

null

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 24. března 2022(1)

Věc C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Mokestininių ginklų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky, Litva)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právo – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 137 – Možnost zvolit si u plnění osvobozených od daní režim daňové povinnosti – Podmínky pro uplatnění práva volby – Prostor členských států pro uvážení – O smyslu formy – Důsledky nedodržení formálních náležitostí“

I. Úvod

1. Již v roce 1858 Rudolf von Jhering – známý německý právní teoretik – prohlásil: „Forma je zapíráhlý nepřítel svévolí, dvojí svobody.“(2)
2. Zejména z tohoto důvodu spojila Litva jisté hmotné právní důsledky stanovené právem v oblasti DPH s dodržáním určitých formalit. Volba režimu daňové povinnosti je tak možná pouze u plnění, které je poskytováno registrovanému plátcí DPH. V projednávaném případě mohla být registrace kupujícího provedena teprve o měsíce později. V okamžiku uskutečnění daného plnění tedy tato podmínka nebyla splněna. V důsledku toho se poskytovatel podle litevského práva nemohl vzdát osvobození daného plnění od daní. Musel proto výlučně z důvodu nedodržení formálních náležitostí *pro rata temporis* provést opravu svého odpočtu DPH u nákladů na výstavbu.

3. Podle judikatury Soudního dvora však má v právu v oblasti DPH v určitých případech před dodržáním formalit přednost hmotněprávní posouzení („*substance over form*“)(3), a to zejména u odpotů daní na vstupu nebo osvobození plnění od daní. Lze ale tento přístup přenést i na práva volby přiznaná členským státem? V projednávaném případě se jedná o význam formálních podmínek v případě, že členský stát uplatnil své právo volby a stanovil možnost zvolit si režim daňové povinnosti. Komise i za těchto okolností argumentuje ve prospěch ryze hmotněprávního posouzení.

4. Naproti tomu unijní normotvůrce v poslední době vychází spíše z myšlenky zajištění právní jistoty prostřednictvím dodržování formálních náležitostí. Dokládá to přepracované znění čl. 138 odst. 1 a odst. 1a směrnice o DPH(4), které však v tomto případě ještě není relevantní. Možná se i unijní normotvůrce v tomto ohledu řídil výše uvedeným citátem. Každopádně se Soudnímu dvoru v této věci opět naskýtá možnost zabývat se „smyslem formy“ v právu v oblasti DPH(5) – tentokrát v souvislosti s možností volby.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Právní rámec tvoří směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty(6) (dále jen „směrnice o DPH“).

6. Článek 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH obsahuje toto osvobození od daní:

„1. členské státy osvobodí od daní tato plnění:

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a)“.

7. Článek 137 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH v této souvislosti stanoví:

„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 příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a)“.

8. Článek 137 odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1. členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

9. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví hmotněprávní rozsah odpotů daní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpotů 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“.

10. Článek 187 směrnice se týká opravy odpotů daní a zní:

„1. V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží

pořízeno nebo vyrobeno.

Litevské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období plných pět let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

[...]"

11. Článek 188 směrnice o DPH stanoví:

„1. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou činnost.

Ekonomická činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li dodání investičního majetku zdaněno.

Ekonomická činnost se považuje za plně osvobozenou od daně, je-li dodání investičního majetku osvobozeno od daně.

2. Oprava podle odstavce 1 se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo. Je-li však dodání investičního majetku osvobozeno od daně, mohou litevské státy nevyžadovat opravu, je-li pořizovatelem osoba povinná k dani, která využívá daný investiční majetek výhradně k plněním, u nichž je daň odpočitatelná.“

B. Litevské právo

12. Článek 32 odst. 3 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) zakotvuje pravomoc litevských států stanovenou v čl. 137 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH a stanoví:

„Osoba povinná k dani se může rozhodnout, že se u nemovitých věcí, které jsou podle odstavce 1 nebo 2 tohoto článku osvobozeny od DPH, v souladu s podmínkami stanovenými tímto zákonem uplatňuje DPH, pokud je daná nemovitá věc prodána nebo jinak převedena osobou povinné k dani, která je registrovaným plátcem DPH [...]; tato volba platí po dobu alespoň 24 měsíců ode dne vykonání této volby, a to pro všechna relevantní plnění uskutečňovaná touto osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani svou volbu vykoná společně stanoveným ústředním daňovým orgánem. [...].“

13. Podle čl. 58 odst. 1 zákona o DPH platí, že „plátce DPH je oprávněn provést odpočet DPH na vstupu nebo při dovozu, která je splatná v souvislosti s pořízením nebo dovozem zboží nebo služeb, pokud jsou toto zboží nebo služby určeny k použití pro účely následujících činností tohoto plátce DPH: 1. dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH [...]“.

14. Článek 67 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„Odpověď daně musí být zpětně uvedeným v tomto článku opraveny: pokud jde o nemovitě vyci, do 10 let [...] od zdanovacího období, ve kterém byla DPH na vstupu nebo při dovozu zcela nebo zčásti odečtena (v případě prací souvisejících s rekonstrukcí budov/staveb se oprava odpovědi daně u takto vytvořeného investičního majetku provede do 10 let od zdanovacího období, ve kterém byly dané práce dokončeny). [...]“

15. V článku 67 odst. 5 zákona o DPH je uvedeno:

„Ukáže-li se, že investiční majetek je užíván pro účely jiných činností, než jsou činnosti uvedené v čl. 58 odst. 1 tohoto zákona, nebo zanikl, provede se oprava odpovědi daně v přiznání k DPH za zdanovací období, ve kterém výše uvedené okolnosti vyšly najevo, a to tak, že se náležitě zvýší částka DPH, která má být odvedena (nebo se náležitě sníží částka DPH, která má být vrácena) (tedy o část DPH na vstupu nebo DPH při dovozu odpovídající době, která zbývá do konce lhůty pro provedení opravy odpovědi daně na vstupu).“

16. Litevská republika se rozhodla nevyužít možnosti stanovené v čl. 188 odst. 2 směrnice o DPH, podle které lze opravu nevyžadovat.

III. Spor v povodním řízení

17. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu vedeného mezi společnostmi s ručením omezeným „ARVI“ ir ko UAB (dále jen „společnost ARVI“) a Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Státní daňová inspekce pro okres Kaunas, Litva, dále jen „daňová správa“).

18. Společnost ARVI na pozemku určeném „pro ostatní účely“, který byl pronajat společností, vybudovala pomocnou budovu „k soukromému užívání“ s posilovnou (dále jen „budova“). Společnost ARVI vykážala náklady na výstavbu a DPH v přiznání k DPH za leden 2013.

19. Dne 8. května 2015 společnost ARVI budovu za 371 582,48 eura včetně DPH ve výši 64 489,52 eura prodala společnosti „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB“ (dále jen „kupující“). V době prodeje byl sice kupující osobou povinnou k dani, ale nebyl registrovaným plátcem DPH. Je pravda, že v době uzavření smlouvy měl kupující již zažádáno o registraci jako plátce daně. Této (první) žádosti o registraci však – důvody nejsou Soudnímu dvoru známy – nebylo vyhověno. Kupující byl jako plátce DPH zaregistrován až o měsíc později (v červnu 2015).

20. Podle názoru daňové správy je však postavení pořizovatele jako registrovaného plátce DPH nezbytnou podmínkou pro to, aby osoba povinná k dani měla možnost zvolit si režim daňové povinnosti. Proto mělo být s danou transakcí nutně zacházeno jako s dodáním pozemku osvobozeným od daně. Důsledkem toho zase je, že v přiznání k DPH za květen 2015 měl být opraven odpověď daně provedený v lednu 2013. Společnost ARVI tedy měla vykážat částku opravy, která odpovídá období od května 2015 do prosince 2022. Daňová správa proto od společnosti ARVI požadovala zaplacení DPH ve výši 252 296 eur, jakož i související penále a úroky z prodlení.

21. Společnost ARVI naproti tomu zastává názor, že podmínka stanovená v čl. 32 odst. 3 zákona o DPH, podle níž musí být poizovatel nejen osobou povinnou k dani, ale i registrovaným plátcem DPH, představuje porušení zásady daňové neutrality v oblasti DPH a není nikterak slučitelná s cíli směrnice a judikaturou Soudního dvora. Společnost ARVI proto podala stížnost k ústřednímu daňovému orgánu. Tato stížnost byla zamítnuta. Společnost ARVI proti tomuto rozhodnutí podala stížnost k Mokestinių ginų komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky, dále také jen „Komise pro daňové spory“).

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

22. Mokestinių ginų komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky), které byla stížnost předložena, Soudnímu dvoru rozhodnutím ze dne 16. října 2020 předložila tyto předběžné otázky:

„1) Je vnitrostátní právní úprava, podle níž může mít plátc DPH možnost volby v otázce uplatnění DPH, pokud jde o nemovitost osvobozenou od DPH, pouze tehdy, pokud se nemovitost převádí osobou povinnou k dani, která je v okamžiku uzavření transakce registrována jako plátc DPH, slučitelná s výkladem článků 135 a 137 směrnice a se zásadami daňové neutrality a efektivity?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je výklad ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého dodavatel nemovitosti musí opravit odpout DPH zatěžující pořízení převedené nemovitosti, jestliže se rozhodl na dodání nemovitosti uplatnit DPH a takové rozhodnutí není podle vnitrostátních požadavků možné kvůli jediné podmínce, a to že poizovatel nemá postavení registrovaného plátce DPH, slučitelný s ustanoveními směrnice o nároku dodavatele na odpout DPH a o opravě odpoutu a se zásadami neutrality DPH a efektivity?

3) Je správním praxí, podle níž je dodavatel nemovitosti za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, povinen opravit odpout daně zaplacené na vstupu z pořízení/výstavby nemovitosti, jelikož plnění spočívající v prodeji této nemovitosti je považováno za dodání nemovitosti osvobozené od daně z důvodu neexistence možnosti volby v otázce uplatnění DPH (poizovatel nemohl v okamžiku uzavření transakce identifikací číslo pro DPH), aťkoliv v okamžiku uzavření transakce poizovatel nemovitosti o registraci coby plátce DPH požádal a jako plátc DPH byl registrován jeden měsíc po uzavření transakce, slučitelná s ustanoveními směrnice o nároku dodavatele na odpout DPH a o opravě odpoutu a se zásadou neutrality DPH? Je v takovém případě třeba zjistit, zda poizovatel nemovitosti, který se zaregistroval jako plátc DPH po uskutečnění transakce, nabytou nemovitost skutečně používal v rámci činností podléhajících DPH a že neexistují žádné důkazy o podvodu či zneužití?“

23. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření společnost ARVI, Litevská republika a Evropská komise. Soudní dvůr na základě čl. 76 odst. 2 jednacího řádu upustil od konání jednání.

V. Právní posouzení

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

24. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána Mokestinių ginų komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky). Tento orgán se zabývá posuzováním daňových sporů ve fázi před zahájením soudního řízení. Je sice pravda, že Soudní dvůr ohledně této komise v roce 2010 rozhodl, že má povahu soudu oprávněného předkládat předběžné otázky ve smyslu článku 267 SFEU(7). S ohledem na

nedávnou judikaturu Soudního dvora by však mohlo být třeba úvahy z té doby p?ezkoumat(8).

25. V tomto p?ípad? vyplývají pochybnosti o tom, zda má povahu soudu oprávn?ného p?edkládat p?edb?žné otázky ze skute?nosti, že rozhodnutí Komise pro da?ové spory nemohou ob? strany napadnout v témže rozsahu. Da?ová správa proti nim m?že podat opravný prost?edek pouze za mimo?ádných okolností (odlišný výklad da?ového práva ze strany komise a da?ové správy). Zdá se tedy, že rozhodnutí Komise [pro da?ové spory] slouží primárn? k zajišt?ní jednotného výkladu práva v rámci da?ové správy. To by rovn?ž vysv?tlovalo, proč je p?í?len?na nikoli k justici, nýbr? k exekutiv? (vlád?) a až poté ?eší zbývající spory soudy.

26. Na druhou stranu jsou ?leny Komise [pro da?ové spory] nezávislí odborníci a osoba povinná k dani m?že v každém p?ípad? rozhodnutí bez jakéhokoli omezení napadnout p?ed soudem. Zdá se tedy, že skutkový stav se ve srovnání s rozhodnutím [Soudního dvora] z roku 2010 podstatn? nezm?nil, a žádný z ú?astník? ?ízení nevznesl pochybnosti ohledn? oprávn?ní p?edkládat p?edb?žné otázky. Soudní dv?r tudíž nedisponuje žádnými novými, p?esnými informacemi. Proto nadále vycházím z toho, že Komise pro da?ové spory je oprávn?na p?edkládat žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce.

B. K p?edb?žným otázkám

27. Uvedené t?i p?edb?žné otázky se v kone?ném d?sledku všechny týkají otázky, zda sm?rnice o DPH brání vnitrostátní právní úprav?, podle ní? možnost zacházet s pln?ním, které je samo o sob? osvobozené od dan?, i jako se zdanitelným pln?ním, podmi?uje ?lenský stát tím, že p?íjemce je registrovaným plátcem dan?.

28. Vzhledem k tomu, že nedodržení této podmínky má za následek, že poskytovatel musí provést pom?rnou opravu svého odpo?tu dan?, klade p?edkládající soud otázku týkající se porušení zásady neutrality, resp. zásady proporcionality. Zdá se, že p?edkládající soud si klade obzvlášt? posledn? zmín?nou otázku [týkající se zásady proporcionality], jelikož daná podmínka byla spln?na již o m?síc pozd?ji, p?íjemce uskute??uje pln?ní oprav?ující k odpo?tu dan? a podle p?edkládajícího soudu nedošlo k podvodu nebo zneužití.

29. Vzhledem k tomu, že ?ešení všech t?í otázek závisí na tom, jak daleko sahá možnost ?lenských stát? stanovit takovou možnost volby a vázat ji na spln?ní formálních požadavk?, mohou být posuzovány všechny spole?n?. Za tím ú?elem nejprve blíže osv?tlím smysl a ú?el práva volby zmín?ného v ?l. 137 odst. 1 sm?rnice o DPH (k tomu oddíl C). Následn? nastíním meze regula?ních pravomocí, pokud jde o pravidla pro výkon volby, které ?lenským stát?m p?iznává ?l. 137 odst. 2 sm?rnice o DPH (k tomu oddíl D).

C. Smysl a ú?el práva volby uvedeného v ?l. 137 odst. 1 sm?rnice o DPH

30. ?lánek 137 odst. 1 sm?rnice o DPH ?lenským stát?m umož?uje, aby osobám povinným k dani v p?ípad? ur?itých pln?ní, která jsou vlastn? osvobozena od dan?, poskytl možnost volby zdan?ní.

31. Pot?eba možnosti vzdát se osvobození od dan? je vysv?tlována tím, že ú?elem osvobození od DPH není zvýhodn?ní podniku poskytujícího pln?ní, nýbr? zvýhodn?ní p?íjemce pln?ní(9). Vyplývá to z okolnosti, že DPH má povahu obecné dan? ze spot?eby, jejím? cílem je daní z p?ídané hodnoty zatížit nikoli podniky poskytující pln?ní (osoba povinná k dani), nýbr? p?íjemce pln?ní (da?ový poplatník)(10).

32. Toto zvýhodn?ní p?íjemce pln?ní ale vede k *vylou?ení provedení odpo?tu dan? u poskytovatele*, v tomto p?ípad? u spole?nosti ARVI. Je sice pravda, že na základ? osvobození od

dan? uvedeného v ?l. 135 odst. 1 písm. j) sm?rnice o DPH je prodej tohoto pozemku, pokud jde o spole?nost ARVI, osvobozen od dan?. D?sledkem však je, že není možné provést odpo?et dan? odvedené na vstupu z náklad? na výstavbu daných budov (resp. musí být, jako v tomto p?ípad?, provedena jeho oprava). Poskytovatel tedy musí tyto náklady zapo?ítat do své ceny. Nem?že je ale vykazovat samostatn?, protože dané pln?ní je osvobozeno od dan?. Každý po?izovatel je tudíž zatížen touto DPH odvedenou z náklad? na výstavbu, aniž se tohoto zatížení m?že zprostit. Zprošt?ní se tohoto zatížení vždy ztroskotá na skute?nosti, že není k dispozici faktura, ve které by byla samostatn? vykázána DPH(11) odvedená ze zdanitelného pln?ní.

33. Je-li ale po?izovatelem podnikatel, který má nárok na odpo?et dan?, pak je pro n?j nevhodné koupit od spole?nosti ARVI zastav?ný pozemek osvobozený od dan?. Místo toho by si po?ídil nezastav?ný pozemek a budovu by postavil sám. V posledn? uvedeném p?ípad? by totiž m?l nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu u náklad? na výstavbu dané budovy. V d?sledku toho by si žádná osoba povinná k dani, která má nárok na odpo?et dan?, od spole?nosti ARVI nepo?ídila zastav?ný pozemek, nýbrž by tento pozemek vždy zastav?la sama.

34. Subjekt, který jiným osobám povinným k dani, které mají nárok na odpo?et dan?, nabízí pln?ní osvobozené od dan? (zastav?ný pozemek) je tedy v hospodá?ské sout?ži znevýhodn?n. Pro tyto osoby je výhodn?jší, aby pozemek zastav?ly samy, protože pak mohou provést odpo?et DPH na vstupu. Pokud je ale pro osobu povinnou k dani výhodn?jší po?ízení z vlastních zdroj? než po?ízení z cizích zdroj? prost?ednictvím jiné osoby povinné k dani, pak již komer?ní poskytovatelé (jako v tomto p?ípad? spole?nost ARVI) na tomto trhu (prodej podnik?m s nárokem na odpo?et dan?) nemohou p?sobit.

35. Proto možnost volby stanovená v ?lánku 137 sm?rnice o DPH zaru?uje, že poskytovateli (v tomto p?ípad? spole?nosti ARVI) není odep?en p?ístup na tento trh. Ú?el vzdání se osvobození od dan? spo?ívá v *zamezení znevýhodn?ní poskytovatele v hospodá?ské sout?ži v oblastech, na které se vztahuje ?lánek 137 sm?rnice o DPH*. Je z?ejmé, že unijní normotv?rce práv? u pln?ní, jejichž p?edm?tem jsou pozemky, spat?oval možnost narušení hospodá?ské sout?že, pokud jde o profesionální prodejce a pronajímatele, a proto ?lenským stát?m umož?uje toto narušení vylou?it.

D. Meze možnosti stanovit pravidla vyplývající z ?l. 137 odst. 2 sm?rnice o DPH

36. Podle ?l. 137 odst. 2 sm?rnice o DPH stanoví ?lenské státy pravidla pro výkon volby podle odstavce 1. Mohou p?itom omezit rozsah této možnosti volby. Z toho, jak opakovan? potvrdil Soudní dv?r(12), vyplývá, že ?lenské státy – jak zd?raz?uje i Litva – po?ívají „široké diskre?ní pravomoci“. P?ísluší jim totiž posoudit, zda je t?eba právo volby zavést, ?i nikoliv, podle toho, zda to považují za vhodné vzhledem ke stávající situaci v jejich zemi v daném okamžiku(13). Právo volby, které zavedly, tedy rovn?ž mohou op?t zrušit(14). Podle judikatury Soudního dvora mohou ?lenské státy stanovit podmínky výkonu možnosti volby, a dokonce ji vylou?it(15).

37. Uvedené by podle judikatury Soudního dvora zahrnovalo nap?. i nutnost výslovného p?edchozího prohlášení o vykonání volby(16), nikoli ale dodate?nou lh?tu pro provedení odpo?tu dan? b?žící od platného vzdání se práva na osvobození od dan?(17). ?lánek 137 odst. 2 sm?rnice o DPH rovn?ž umož?uje, aby ?lenské státy p?i výkonu své posuzovací pravomoci týkající se práva volby z rozsahu p?sobnosti tohoto práva vylou?ily ur?itá pln?ní nebo ur?ité skupiny osob povinných k dani(18).

38. Pokud ?lenské státy využijí pravomoci omezit rozsah práva volby a stanovit podmínky jeho výkonu, musí pouze dodržovat cíle a obecné zásady sm?rnice o DPH, zejména zásadu da?ové neutrality a požadavek správného, jednozna?ného a jednotného uplat?ování stanovených osvobození od dan?(19), jakož i zásadu proporcionality(20).

1. **Obsahové meze pravomoci ?lenských stát?**

39. ?lánek 137 odst. 2 umož?uje ?lenským stát?m stanovit pravidla pro výkon volby podle odstavce 1, pokud osob? povinné k dani takovou možnost vzdát se osvobození od dan? poskytnou. Tato pravomoc se týká pravidel pro výkon vzdání se osvobození od dan? u vlastního pln?ní a rozsahu možnosti volby(21).

40. Podle judikatury Soudního dvora naproti tomu ?lenské státy tuto pravomoc nemohou využít k odn?tí nároku na odpo?et, který již vznikl(22). Omezení odpo?t? DPH, k nimž došlo v souvislosti se zdanitelnými pln?ními po výkonu možnosti volby, by se totiž týkalo nikoliv „rozsahu“ možnosti volby, kterou mohou ?lenské státy omezit podle ?l. 137 odst. 2 druhé v?ty sm?rnice o DPH, ale d?sledk? výkonu této možnosti(23).

41. Proto by, pokud jde o právní úpravu DPH, rovnž nem?lo být možné, nap?. aby poskytovatel se zp?tnou ú?inností k tíži p?íjemce pln?ní jednostrann? odvolal vzdání se osvobození od dan?. Možnost zp?tn? odvolat vzdání se osvobození od dan? se totiž netýká podmínek výkonu vzdání se osvobození od dan? ze strany poskytovatele, nýbrž pouze d?sledk? pro nárok na odpo?et dan?, který již byl uplatn?n p?íjemcem pln?ní. Podle názoru Soudního dvora mimoto zásady legitimního o?ekávání a právní jistoty nedovolují, aby byl nárok na odpo?et dan? zp?tn? od?at v d?sledku zm?ny zákona, která nastala po uskute?n?ní daného pln?ní(24).

42. Toto obsahové vymezení pravomoci stanovit pravidla pro uplatn?ní práva na vzdání se osvobození od dan? se ale netýká opravy odpo?tu spole?nosti ARVI, která byla provedena v tomto p?ípad?. Tato oprava totiž dodate?n? nem?ní požadavky na pravidla pro výkon vzdání se osvobození od dan?(25) ?i jeho právní d?sledky. Sporná oprava je totiž spíše pouze d?sledkem osvobození od dan?, jelikož nedošlo k (platnému) vzdání se osvobození od dan?. Tento d?sledek by (viz ?l. 188 odst. 1 sm?rnice o DPH) nastal i v p?ípad?, že by Litva nestanovila v?bec žádnou možnost vzdání se osvobození od dan?, protože vyplývá p?ímo ze samotné sm?rnice, resp. z jejího provedení.

43. Proto tento následek (resp. opravu již provedeného odpo?tu dan? v d?sledku prodeje osvobozeného od dan?), jak uvedl již generální advokát L. A. Geelhoed p?ed 18 lety(26), nelze p?í?íst vnitrostátním ustanovením, nýbrž jednání osob povinných k dani [v tomto p?ípad? jde o prodej pozemku ze strany osoby povinné k dani osob? povinné k dani, která (ješt?) nebyla zaregistrována]. K nedodržení obsahových mezí pravomocí ?lenských stát?, které vyplývají z ?l. 137 odst. 2 sm?rnice o DPH, tudíž nedošlo.

2. **Zásada neutrality**

44. Je ale možné, že podmínka, že p?íjemce pln?ní, pokud jde o doty?né dodání pozemku, musí být nejen osobou povinnou k dani, ale i registrovaným plátcem dan?, porušuje zásadu neutrality DPH.

45. Zásada neutrality zakazuje, aby s hospodá?skými subjekty, které uskute??ují stejná pln?ní, bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdíln?(27).

46. V projednávaném p?ípad? není porušení t?chto podmínek rovné sout?že z?ejmé. Možnost volby má totiž – jak bylo uvedeno výše v oddílu C – zamezit práv? znevýhodn?ním poskytovatele v hospodá?ské sout?ži.

47. Podmínka stanovená litevským právem, a to aby po?izovatel byl v okamžiku pln?ní registrovaným plátcem dan?, na tom nic nem?ní. Vzdání se osvobození od dan? je totiž v p?ípad?

všech osob dodávajících pozemek shodně vázáno na stejnou podmínku, že pořizovatel musí být registrovaným plátcem daně(28). V daném případě by si režim daňové povinnosti platně nemohla zvolit žádná jiná osoba prodávající pozemek.

3. *Zásada proportionality*

48. Uložit osobě povinné k dani povinnost opravit již provedený odpout daně pouze proto, že se její odběratel nezaregistroval jako plátcem daně, respektive že tak v tomto případě učinil pouze o něco později, by však mohlo být nepřiměřené. Předpokladem toho, aby tomu tak bylo, je, že požadavek registrace je nezpůsobilý k dosažení sledovaného cíle nebo překračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné(29).

49. Cíl požadavku, aby se příjemce plnění zaregistroval, spočívá v usnadnění kontroly vzdání se osvobození od daně ze strany daňové správy, neboť toto vzdání se osvobození od daně – jak je uvedeno výše v oddílu C – dává smysl pouze ve vztahu k osobě povinné k dani, která je oprávněna k provedení odpout daně. Z druhé strany působí k právní jistotě(30) a právní jasnosti. Poskytovatel tedy může na základě dokladu o registraci jednoznačně poznat, zda jsou splněny podmínky pro vzdání se osvobození od daně, takže není třeba opravovat odpout daně na vstupu, který provedl. Skutečnost, zda již někdo jedná v postavení plátcem daně ve smyslu práva v oblasti DPH, může být právě v počátečních hospodářské činnosti pro jiný soukromoprávní subjekt (a někdy i pro daňovou správu) bez takového znaku v podobě registrace zjistitelná pouze s obtížemi.

50. Účinná správa a kontrola DPH – která má podle názoru Soudního dvora mít přímý dopad na financování EU(31) – i zásada právní jistoty jsou legitimní cíle. Kritérium spočívající v úspěšné registraci není k uskutečnění těchto cílů nezpůsobilé.

51. Je tedy ještě třeba ověřit, zda existuje stejný způsobilý mírnější prostředek, a pokud ne, zda byl zachován poměr mezi účelem a prostředkem. V tomto případě nejsem s to nalézt žádný stejný způsobilý mírnější prostředek. Podstatně obtížnější je přezkum kritéria spočívajícího v existenci hmotněprávního postavení osoby povinné k dani, a to pro daňovou správu i pro poskytovatele. Není proto z jeho hlediska ani mírnější ani stejný způsobilý k dosažení výše uvedených cílů.

52. K závěru, že je kritérium spočívající v registraci příjemce plnění nepřiměřené, se nedospěje ani při zvážení (poměr mezi účelem a prostředkem) dotčených právem chráněných zájmů (právní jistoty a účinnější správy na jedné straně a zájmu poskytovatele na vzdání se osvobození od daně, aby nemusel provést opravu daně na vstupu, na druhé straně).

53. Nezdá se mi, že by bylo nepřiměřené požadovat od osoby povinné k dani, která za této zákonné úpravy zamýšlí naložit s plněním, které je vlastně osvobozeno od daně, jako se zdanitelným, aby si nechala doložit, že je příjemce plnění registrován k DPH. Pokud mu totiž příjemce plnění tuto skutečnost nedoloží, může započítat hrozící opravu daně na vstupu do kupní ceny, takže mu nevznikne žádná újma. Pokud příjemce plnění nemá v úmyslu tuto cenu, která je pak zdánlivě vyšší, zaplatit, musí doložit svou registraci. Bez tohoto dokladu si poskytovatel buď může hledat jiného pořizovatele, nebo pokračovat s uzavřením transakce až do skončení řízení o registraci, o kterou již popřede bylo požádáno.

54. Příjemce plnění tedy sám může ovlivnit, jak bude s daným dodáním pozemku zacházeno z hlediska DPH(32), a to tak, že zahájí proces registrace a počká na jeho skončení. Naproti tomu poskytovatel může poznat, kdy s ním jedná registrovaný plátc, a kdy nikoli. Může tomu přizpůsobit výpočet kupní ceny. V tomto ohledu tato (přechodná) omezení možnosti vzdát se osvobození od daně nejsou v nepoměru ke sledovaným cílům (účinná správa a právní jistota zúčastněných osob).

55. Ve výsledku je tedy podmínka stanovená vnitrostátním právem, a to že příjemce plnění musí být registrovaným plátcem daně, aby se poskytovatel mohl platně vzdát osvobození svého plnění od daně, přiměřená.

56. K odlišnému závěru nevede ani judikatura Soudního dvora, podle které nelze osobu povinné k dani zabránit v *uplatnění jejího nároku na odpočet daně* s odvodněním, že nebyla zaregistrována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci zdaněné činnosti(33). V tomto případě se totiž nejedná o uplatnění nároku osoby povinné k dani na odpočet daně, nýbrž o platnost vzdání se osvobození od daně ve vztahu k příjemci plnění, který není registrován k dani.

57. K jinému závěru nemůže vést ani judikatura Soudního dvora týkající se tzv. *substance over form*, která má širší oblast působnosti(34). Podle této judikatury zásada daňové neutrality vyžaduje, aby bylo osvobození od DPH (nebo odpočet daně) přiznáno, jestliže jsou splněny jeho věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům.

58. Je tak tedy sporné již to, zda lze s ohledem na legislativní změnu směrnice o DPH na této judikatuře nadále setrvat v dosavadní podobě. Tvůrce směrnice mj. i v reakci na judikaturu Soudního dvora(35) v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nově výslovně stanovil, že (hmotněprávní) podmínkou dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně je, že příjemce plnění poskytovateli sdělil své identifikační číslo pro DPH.

59. Soudní dvůr ostatně svůj přístup *substance over form* již diferencoval. V souladu s tím mohou mít jisté formální náležitosti větší význam než jiné a musí být splněny i navzdory své formální povaze(36).

60. Ohledně práv volby Soudní dvůr dokonce výslovně rozhodl, že dodržení určitého postupu (Lucembursko podmínilo platnost volby provedením předchozího schvalovacího řízení ze strany daňové správy) nepředstavuje omezení nároku na odpočet daně(37). Je správné, že ho skutečnost, že takový postup nemá zprávný účinek, z pohledu Soudního dvora nečinila ani nepřiměřeným(38). Proto je v projednávané věci irelevantní, že příjemce plnění od společnosti ARVI postavení registrovaného plátce daně – bez zprávného účinku – získal o měsíc později.

61. Judikatura Soudního dvora týkající se skutečnosti, že formální aspekty jsou v právu v oblasti DPH do značné míry bezvýznamné, je proto, pokud jde o právo volby a právo na stanovení pravidel, která přísluší členským státům, irelevantní.

VI. Závěry

62. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Mokestinis gin komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) odpověděl takto:

„1) Článek 137 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty členským státem umožňuje podmínit platné vzdání se osvobození od daně uvedeného v tomto ustanovení

ze strany poskytovatele tím, že příjemce plnění je registrovaným plátcem daní. Dodržování této ‚formální‘ podmínky ani není v rozporu se zásadou neutrality, ani není nepřiměřené.

2) Právní důsledek nedodržení této ‚formální náležitosti‘, který spočívá v provedení opravy odpadu daní u poskytovatele, vyplývá z osvobození daného prodeje od daní, které je stanoveno ve směrnici o DPH. Nic na tom nemění ani skutečnosti, že příjemce plnění byl zaprvé zaregistrován o měsíc později, zadruhé dané zboží použil pro účely zdanitelných plnění a zatím ani nedošlo k podvodu.“

1 Původní jazyk: němčina.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, část 2, sv. 2, Lipsko 1858, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, s. 497 (32) – 1. vydání.

3 Viz např. rozsudky ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 39 a násl.), ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 60 a násl.), a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 41 a násl.), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a násl.), a ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

4 Tato přepracovaná ustanovení byla do směrnice o DPH vložena směrnicí Rady [(EU) 2018/1910] ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daní z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy, Úř. věst. 2018, L 311, s. 3 (s účinností k 27. prosinci 2018).

5 K této otázce viz podrobně rovněž Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Kolín nad Rýnem, 2018, s. 109 a násl.

6 Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění platném pro sporný rok (2015).

7 Rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 34 a násl.).

8 To v souvislosti se španělskými orgány posuzujícími opravné prostředky (TEAC) výslovně konstatoval velký senát Soudního dvora v rozsudku ze dne 21. ledna 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, bod 55).

9 Obecně viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory u. a. (C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 43). Speciálně k účelu osvobození vzdělávacích služeb viz rozsudky ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 23) a ze dne 20. června 2002, Komise v. Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

10 Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40), ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69), ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

11 K této nutnosti viz podrobně moje stanoviska ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 55 a násl.) a ve věci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 46 a násl.).

12 Usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, bod 39), rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16,

EU:C:2018:134, bod 48), ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 29), ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 21), ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, bod 45), a ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 17).

13 Takto výslovně rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 29), a ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 17).

14 Rozsudek ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 17 a násl.).

15 Usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 39), rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 48), ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 27 a násl.), ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 21), ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, bod 45), a ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 16 a násl.).

16 Rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 26 a násl.).

17 V tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 43 a násl.).

18 Takto výslovně rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 30).

19 Usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 40), rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 31).

20 I toto je obecná zásada práva v oblasti DPH: viz rozsudky ze dne 26. října 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a ze dne 27. ledna 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

21 Usnesení ze dne 18. května 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 39), rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 49), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 46).

22 Rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 48), v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, body 24 a 26).

23 Rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 49), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 46).

24 Rozsudek ze dne 8. června 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, bod 47), v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, body 24 a 26).

25 Viz rozsudek ze dne 26. listopadu 2020, Sögarđ Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, body 48 a násl. a citovaná judikatura).

26 Stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ve věci Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, bod 51).

27 Viz rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, bod 30), ze dne 7. září 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

28 Tato okolnost odlišuje situaci, která nastala v projednávané věci, např. od situace, z níž vycházelo zjištění Soudního dvora uvedené v rozsudku ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 47).

29 Viz rozsudky ze dne 26. října 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a ze dne 27. ledna 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

30 K tomuto kritériu viz rovněž již stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ve věci Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, bod 49).

31 Tento argument lze nalézt v řadě rozhodnutí Soudního dvora, viz rozsudky ze dne 17. ledna 2019, Dzivev a další (C?310/16, EU:C:2019:30, bod 26), ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C?42/17, EU:C:2017:936, bod 31), ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C?105/14, EU:C:2015:555, bod 38), a ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26). Zpochybňuje ho však nedávné vyjádření Komise a skutečná podoba mechanismu financování EU. Viz návrh směrnice, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, pokud jde o obranné úsilí v rámci Unie, předložený Evropskou komisí ze dne 24. dubna 2019, COM(2019) 192 final, strana 8 [verze CS: „Rozšířením oblasti působnosti osvobození od DPH by návrh mohl členským státům snížit příjmy z DPH, a tedy vlastní zdroje z DPH. Pro rozpočet EU nebude mít žádné nepříznivé důsledky, jelikož veškeré výdaje, které nejsou hrazeny z tradičních vlastních zdrojů a vlastních zdrojů z DPH, se vyrovnávají z vlastních zdrojů založených na hrubém národním důchodu (HND), vlastní zdroje z DPH nevybrané v některých členských státech by však musely vyrovnávat všechny členské státy prostřednictvím vlastního zdroje založeného na HND.“].

32 K tomuto argumentu viz rovněž stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ve věci Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189; bod 51) a rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 26 a násl.).

33 Rozsudky ze dne 7. března 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, bod 33), ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 61), a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, bod 51).

34 K této otázce viz podrobně rovněž Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Kolín nad Rýnem, 2018, s. 109 a násl.

V souvislosti s odpodem daní viz rozsudky ze dne 21. listopadu 2018, Vdan (C?664/16, EU:C:2018:933, bod 41), ze dne 15. září 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 38), ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 60 a násl.), a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, bod 41 a násl.).

V souvislosti s osvobozeními od daní viz rozsudky ze dne 20. října 2016, Plöckl (C?24/15,

EU:C:2016:791, bod 39 a násl.), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a násl.), a ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

35 Jinak zřejmě nelze chápat [ani] výroky, které lze nalézt v bodech 3 a 7 odvodní směrnice Rady [(EU) 2018/1910] ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daní z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy, Úř. věst. 2018, L 311, s. 3:

„(3) Rada [...] vyzvala Komisi k provedení určitých zlepšení v unijních pravidlech DPH pro přeshraniční plnění, pokud jde o úlohu identifikačního čísla pro DPH v kontextu osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní, [...]“

(7) „[...] navrhuje se, aby hmotněprávní podmínkou pro uplatnění osvobození od daní, nikoli pouze požadavkem formálním, bylo [...] také uvedení identifikačního čísla pro DPH poskytovatele.“

36 Viz rozsudek ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, bod 82). Otázku, jaké formální údaje jsou ve faktuře nezbytně nutné k tomu, aby bylo možno hovořit o faktuře, Soudní dvůr bohužel nechal otevřenou. K této záležitosti ale viz má stanoviska ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 89 a násl.) a ve věci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 77 a násl.).

37 Rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, bod 28).

38 Rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, bod 29).