

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (drugi senat)

z dne 30. junija 2022(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 137 – Sistem izbirne obdavčitve – Pogoji – Nacionalna ureditev, ki pravico davčnega zavezanca, da izbere, da bo za prodajo nepremičnine obračunal DDV, pogojuje s tem, da se ta nepremičnina prenese na davčnega zavezanca, ki je že identificiran za DDV – Obveznost popraviti odbitke DDV v primeru nespoštovanja tega pogoja – Načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti“

V zadevi C-56/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložila Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) z odločbo z dne 16. oktobra 2020, ki je na Sodišče prispela 29. januarja 2021, v postopku

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SODIŠE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, J. Passer, F. Biltgen (poročevalec), N. Wahl, sodniki, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za UAB „ARVI“ ir ko L. Augustinavičienė in A. Paulauskas, advokatai,
- za litovsko vlado K. Dieninis in V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in L. Lozano Palacios, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 24. marca 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 135 in 137 Direktive

Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter na?el dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo UAB „ARVI“ ir ko (v nadaljevanju: Arvi) in Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nacionalni dav?ni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve, v nadaljevanju: nacionalni dav?ni inšpektorat) v zvezi z uveljavljanjem pravice do izbire za obdav?itev nepremi?nine, prodane dav?nemu zavezancu, ki v trenutku prodaje ni bil identificiran za davek na dodano vrednost (DDV), ter pogoji za izvajanje pravice do odbitka vstopnega DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 135(1) Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice oprostitjo naslednje transakcije:

[...]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljiš?, na katerih stojijo, razen tistih[, opravljenih pred prvo vselitvijo];

[...]“

4 ?len 137 te direktive dolo?a:

„1. Države ?lanice lahko dovolijo dav?nim zavezancem pravico do izbire za obdav?itev naslednjih transakcij:

[...]

(b) dobave objektov ali delov objektov ter zemljiš?, na katerih stojijo, razen tistih[, opravljenih pred prvo vselitvijo];

[...]

2. Države ?lanice podrobneje dolo?ijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1.

Države ?lanice lahko omejijo obseg te pravice do izbire.“

5 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

6 ?len 213(1) iste direktive dolo?a:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.“

7 člen 214(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;

[...]“

Litovsko pravo

8 člen 32(3) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (zakon Republike Litve št. IX-751 o davku na dodano vrednost) z dne 5. marca 2002 (Žin., 2002, št. 35-1271), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Davčni zavezanec lahko za blago, ki je nepremično po naravi in ki je oproščeno DDV na podlagi odstavkov 1 ali 2 tega člena, izbere obdavčitev v skladu z načini, ki jih določa ta zakon, če je blago dobavljeno ali drugače preneseno na davčnega zavezanca, ki je identificiran za DDV [...], ta možnost pa se najmanj 24 mesecev od datuma prijave izbire uporablja za vse ustrezne transakcije tega davčnega zavezanca. Davčni zavezanec mora svojo izbiro prijaviti v skladu z načini, ki jih določa centralna davčna uprava. [...]“

9 člen 58(1) tega zakona določa:

„Oseba, identificirana za DDV, ima pravico odbiti vstopni ali uvozni DDV iz naslova pridobljenih ali uvoženih proizvodov ali storitev, če so ti proizvodi oziroma storitve namenjeni uporabi za potrebe naslednjih dejavnosti te osebe:

1. dobava blaga ali opravljanje storitev, ki sta predmet DDV;

[...]“

10 člen 67(2) navedenega zakona določa:

„Odbitek je treba popravljati v skladu z načini, ki jih določa ta člen: v zvezi z blagom, ki je nepremično po naravi, v obdobju desetih let [...] od davčnega obdobja, v katerem je bil v celoti ali delno odbit vstopni ali uvozni DDV na to blago (v primeru bistvenega izboljšanja objekta (konstrukcije) se odbitek vstopnega DDV na tako proizvedeno opredmeteno osnovno sredstvo popravlja v obdobju desetih let od davčnega obdobja, v katerem so bile izboljšave zaključene). [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (regionalni davčni inšpektorat okrožja Kaunas, Litva, v nadaljevanju: regionalni davčni inšpektorat) je po opravljenem nadzoru v zvezi s pravilnostjo izračuna, obračuna in plačila DDV s strani družbe Arvi 15. aprila 2020 pripravil

poročilo o davčnem nadzoru, v katerem je bilo ugotovljeno, da je ta družba 8. maja 2015 v okviru prodaje nepremičnine družbi UAB „Investicijų ir inovacijų fondas“ (v nadaljevanju: Fondas) napačno uporabila izstopni DDV. Regionalni davčni inšpektorat je v tem poročilu namreč ugotovil, da ker družba Fondas v trenutku navedene prodaje še ni bila identificirana za DDV, družba Arvi ni mogla izbrati obdavčitve te transakcije in posledično tudi ne obračunati ustreznega izstopnega DDV, tako da bi morala v obračunu DDV popraviti znesek odbitega vstopnega DDV.

12 Ta inšpektorat je z odločbo z dne 22. maja 2020 navedeno poročilo o nadzoru potrdil in družbi Arvi naložil plačilo ustreznega zneska DDV, povečane za globe in zamudne obresti.

13 Ker je bila pritožba, vložena zoper to odločbo, zavrnjena z odločbo nacionalnega davčnega inšpektorata z dne 23. julija 2020, je družba Arvi zadevo predložila Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve).

14 Ta organ se najprej sprašuje, ali je litovski zakonodajalec – s tem, da se je pri izvajanju svoje diskrecijske pravice odločil, da pravico do izbire za obdavčitev pogoji s tem, da je pridobitelj izključno davčni zavezanec, identificiran za DDV – spoštoval Direktivo o DDV, ob upoštevanju njenih ciljev in duha. Zatem se sprašuje, ali odločitev davčnega zavezanca, da za dobavo stare nepremičnine obračuna DDV, čeprav taka odločitev ni v skladu z zahtevo iz člena 32 zakona o DDV, da mora pridobitelj biti davčni zavezanec, identificiran za DDV, kljub temu omogoča, da se taka transakcija šteje za dobavo investicijskega blaga, obdavčljivo z DDV, ki ne povzroči obveznosti dobavitelja, da popravi odbitek DDV. Nazadnje želi izvedeti, ali nacionalni davčni inšpektorat s tem, da zahteva, da dobavitelj popravi odbitek vstopnega DDV, čeprav je bil pridobitelj blaga identificiran za DDV en mesec po sklenitvi transakcije, ravna v skladu z duhom Direktive o DDV in načeli, ki jih je Sodišče razvilo v svoji sodni praksi.

15 V teh okoliščinah je Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) prekinila odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložila ta vprašanja:

„1. Ali je nacionalna ureditev, na podlagi katere lahko oseba, identificirana za DDV, izbere obračun DDV za [dobavo] nepremičnine, oproščene DDV, le če se ta nepremičnina prenese na davčnega zavezanca, ki je v trenutku sklenitve transakcije identificiran za DDV, v skladu s členoma 135 in 137 Direktive o DDV ter načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je razlaga nacionalne zakonodaje, v skladu s katero mora dobavitelj nepremičnine popraviti odbitek vstopnega DDV v zvezi s to nepremičnino, ker je za to dobavo izbral obračun DDV, čeprav ta izbira v skladu z nacionalno zakonodajo ni mogoča zgolj zato, ker pridobitelj ni oseba, identificirana za DDV, v skladu z določbami Direktive o DDV, ki urejajo pravico dobavitelja do odbitka in popravka, ter z načeloma nevtralnosti in učinkovitosti DDV?

3. Ali je upravna praksa, na podlagi katere mora dobavitelj nepremičnine v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, popraviti odbitek vstopnega DDV v zvezi s pridobitvijo oziroma proizvodnjo te nepremičnine, ker se ta transakcija šteje za dobavo nepremičnine, oproščeno DDV, zaradi neobstoja pravice obračunati DDV v zvezi s to dobavo (ker pridobitelj v trenutku sklenitve te transakcije ni imel identifikacijske številke za DDV), čeprav je pridobitelj pred sklenitvijo transakcije že zaprosil za identifikacijo za DDV in je bil identificiran za DDV en mesec po tej sklenitvi, v skladu z določbami Direktive o DDV v zvezi s pravico dobavitelja do odbitka DDV in popravka ter z načelom nevtralnosti DDV? Ali je v takem primeru treba ugotoviti, ali je pridobitelj nepremičnine, ki je po transakciji identificiran za DDV, dejansko uporabljal pridobljeno nepremičnino v okviru dejavnosti, ki je predmet DDV, in da ni dokazov o goljufiji ali zlorabi?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 135 in 137 Direktive o DDV ter načeli davčne nevtralnosti in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki pravico davčnega zavezanca, da izbere, da bo za prodajo nepremičnine obračunal DDV, pogojuje s tem, da se ta nepremičnina prenese na davčnega zavezanca, ki je v trenutku sklenitve transakcije že identificiran za DDV.

17 V zvezi s tem je treba poudariti, na eni strani, da člen 137 Direktive o DDV v odstavku 1 določa, da lahko države članice davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev med drugim „dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih[, opravljenih pred prvo vselitvijo]“, v odstavku 2 tega člena pa je pojasnjeno, da države članice „podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1“ in „lahko omejijo obseg te pravice do izbire“.

18 Na drugi strani, iz sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 13(C) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) – ki pa jo je mogoče po analogiji prenesti na člen 137 Direktive o DDV, ki ima v bistvu enako vsebino – izhaja, da lahko države članice v skladu z možnostjo iz tega člena upravičencem oprostitvev, določenih v navedeni direktivi, omogočijo, da se odrežejo oprostitvi bodisi v vseh primerih, bodisi z nekaterimi omejitvami, bodisi glede na določena podrobna pravila (glej po analogiji sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točka 27 in navedena sodna praksa).

19 Tako člen 137 Direktive o DDV državam članicam ne omogoča le, da davčnim zavezancem podelijo pravico do izbire za obdavčitev transakcij, na katere se ta določba nanaša, ampak tudi, da omejijo obseg te pravice ali jo odpravijo. Zato države članice v okviru tega člena uživajo široko pravico do proste presoje, saj so dolžne presoditi, ali je treba pravico do izbire uvesti glede na to, kaj se njim zdi primerno za razmerja, ki v določenem trenutku obstajajo v njihovi državi (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

20 Države članice lahko pri izvrševanju svoje pravice do proste presoje tudi izključijo nekatere transakcije ali nekatere kategorije davčnih zavezancev iz obsega te pravice (glej po analogiji sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točka 30).

21 Vendar je treba, kadar države članice uporabijo svojo možnost, da omejijo obseg pravice do izbire in da določijo načine njenega izvajanja, spoštovati cilje in splošna načela Direktive o DDV, zlasti načelo davčne nevtralnosti ter zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitvev (glej po analogiji sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točka 31).

22 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari pri določanju načinov odpovedi oprostitvi iz člena 135(1)(j) Direktive o DDV določa le pogoje, pod katerimi lahko davčni zavezanec uveljavlja pravico do izbire za obdavčitev dobave nepremičnin, na podlagi katere bo imel pravico do odbitka.

23 Nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari je glede tega podobna ureditvi iz zadeve, v

kateri je bila izdana sodba z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), in ki jo je sprejela država članica, ki je uporabila možnost, da davčnim zavezancem dovoli pravico do izbire za obdavčitev transakcij lizinga in dajanja nepremičnin v najem, pri čemer je bil s to ureditvijo za odbitek celotnega vstopnega DDV določen pogoj pridobitve neretroaktivne predhodne odobritve od davčne uprave. Sodišče pa je v tej sodbi razsodilo, na eni strani, da ko država članica postavi nekatere zakonske pogoje za pravico do izbire za obdavčitev, postopek predhodne odobritve omogoča, da se preveri, ali so ti pogoji izpolnjeni, in na drugi strani, da se s postopkom odobritve, kakršen je ta, ki ga je uvedla ta država članica, ne skuša kršiti pravica do odbitka, temveč ta postopek, nasprotno, omogoča, da se ta pravica v celoti izvršuje, če se spoštujejo nekatere zahteve (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, točki 26 in 28).

24 Enaka ugotovitev velja za ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, saj ta ureditev zgolj določa pogoje za izvajanje pravice davčnih zavezancev do izbire za obdavčitev transakcij, ki so na celoma oproščene. S tako ureditvijo se ne krši pravica do odbitka, temveč je z njo, nasprotno, omogočeno – kadar se ta izbira izvršuje v skladu s pogoji, ki so za to določeni – uveljavljanje te pravice, ki bi bila, če take izbire ne bi bilo, izključena. Poleg tega pogoj, v skladu s katerim lahko prodajalec nepremičnine izbere obdavčitev prodaje le, če je pridobitelj davčni zavezanec, ki je v trenutku prodaje že identificiran za DDV, prispeva k zagotavljanju izvajanja pravice do izbire ob spoštovanju pravne varnosti.

25 Te ugotovitve ne omajajo trditve, ki jo je navedla zlasti Komisija, da je ta pogoj v nasprotju s sodno prakso Sodišča, ki izhaja med drugim iz točke 32 sodbe z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), v skladu s katero sta identifikacija za DDV iz člena 214 Direktive o DDV in dolžnost davčnega zavezanca, da prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svojih dejavnosti, iz člena 213 te direktive zgolj formalni zahtevi zaradi izvajanja nadzora in zato med drugim ne moreta izpodbiti pravice do odbitka DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji za nastanek te pravice. Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 56 sklepnih predlogov, ta sodna praksa namreč v obravnavanem primeru ni upoštevana, ker se postopek v glavni stvari ne nanaša na pravico do odbitka pridobitelja, ki v trenutku pridobitve zadevne nepremičnine še ni identificiran, temveč na pogoje, pod katerimi prodajalec uveljavlja pravico do izbire za obdavčitev transakcije dobave nepremičnine.

26 Glede na te preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 135 in 137 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki pravico davčnega zavezanca, da izbere, da bo za prodajo nepremičnine obračunal DDV, pogojuje s tem, da se ta nepremičnina prenese na davčnega zavezanca, ki je v trenutku sklenitve transakcije že identificiran za DDV.

Drugo in tretje vprašanje

27 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, uinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji in praksi, v skladu s katerima mora prodajalec nepremičnine popraviti odbitek vstopnega DDV v zvezi s to nepremičnino po tem, ko mu pravica do izbire za obdavčitev te prodaje ni bila priznana, ker na datum navedene prodaje pridobitelj ni izpolnjeval pogojev, pod katerimi lahko prodajalec to pravico uveljavlja.

28 Za odgovor na to vprašanje je treba, prvi?, ugotoviti, da obveznost popravka iz postopka v glavni stvari izhaja iz dejstva, da v obravnavanem primeru ni bilo veljavne odpovedi oprostitvi te transakcije.

29 Drugi?, Sodiš?e je v zvezi z na?elom dav?ne nevtralnosti razsodilo, da to na?elo nasprotuje predvsem temu, da se podobne storitve, ki so tako med seboj konkuren?ne, obravnavajo razli?no z vidika DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 33 in navedena sodna praksa).

30 V obravnavanem primeru niti iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be niti iz stališ?, predloženih Sodiš?u, ne izhaja, da nacionalna ureditev ali praksa iz postopka v glavni stvari uvajata razli?no obravnavanje podobnih in medsebojno konkuren?nih transakcij. Namen pravice do izbire za obdav?itev dobave nepremi?nine je namre? – iz razlogov, ki jih je generalna pravobranilka obširneje razvila v to?kah od 30 do 35 in 46 sklepnih predlogov – prepre?iti, da bi bil dav?ni zavezanec, ki opravi to dobavo, v slabšem konkuren?nem položaju, prav to pa se uresni?uje z na?elom dav?ne nevtralnosti, pri ?emer so pogoji za uveljavljanje pravice do izbire za obdav?itev, ki jih dolo?a nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, enaki za vse dav?ne zavezance, ne glede na njihovo velikost ali pravno obliko, ker je to uveljavljanje odvisno le od tega, da je pridobitelj v trenutku dobave nepremi?nine identificiran za DDV.

31 Tretji?, v zvezi z na?elom u?inkovitosti, ki nasprotuje temu, da nacionalna postopkovna dolo?ba v praksi onemogo?a ali ?ezmerno ote?uje uporabo prava Unije, v obravnavanem primeru uveljavljanje pravice do odbitka, je treba opozoriti, da ? kot izhaja iz to?ke 24 te sodbe ? ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, zgolj dolo?a pogoje za uveljavljanje pravice dav?nih zavezancev do izbire za obdav?itev transakcij, ki so na?eloma oproš?ene, in se z njo ne krši pravica do odbitka. Poleg tega niti iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be niti iz stališ?, predloženih Sodiš?u, ne izhaja, da bi lahko nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ali uporaba te ureditve s strani uprave na kakršen koli na?in v praksi onemogo?ala oziroma ?ezmerno ote?evala uveljavljanje pravice do odbitka.

32 Nasprotno, pogoji za uveljavljanje pravice do izbire so znani vnaprej, dav?ni zavezanec, kot je družba Arvi, pa ima – kot je generalna pravobranilka navedla v to?ki 53 sklepnih predlogov – na voljo ve? možnosti, da zadosti pogojem, dolo?enim na nacionalni ravni, in tako dejansko uveljavlja pravico do odbitka.

33 Zato na?elo u?inkovitosti ne nasprotuje nacionalni ureditvi ali praksi, kakršni sta ti v postopku v glavni stvari.

34 ?etrty?, glede vprašanja, ali sta nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari oziroma uporaba te ureditve s strani dav?ne uprave v skladu z na?elom sorazmernosti – na katero se prav tako sklicuje predložitveno sodiš?e – je treba opozoriti, da mora v skladu s sodno prakso Sodiš?a nacionalni ukrep, zato da je skladen z navedenim na?elom, biti primeren, da zagotovi uresni?itev zastavljenega cilja, in ne sme prese?i tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2010, Schmelz, C?97/09, EU:C:2010:632, to?ka 58).

35 V obravnavanem primeru zahteva, da mora biti zato, da lahko prodajalec izbere obdav?itev transakcije, pridobitelj dav?ni zavezanec, ki je v trenutku prodaje že identificiran za DDV, prispeva k varstvu pravne varnosti izvajalca, saj mu omogo?a, da se prepri?a, da bo lahko veljavno uveljavljal pravico do izbire za obdav?itev, in k temu, da se zagotovi pravilno pobiranje DDV. Taka zahteva je torej primerna za uresni?itev zastavljenega cilja.

36 Poleg tega taka zahteva ne presega tega, kar je nujno, da se zastavljeni cilj doseže, saj

omogoča, da se zagotovi, da lahko davčni zavezanec pred izvedbo transakcije, za katero bi želel, da se obdavči po uveljavljanju njegove pravice do izbire, ugotovi, ali bo lahko veljavno uveljavljal to pravico do izbire, in to ne da bi moral sam ali da bi morala davčna uprava opraviti dolgotrajna preverjanja ali poizvedovanja o statusu pridobitelja kot davčnega zavezanca.

37 Glede na pojasnila predložitvenega sodišča v predlogu za sprejetje predhodne odločbe je treba dodati, da pristojni organi poleg okoliščin, da je transakcija oproščena obdavčitve ali ne, ne smejo upoštevati drugih okoliščin, kot je uporaba nepremičnine s strani pridobitelja. Element, ki je upošteven za namene pravice do odbitka in morebitne obveznosti popravka, je namreč narava dejavnosti, za katero je davčni zavezanec prodajalec uporabljal zadevno nepremičnino. Z upoštevanjem tudi pridobiteljeve kasnejše uporabe nepremičnine pri ugotavljanju, ali gre za transakcijo, ki je predmet DDV ali ne, bi se kršilo načelo pravne varnosti. To velja še toliko bolj, ker bi moral pridobitelj popraviti odbitek vstopnega DDV, če bi moral zadevno nepremičnino uporabljati za oproščene transakcije ali transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. Vendar taka sprememba uporabe ne more voditi do tega, da bi popravek odbitka DDV v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev nosil drug davčni zavezanec kot tisti, ki je navedeni odbitek izvedel (glej v tem smislu sodbo z dne 26. novembra 2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, točki 46 in 47).

38 V obravnavanem primeru uporaba nepremičnine, pridobljene od družbe Arvi, s strani družbe Fondas torej ne more vplivati na pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je družba Arvi plačala ob pridobitvi te nepremičnine. Gre za ločeni transakciji v zvezi z ločenima davčnima zavezancema, od katerih vsak opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

39 V preostalem je v zvezi z vprašanjem, ali mora predložitveno sodišče preveriti, da ni prišlo do goljufije ali zlorabe, dovolj spomniti, na eni strani, da če bi davčni organi ugotovili, da se je pravica do odbitka izvajala goljufivo ali z zlorabo, bi lahko zahtevali, z retroaktivnim učinkom, vračilo odbitih zneskov (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 52). Na drugi strani, davčni zavezanci se na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena, saj načelo prepovedi zlorab prepoveduje le popolnoma umetne konstrukcije brez gospodarske stvarnosti, opravljene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji Direktive o DDV (glej v tem smislu sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 62 in navedena sodna praksa).

40 Glede na zgornje preudarke je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji in praksi, v skladu s katerima mora prodajalec nepremičnine popraviti odbitek vstopnega DDV v zvezi s to nepremičnino po tem, ko mu pravica do izbire za obdavčitev te prodaje ni bila priznana, ker na datum navedene prodaje pridobitelj ni izpolnjeval pogojev, pod katerimi lahko prodajalec to pravico uveljavlja. Čeprav pridobiteljeva dejanska uporaba zadevne nepremičnine v okviru dejavnosti, ki so predmet DDV, v zvezi s tem ni upoštevana, morajo pristojni organi kljub temu preveriti morebiten obstoj goljufije ali zlorabe s strani davčnega zavezanca, ki je pravico do izbire za obdavčitev zadevne transakcije nameraval uveljavljati.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališev Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člena 135 in 137 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki pravico davčnega zavezanca, da izbere, da bo za prodajo nepremnine obračunal davek na dodano vrednost (DDV), pogojuje s tem, da se ta nepremnina prenese na davčnega zavezanca, ki je v trenutku sklenitve transakcije že identificiran za DDV.
2. Določbe Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji in praksi, v skladu s katerima mora prodajalec nepremnine popraviti odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s to nepremnino po tem, ko mu pravica do izbire za obdavčitev te prodaje ni bila priznana, ker na datum navedene prodaje pridobitelj ni izpolnjeval pogojev, pod katerimi lahko prodajalec to pravico uveljavlja. Čeprav pridobiteljeva dejanska uporaba zadevne nepremnine v okviru dejavnosti, ki so predmet DDV, v zvezi s tem ni upoštevana, morajo pristojni organi kljub temu preveriti morebiten obstoj goljufije ali zlorabe s strani davčnega zavezanca, ki je pravico do izbire za obdavčitev zadevne transakcije nameraval uveljavljati.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.