak však ?lenské štáty využijú svoju možnos? obmedzi? rozsah práva vo?by a stanoví? spôsob jeho vykonávania, musia rešpektova? všeobecné ciele a zásady smernice o DPH, a najmä zásadu da?ovej neutrality a požiadavku správneho, jednoduchého a jednotného uplatnenia stanovených oslobodení od dane (pozri analogicky rozsudok z 12. januára 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, bod 31).

22 V prejednávanej veci sa vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, v rozsahu, v akom stanovuje podmienky vzdania sa oslobodenia od dane uvedeného v ?lánku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH, obmedzuje na stanovenie podmienok, za ktorých môže zdanite?ná osoba uplatni? svoje právo zvoli? si zdanenie dodania nehnute?ností, na základe ktorého bude mať právo na odpo?ítanie dane.

23 Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je v tejto súvislosti podobná právnej úprave, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 9. septembra 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512), a ktorá – keďže ju prijal ?lenský štát, ktorý využil možnos? prizna? svojim zdanite?ným osobám právo zvoli? si zdanenie transakcií spo?ívajúcich v prenájme nehnute?ného majetku – podmie?ovala úplné odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe získaním predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné ú?inky, zo strany da?ového orgánu. V tomto rozsudku však Súdny dvor na jednej strane rozhodol, že keď ?lenský štát podmieni právo vo?by zda?ovania splnením ur?itých zákonných podmienok, tak konanie o udelenie predchádzajúceho súhlasu umož?uje preveri?, ?i boli tieto podmienky splnené, a na druhej strane, že také konanie o udelenie súhlasu, aké zaviedol tento ?lenský štát, nemá za cie? zásah do práva na odpo?ítanie dane, ale naopak umož?uje plný výkon tohto práva za predpokladu dodržiavania ur?itých požiadaviek (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, body 26 a 28).

24 Rovnaký záver platí aj pre takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, keďže táto právna úprava iba stanovuje pravidlá výkonu práva zdanite?ných osôb zvoli? si zdanenie transakcií, ktoré sú v zásade oslobodené od dane. Takáto právna úprava nezasahuje do práva na odpo?ítanie dane, ale naopak umož?uje, ak sa táto možnos? vo?by vykonáva v súlade s pravidlami stanovenými na tento ú?el, výkon tohto práva, ktorý by bol v prípade neexistencie takejto možnosti vylú?ený. Navyše podmienka, pod?a ktorej si predávajúci nehnute?ného majetku môže zvoli? zdanenie predaja len vtedy, ak je nadobúdate? zdanite?nou osobou, ktorá bola v ?ase predaja už identifikovaná pre DPH, prispieva k zabezpe?eniu výkonu práva vo?by v súlade s právnou istotou.

25 Tento záver nie je spochybnený tvrdením, ktoré uviedla najmä Komisia a pod?a ktorého je táto podmienka v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora vyplývajúcu najmä z bodu 32 rozsudku zo 7. marca 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161), pod?a ktorej identifikácia pre DPH, stanovená v ?lánku 214 smernice o DPH, ako aj povinnos? zdanite?nej osoby oznámi? za?atie, zmenu alebo ukon?enie svojej ?innosti pod?a ?lánku 213 tejto smernice, predstavujú iba formálne požiadavky na ú?ely kontroly, ktoré najmä nemôžu spochybni? právo na odpo?ítanie DPH v prípade, keď sú splnené hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých vzniká toto právo. Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov, táto judikatúra je v prejednávanej veci irelevantná, pretože spor vo veci samej sa netýka práva nadobúdate?a, ktorý ešte nebol identifikovaný v ?ase nadobudnutia predmetného nehnute?ného majetku, na odpo?ítanie dane,

ale podmienok výkonu práva predávajúceho zvoliť si zdanenie transakcie spočívajúcej v dodaní nehnuteľného majetku.

26 Vzhľadom na tieto úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 135 a 137 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje právo zdaniteľnej osoby zvoliť si uplatnenie DPH na predaj nehnuteľného majetku tým, aby bol tento majetok prevedený na zdaniteľnú osobu, ktorá bola v čase uzavretia transakcie už identifikovaná pre DPH.

O druhej a tretej otázke

27 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, podľa ktorých je predávajúci nehnuteľného majetku povinný vykonať úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s týmto majetkom v dôsledku toho, že mu nebolo priznané právo zvoliť si zdanenie tohto predaja z dôvodu, že v čase tohto predaja nadobúdateľ nespĺňa podmienky stanovené na účely výkonu tohto práva predávajúcim.

28 S cieľom odpovedať na túto otázku treba po prvé konštatovať, že povinnosť vykonať úpravu, o ktorú ide vo veci samej, vyplýva zo skutočnosti, že v prejednávanej veci nedošlo k platnému vzdaniu sa práva na oslobodenie tejto transakcie od dane.

29 Po druhé, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, Súdny dvor rozhodol, že táto zásada bráni najmä tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielnym spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Turnofund Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, bod 33, ako aj citovaných judikatúr).

30 V prejednávanej veci ani z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani z pripomienok predložených Súdnemu dvoru nevyplýva, že by vnútroštátna právna úprava alebo prax, o ktoré ide vo veci samej, zavádzali rozdielne zaobchádzanie s transakciami, ktoré sú podobné a navzájom si konkurujú. Z dôvodov, ktoré podrobnejšie rozvinula generálna advokátka v bodoch 30 až 35 a 46 svojich návrhov, je cieľom práva zvoliť si zdanenie dodania nehnuteľného majetku totiž zabrániť konkurenčnému znevýhodneniu zdaniteľnej osoby, ktorá toto dodanie uskutočňuje, čo je práve účelom uplatňovania zásady daňovej neutrality, pričom podmienky výkonu práva zvoliť si zdanenie, ktoré stanovuje vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sú rovnaké pre všetky zdaniteľné osoby bez ohľadu na ich právnu subjektivitu alebo právnu formu, keďže tento výkon závisí výlučne od identifikácie nadobúdateľa pre DPH v čase dodania tovaru.

31 Po tretie, pokiaľ ide o zásadu efektivity, ktorá bráni tomu, aby vnútroštátne procesné ustanovenie prakticky znemožňovalo alebo nadmerne sťažovalo uplatňovanie práva Únie, v tomto prípade výkon práva na odpočítanie dane, treba pripomenúť, že ako vyplýva z bodu 24 tohto rozsudku, právna úprava, o akú ide vo veci samej, len stanovuje pravidlá výkonu práva zdaniteľných osôb zvoliť si zdanenie transakcií, ktoré sú v zásade oslobodené od dane, a nemá vplyv na právo na odpočítanie dane. Okrem toho ani z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani z pripomienok predložených Súdnemu dvoru nevyplýva, že by vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, alebo jej uplatnenie správnym orgánom akýmkoľvek spôsobom mohli viesť k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práva na odpočítanie dane.

32 Naproti tomu podmienky výkonu práva voľby sú vopred známe a ako uviedla generálna advokátka v bode 53 svojich návrhov, taká zdaniteľná osoba, akou je Arvi, má k dispozícii viacero prostriedkov na to, aby mohla dodržať podmienky stanovené na vnútroštátnej úrovni, a tak účinne

uplatniť svoje právo na odpočítanie dane.

33 Zásada efektivity teda nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, o aké ide vo veci samej.

34 Po štvrté, pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, alebo jej uplatnenie daňovými orgánmi sú v súlade so zásadou proporcionality, ktorú tiež uvádza vnútroštátny súd, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora na to, aby vnútroštátne opatrenie bolo v súlade s uvedenou zásadou, musí byť vhodné na zabezpečenie dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. októbra 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, bod 58).

35 V prejednávanej veci požiadavka, podľa ktorej nadobúdateľ musí byť v prípade predaja zdaniteľnou osobou už identifikovanou pre DPH, aby sa predávajúci mohol rozhodnúť pre zdanenie transakcie, prispieva k ochrane právnej istoty poskytovateľa služieb, keďže mu umožňuje uistiť sa, že bude môcť platne vykonať svoje právo zvoliť si zdanenie, a zaručiť riadny výber DPH. Takáto požiadavka je teda vhodná na dosiahnutie sledovaného cieľa.

36 Okrem toho nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, keďže umožňuje zabezpečiť, že pred uskutočnením transakcie, ktorú chce zdaniteľná osoba zdať v nadväznosti na výkon svojho práva voľby, je táto zdaniteľná osoba schopná zistiť, či bude môcť platne vykonať toto právo voľby, a to bez toho, aby bolo potrebné, aby sama alebo daňový orgán vykonalí zdŕhavé overovanie alebo skúmanie postavenia nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby.

37 Vzhľadom na vysvetlenia poskytnuté vnútroštátnym súdom v jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania treba dodať, že príslušné orgány nemôžu okrem okolnosti, že transakcia je alebo nie je oslobodená od dane, zohľadniť aj iné okolnosti, ako je napríklad spôsob využívania nehnuteľného majetku nadobúdateľom. Relevantnou skutočnosťou na účely práva na odpočítanie dane a prípadnej povinnosti vykonať úpravu je totiž povaha činnosti, v rámci ktorej zdaniteľná osoba – predávajúci využila predmetný nehnuteľný majetok. Zohľadnenie následného využívania nehnuteľného majetku zo strany jeho nadobúdateľa na účely určenia, či ide o transakciu podliehajúcu DPH, by navyše narušilo zásadu právnej istoty. Platí to tým viac vtedy, keď by nadobúdateľovi prináležalo vykonať úpravu DPH odpočítanú na vstupe, ak by mal predmetný nehnuteľný majetok využívať na transakcie oslobodené od dane alebo nepodliehajúce DPH. Takáto zmena účelového určenia však nemôže viesť k tomu, aby úprava odpočítania DPH týkajúca sa dodania tovaru alebo poskytnutia služby zaťažovala inú zdaniteľnú osobu, než je tá, ktorá vykonala uvedené odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. novembra 2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, body 46 a 47).

38 V prejednávanej veci teda využívanie nehnuteľného majetku, ktorý Fondas nadobudla od spoločnosti Arvi, nemôže mať vplyv na právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe spoločnosťou Arvi pri nadobudnutí tohto majetku. Ide o dve samostatné transakcie týkajúce sa odlišných zdaniteľných osôb, pričom každá z nich vykonáva svoju vlastnú hospodársku činnosť.

39 Napokon, pokiaľ ide o to, či vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či nedošlo k podvodu alebo zneužitiu, stačí pripomenúť, že na jednej strane, ak daňový orgán dospeje ku konštatovaniu, že právo na odpočítanie dane bolo vykonané podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom, je oprávnený so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie odpočítaných súm (rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 52). Na druhej strane zdaniteľné osoby majú vo všeobecnosti slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru alebo taký spôsob uskutočňovania transakcií, ktoré považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na obmedzenie svojich daňových nákladov, keďže zásada zákazu

zneužívajúcich postupov zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality, vykonané výlužne s cieľom získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice o DPH (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 62 a citovanú judikatúru).

40 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na druhú a tretiu otázku odpovedať tak, že ustanovenia smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, podľa ktorých je predávajúci nehnuteľného majetku povinný vykonať úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s týmto majetkom v dôsledku toho, že mu nebolo priznané právo zvoliť si zdanenie tohto predaja z dôvodu, že v ňase tohto predaja nadobúdateľ nespĺňa podmienky stanovené na účely výkonu tohto práva predávajúcim. Hoci skutočné využívanie predmetnej nehnuteľnosti nadobúdateľom v rámci činností podliehajúcich DPH nie je v tejto súvislosti relevantné, príslušné orgány sú aj napriek tomu povinné overiť prípadnú existenciu podvodu alebo zneužitia zo strany zdaniteľnej osoby, ktorá mala v úmysle uplatniť svoje právo zvoliť si zdanenie predmetnej transakcie.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

- Články 135 a 137 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje právo zdaniteľnej osoby zvoliť si uplatnenie dane z pridanej hodnoty (DPH) na predaj nehnuteľného majetku tým, aby bol tento majetok prevedený na zdaniteľnú osobu, ktorá bola v ňase uzavretia transakcie už identifikovaná pre DPH.**
- Ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, podľa ktorých je predávajúci nehnuteľného majetku povinný vykonať úpravu odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe v súvislosti s týmto majetkom v dôsledku toho, že mu nebolo priznané právo zvoliť si zdanenie tohto predaja z dôvodu, že v ňase tohto predaja nadobúdateľ nespĺňa podmienky stanovené na účely výkonu tohto práva predávajúcim. Hoci skutočné využívanie predmetnej nehnuteľnosti nadobúdateľom v rámci činností podliehajúcich DPH nie je v tejto súvislosti relevantné, príslušné orgány sú aj napriek tomu povinné overiť prípadnú existenciu podvodu alebo zneužitia zo strany zdaniteľnej osoby, ktorá mala v úmysle uplatniť svoje právo zvoliť si zdanenie predmetnej transakcie.**

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.