

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

z 24. marca 2022(1)

Vec C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložila Mokestinė ginantė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, Litva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právo – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 137 – Možnosť rozhodnúť sa v prípade transakcií oslobodených od daní pre daňovú povinnosť – Podmienky pre možnosť voľby – Právo členských štátov stanoviť pravidlá – O význame formy – Dôsledky nedodržania formálnych predpisov“

I. Úvod

1. Rudolf von Jhering, známy nemecký právny akademik, už v roku 1858 povedal: „Forma je úhlavným nepriateľom svojvôle, dvojítkou slobody.“(2)

2. Litva možno aj z tohto dôvodu podmienila niektoré hmotnoprávne účinky daňových právnych predpisov splnením niektorých formálnych náležitostí. Možnosť voľby daňovej povinnosti tak existuje len v prípade transakcie, ktorá sa poskytuje registrovanému platiteľovi DPH. V prejednávanom prípade sa kupujúci mohol zaregistrovať až o mesiac neskôr. Táto podmienka preto v okamihu uskutočnenia transakcie nebola splnená. Poskytovateľ sa podľa litovského práva preto nemohol vzdať oslobodenia transakcie od dane. Odpočítanie dane na vstupe z nákladov na výstavbu bol preto povinný upraviť *pro rata temporis* už len z dôvodu nesplnenia formálnych náležitostí.

3. Podľa judikatúry Súdneho dvora má však v práve dane z pridanej hodnoty hmotnoprávne posúdenie v niektorých prípadoch prednosť pred splnením formálnych náležitostí („substance over form“),(3) a to najmä v prípade odpočítania dane na vstupe alebo oslobodenia transakcie od dane. Môže sa však takýto prístup prenieť aj na právo voľby členských štátov? V prejednávanom prípade ide o význam formálnych náležitostí, keď členský štát využil svoje právo voľby a upravil možnosť zvoliť si daňovú povinnosť. Komisia sa aj v prípade týchto skutkových

okolností prikláda k istoto materiálnemu posúdeniu.

4. Normotvorca Únie v poslednej dobe naopak vychádza skôr z myšlienky právnej istoty v podobe dodržania formálnych ustanovení. Takýto prístup nachádza svoje vyjadrenie v novom znení článku 138 ods. 1 a ods. 1a smernice o DPH(4), ktorý sa však v prejednávanej veci neuplatní. Možno sa aj normotvorca Únie v tomto ohľade inšpiroval vyššie uvedeným citátom. V každom prípade má Súdny dvor v tomto konaní opäť možnosť zaoberať sa „významom formy“ v práve dane z pridanej hodnoty(5) – tentokrát v súvislosti s možnosťou voľby.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Právny rámec tvorí smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(6) (ďalej len „smernica o DPH“).

6. Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH upravuje nasledujúce oslobodenie od dane:

„1. členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a).“

7. Článok 137 ods. 1 písm. b) smernice o DPH pritom stanovuje:

„členské 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 uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a).“

8. Článok 137 ods. 2 smernice o DPH stanovuje:

„členské štáty stanovia pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1. členské štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.“

9. Článok 168 písm. a) smernice o DPH upravuje hmotnoprávny rozsah odpočítania dane na vstupe:

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

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

10. Článok 187 smernice o DPH sa týka úpravy odpočítanej dane na vstupe a znie:

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

Členské štáty sa však môžu pre úpravu odpočítanej dane stanoviť päťročné obdobie pozostávajúce z celých 5 rokov, ktoré začína prvým použitím majetku.

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy

odpo?ítanej dane môže pred?ži? až na dvadsa? rokov.

(2) Ro?ná úprava odpo?ítanej dane sa uskuto??uje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investi?ný majetok alebo, ke? sa obdobie na úpravu odpo?ítanej dane pred?žilo, do výšky zodpovedajúcej ?asti DPH uplatnenej na investi?ný majetok.

...“

11. ?lánok 188 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak je investi?ný majetok dodaný v priebehu obdobia na úpravu odpo?ítanej dane, posudzuje sa tento investi?ný majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpo?ítanej dane, ako keby ho zdanite?ná osoba stále používala v rámci svojej ekonomickej ?innosti.

Ekonomická ?innos? sa považuje za úplne zdanenú v prípade, ke? je zdanené dodanie investi?ného majetku.

Ekonomická ?innos? sa považuje za úplne oslobodenú od dane v prípade, ke? je oslobodené od dane dodanie investi?ného majetku.

2. Úprava odpo?ítanej dane ustanovená v odseku 1 sa urobí len raz za celé obdobie na úpravu odpo?ítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Ke? je však dodanie investi?ného majetku oslobodené od dane, ?lenské štáty môžu upusti? od požiadavky na úpravu odpo?ítanej dane, pokia? je nadobúdate? zdanite?nou osobou, ktorá používa dotknutý investi?ný majetok výlu?ne na transakcie, pri ktorých je DPH odpo?ítate?ná.“

B. Litovské právo

12. § 32 ods. 3 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (zákon Litovskej republiky o DPH, ?alej len „zákon o DPH“) zakotvuje právomoc ?lenských štátov stanovenú v ?lánku 137 ods. 1 písm. b) smernice a stanovuje:

„Zdanite?ná osoba má v súlade s podmienkami stanovenými v tomto zákone možnos? vo?by v otázke zdanenia nehnute?ného majetku, ktorý je oslobodený od DPH podľa odseku 1 alebo 2 tohto ?lánku, ak sa nehnute?ný majetok predá alebo inak prevedie na zdanite?nú osobu, ktorá je registrovaná ako platite? dane..., pri?om táto možnos? platí najmenej 24 mesiacov odo d?a uplatnenia možnosti vo?by pre všetky relevantné transakcie uskuto?nené touto osobou. Zdanite?ná osoba uplatní svoju možnos? vo?by spôsobom predpísaným ústredným riadite?stvom. ...“

13. Pod?a § 58 ods. 1 zákona o DPH „zdanite?ná osoba má právo na odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe a/alebo pri dovoze za nadobudnutý a/alebo dovezený tovar a/alebo poskytnuté služby, ak je tento tovar a/alebo služby ur?ené na tieto ?innosti zdanite?nej osoby: (1) dodanie tovaru a/alebo poskytnutie služieb, ktoré podlieha dani...“

14. Ustanovenie § 67 ods. 2 zákona o DPH stanovuje:

„Odpo?ítania dane sa upravia spôsobom uvedeným v tomto ?lánku: pokia? ide o nehnute?ný majetok, po?as 10 rokov..., od zda?ovacieho obdobia, v ktorom bola da? zaplatená na vstupe a/alebo pri dovoze z tohto majetku úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítaná (v prípade podstatného zhodnotenia budovy/stavby sa odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe z takto vytvoreného hmotného majetku upraví po?as 10 rokov od zda?ovacieho obdobia, v ktorom boli zlepšovacie práce dokon?ené). ...“

15. V § 67 ods. 5 zákona o DPH sa uvádza:

„Ak sa ukáže, že hmotný investičný majetok sa začal používať na inú činnosť, ako je činnosť uvedená v § 58 ods. 1 tohto zákona, alebo sa stratil, odpočítaná daň sa musí upraviť v daňovom priznaní k DPH za to zdaňovacie obdobie, kedy sa uvedené okolnosti preukázali, a to tak, že sa daňová povinnosť zvýši (alebo sa zníži suma odpočítanej dane) zodpovedajúcim spôsobom (t. j. v sume odpočítanej dane zaplatenej na vstupe alebo pri dovoze pripadajúcej k obdobiu ostávajúcemu do skončenia doby na úpravu odpočítanej dane).“

16. Litovská republika sa rozhodla nevyužiť možnosť upustiť od úpravy podľa článku 188 ods. 2 smernice o DPH.

III. Spor vo veci samej

17. Dôvodom pre podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci je právny spor medzi „ARVI“ ir ko UAB (ďalej len „ARVI“), spoločnosťou s ručením obmedzeným, a Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Okresné daňové riaditeľstvo v meste Kaunas, Litva, ďalej len „finančná správa“).

18. ARVI postavila na pozemku pomocnú budovu slúžiacu „pre domácnosť“ spolu s telocvičňou (ďalej len „budova“) na pozemku určenom na „iné účely“ a prenajala ju spoločníkom. ARVI vykázala náklady na výstavbu a DPH v daňovom priznaní k DPH za január 2013.

19. ARVI 8. mája 2015 predala budovu za 371 582,48 eura vrátane DPH vo výške 64 489,52 eura spoločnosti „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB“ (ďalej len „kupujúci“). Kupujúci v záse predaja bol síce zdaniteľnou osobou, ale nebol registrovaným platiteľom DPH. V záse uzatvorenia zmluvy už síce kupujúci požiadala o registráciu ako platiteľ DPH. Tejto (prvej) žiadosti o registráciu sa však z dôvodov, ktoré Súdny dvor nepozná, nevyhovelo. Kupujúci bol zaregistrovaný ako platiteľ DPH až o mesiac neskôr (v júni 2015).

20. Podľa názoru finančnej správy však postavenie nadobúdateľa ako registrovaného platiteľa DPH predstavuje nevyhnutnú podmienku pre možnosť zdaniteľnej osoby rozhodnúť sa pre zdaniteľnú povahu jeho dodávky. Transakcia sa preto musela nevyhnutne posudzovať ako dodanie pozemku oslobodené od dane. Z uvedeného ďalej vyplýva, že odpočítanie od dane uplatnené v januári 2013 sa musí upraviť v daňovom priznaní pre DPH z mája 2015. ARVI bola preto povinná požiadať o úpravu týkajúcu sa obdobia od mája 2015 do decembra 2022. Finančná správa preto ARVI vyzvala na zaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške 252 296 eur spolu s príslušnými pokutami a úrokmi z omeškania.

21. ARVI sa naopak domnieva, že podmienka podľa článku 32 ods. 3 zákona o DPH, v zmysle ktorej nestačí, aby bol nadobúdateľ len zdaniteľnou osobou, ale musí byť registrovaným platiteľom DPH, odporuje zásade daňovej neutrality v oblasti DPH a v žiadnom prípade nie je zlučiteľná s cieľmi smernice a judikatúrou Súdneho dvora. ARVI preto podala sťažnosť na ústredný daňový orgán. Toto odvolanie bolo zamietnuté. ARVI preto podala proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť na Komisiu pre daňové spory.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

22. Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, Litva), ktorá koná o sťažnosti, predložila uznesením zo 16. októbra 2020 Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Je vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej môže mať platiteľ DPH možnosť voľby v

otázke uplatnenia DPH, pokiaľ ide o nehnuteľný majetok oslobodený od DPH, len vtedy, ak sa tento majetok prevedie na zdaniteľnú osobu, ktorá je v zase uzatvorenia transakcie registrovaná ako platiteľ DPH, zlučiteľná s výkladom článkov 135 a 137 smernice, 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 upraviť DPH odpodňatú pri nadobudnutí prevedeného nehnuteľného majetku, keď sa na dodanie nehnuteľného majetku rozhodol uplatniť DPH, a takáto možnosť nie je na základe vnútroštátnych požiadaviek dovolená na základe jedinej podmienky, a to, že nadobúdateľ nemá postavenie osoby registrovanej ako platiteľ DPH, v súlade s ustanoveniami smernice upravujúcimi právo dodávateľa na odpodňatie DPH a úpravu odpodňatej dane a so zásadami neutrality DPH a efektivity?

3. Je správna prax, podľa ktorej je za okolností, o aké ide vo veci samej, dodávateľ nehnuteľností povinný upraviť odpodňatie dane zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí/výstavbe nehnuteľného majetku, keďže predaj tohto majetku sa považuje za dodanie nehnuteľného majetku oslobodené od DPH z dôvodu neexistencie možnosti voľby v otázke uplatnenia DPH (keďže nadobúdateľ nemá v zase uzavretia transakcie identifikačné číslo pre DPH), hoci v zase uzavretia transakcie nadobúdateľ nehnuteľného majetku požiadal o registráciu za platiteľa DPH a bol registrovaný ako platiteľ DPH jeden mesiac po uzavretí transakcie, v súlade s ustanoveniami smernice upravujúcimi právo dodávateľa na odpodňatie DPH a úpravu odpodňatej dane a so zásadou neutrality DPH? Je v takom prípade relevantné, či nadobúdateľ nehnuteľného majetku, ktorý sa zaregistroval ako platiteľ DPH po uskutočnení transakcie, skutočne použil nadobudnutý majetok na činnosti podliehajúce DPH, ak neexistujú žiadne dôkazy o podvode alebo zneužití?

23. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky ARVI, Litva a Európska komisia. Súdny dvor upustil od nariadenia pojednávania podľa článku 76 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

V. Právne posúdenie

A. O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

24. Návrh na začatie prejudiciálneho konania predložila Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky. Ide o orgán rozhodujúci o daňových sporoch pred začatím súdneho konania. Súdny dvor síce v súvislosti s touto Komisiou v roku 2010 konštatoval, že ide o súdny orgán, ktorý má právo predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania v zmysle článku 267 ZFEÚ.⁽⁷⁾ S prihliadnutím na novšiu judikatúru Súdneho dvoru je však vtedajšie úvahy vhodné opätovne preskúmať.⁽⁸⁾

25. Pochybnosti o splnení podmienky súdneho orgánu, ktorý je oprávnený predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplývajú aj z tej skutočnosti, že proti rozhodnutiu Komisie pre daňové spory nemôžu obaja účastníci konania podať opravný prostriedok v rovnakom rozsahu. Finančná správa môže proti tomuto rozhodnutiu podať opravný prostriedok len za osobitných okolností (rozdielny výklad daňových právnych predpisov Komisiou a Finančnou správou). Vzhľadom na uvedené sa zdá, že rozhodnutím Komisie sa má v prvom rade zabezpečiť jednotný výklad práva v rámci finančnej správy. To by zároveň vysvetľovalo, prečo nie je priradená k súdnej moci, ale k výkonnej moci (vláde), pričom súdy rozhodujú až v neskoršom štádiu o nevyriešených sporoch.

26. Na druhej strane členovia Komisie sú nezávislými expertmi a zdaniteľná osoba môže v každom prípade napadnúť rozhodnutie v neobmedzenom rozsahu v konaní pred súdom.

Skutkové okolnosti sa v tomto ohľade v porovnaní s rozhodnutím z roku 2010 podstatne nezmenili a ani jeden z účastníkov konania nespochybnil právo predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania. Súdný dvor preto nemá k dispozícii nové presné údaje. Z tohto dôvodu aj napriek vychádzam z predpokladu o práve Komisie pre daňové spory predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania.

B. O prejudiciálnych otázkach

27. Všetky tri prejudiciálne otázky sa v konečnom dôsledku týkajú posúdenia, či smernica o DPH bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej podmienke členský štát možnosť zaobchádzať s transakciou oslobodenou od dane aj ako so zdaniteľnou transakciou tým, aby bol príjemca registrovaným platiteľom DPH.

28. Keďže nesplnenie tejto podmienky vedie k tomu, že poskytovateľ musí pomerne upraviť svoje odpodanie dane na vstupe, vnútroštátny súd sa pýta na porušenie zásady neutrality, resp. zásady proporcionality. Posledná uvedená otázka má zrejme pre vnútroštátny súd zvláštny význam, keďže podmienka bola splnená len o mesiac neskôr, príjemca uskutočňuje transakcie zakladajúce právo na odpodanie dane na vstupe a podľa vnútroštátneho súdu nejde o prípad podvodu alebo zneužívania.

29. Keďže všetky tri otázky závisia od posúdenia, kam siaha právo členského štátu upraviť takúto možnosť voľby a podmieniť ju požiadavkou splnenia formálnych náležitostí, je možné ich posúdiť spoločne. Najskôr preto bližšie objasním zmysel a účel možnosti voľby upravenej v článku 137 ods. 1 smernice o DPH (pozri časť C). Následne sa budem zaoberať jednotlivými prvkami uplatnenia práva voľby, ktoré členským štátom priznáva článok 137 ods. 2 smernice o DPH (pozri časť D).

C. Význam a účel možnosti voľby podľa článku 137 ods. 1 smernice o DPH

30. Článok 137 ods. 1 smernice o DPH členským štátom umožňuje, aby svojim daňovníkom priznali právo rozhodnúť sa, že transakcie, ktoré by inak boli oslobodené od dane, podrobia zdaneniu.

31. Potrebu vzdať sa oslobodenia od dane odôvodňuje tá skutočnosť, že oslobodením od DPH sa nesleduje zvýhodnenie dodávajúceho podniku, ale zvýhodnenie príjemcu plnenia.⁽⁹⁾ Takýto záver vyplýva z povahy DPH ako všeobecnej spotrebiteľskej dane, v rámci ktorej sa DPH nemajú zaplatiť dodávateľské podniky (zdaniteľné osoby), ale *príjemcovia plnenia* (príjemcovia dane).⁽¹⁰⁾

32. Takéto zvýhodnenie príjemcu plnenia však vedie k *vylúčeniu odpodania dane na vstupe na strane poskytovateľa*, v tejto veci spoločnosti ARVI. S prihliadnutím na oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH je predaj dotknutého pozemku z hľadiska spoločnosti ARVI síce oslobodený od dane. Z tohto dôvodu si však nemôže odpodáť daň na vstupe z nákladov na výstavbu budovy (resp. tak, ako v tejto veci, sa odpodanie musí upraviť). Poskytovateľ je preto povinný zaplatiť tieto náklady do svojej ceny. Nemôže ich však vyúčtovať samostatne, pretože dodanie je oslobodené od dane. Každý nadobúdateľ sa tak zaplatí predmetnou DPH z nákladov na výstavbu, pričom nemá možnosť sa z nich odbremeniť. Odbremenenie je vylúčené z dôvodu, že za zdaniteľné dodanie nemožno vystaviť faktúru s osobitne vyúčtovanou DPH.⁽¹¹⁾

33. Ak je však nadobúdateľ podnikateľom, ktorý má právo na odpodanie dane na vstupe, nie je pre neho ekonomicky výhodné kúpiť zastavaný pozemok od spoločnosti ARVI, ktorý je oslobodený od dane. Namiesto toho by nadobudol nezastavaný pozemok a sám na ňom zriadil

budovu. V poslednom uvedenom prípade má totiž právo na odpočítanie dane za náklady na zriadenie stavby. Vzhľadom na uvedené skutočnosti by žiadna zdaniteľná osoba s právom na odpočítanie dane na vstupe nenadobudla od spoločnosti ARVI zastavaný pozemok, ale zriadila by na ňom vlastnú stavbu.

34. Poskytovateľ plnenia oslobodeného od dane (zastavaný pozemok) v prospech inej zdaniteľnej osoby, ktorá má právo na odpočítanie dane na vstupe, sa tak dostáva do ekonomicky nevýhodnej pozície. Pre takúto osobu je výhodnejšie samostatne zastavať dotknutý pozemok, pretože v takomto prípade si môže DPH odpočítať ako daň na vstupe. Ak je však pre zdaniteľnú osobu výhodnejšie zabezpečiť si plnenie samostatne v porovnaní s poskytnutím plnenia inou zdaniteľnou treťou osobou, nemôžu sa viac komerční poskytovatelia (akým je v tomto konaní ARVI) ďalej podieľať na tomto trhu (predaj podnikom s právom na odpočítanie dane na vstupe).

35. Možnosťou voľby upravenou v článku 137 smernice o DPH sa má preto zabezpečiť, aby poskytovateľ (v tejto veci ARVI) nebol vylúčený z prístupu na uvedený trh. Cieľom vzdania sa práva na oslobodenie od dane je to, aby sa poskytovateľ vyhol znevýhodneniu v hospodárskej súťaži v oblastiach upravených v článku 137 smernice o DPH. Normotvorca Únie zjavne práve v prípade transakcií s nehnuteľnosťami videl možnosť skreslenia hospodárskej súťaže, pokiaľ ide o komerčných obchodníkov a prenajímateľov, a preto členským štátom poskytol možnosť takémuto skresleniu predísť.

D. Vymedzenie možnosti stanoviť pravidlá, upravenej v článku 137 ods. 2 smernice o DPH

36. Podľa článku 137 ods. 2 smernice o DPH členské štáty stanovujú pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1. V tejto súvislosti môžu obmedziť rozsah práva voľby. Z uvedeného vyplýva, ako opakovane potvrdil aj Súdny dvor,⁽¹²⁾ že členské štáty, ako zdôrazňuje aj Litva, disponujú „širokou mierou voľnej úvahy“. Prináleží im totiž posúdiť, či je alebo nie je potrebné zaviesť právo voľby podľa toho, či to považujú za vhodné v rámci situácie v ich krajine v danom čase.⁽¹³⁾ Zavedené právo voľby preto môžu opäť zrušiť.⁽¹⁴⁾ Podľa judikatúry Súdneho dvora môžu členské štáty stanoviť spôsob výkonu možnosti voľby a dokonca toto právo aj vylúčiť.⁽¹⁵⁾

37. To by podľa judikatúry Súdneho dvora napríklad zahŕňalo požiadavku výslovnej predchádzajúcej voľby,⁽¹⁶⁾ nie však dodatočnú lehotu pre odpočítanie dane na vstupe po ústinnom vzdaní sa práva.⁽¹⁷⁾ Článok 137 ods. 2 smernice o DPH taktiež pripúšťa, aby členské štáty v rámci uplatnenia svojho voľného uváženia týkajúceho sa možnosti voľby vylúčili niektoré transakcie alebo niektoré skupiny zdaniteľných osôb z pôsobnosti tohto práva.⁽¹⁸⁾

38. Ak členské štáty využijú svoje právo obmedziť rozsah možnosti voľby a stanoviť pravidlá jej uplatnenia, musia rešpektovať len všeobecné ciele a zásady smernice o DPH, predovšetkým zásadu daňovej neutrality a požiadavku správneho, jednoduchého a jednotného uplatňovania stanovených oslobodení,⁽¹⁹⁾ ako aj zásadu proporcionality.⁽²⁰⁾

1. Obsahové vymedzenie právomoci členských štátov

39. Článok 137 ods. 2 členským štátom umožňuje stanoviť pravidlá pre využitie možnosti voľby podľa odseku 1, ak zdaniteľnej osobe priznajú takúto možnosť vzdať sa práva. Takáto právomoc zahŕňa pravidlá vzdania sa oslobodenia od dane v súvislosti s vlastnou transakciou a pôsobnosťou práva voľby.⁽²¹⁾

40. Členské štáty naopak v zmysle judikatúry Súdneho dvora nemôžu túto právomoc využiť na to, aby odňali už existujúce právo na odpočítanie dane na vstupe.⁽²²⁾ Obmedzenie odpočítaní

dane na vstupe týkajúcich sa zdanených transakcií by na základe uplatnenia práva voľby totiž neobmedzovalo „rozsah“ práva voľby členských štátov v súlade s článkom 137 ods. 2 druhou vetou smernice o DPH, ale dotýkalo by sa dôsledkov uplatnenia tohto práva.(23)

41. Preto by z hľadiska práva DPH neprichádzalo do úvahy napríklad ani retroaktívne jednostranné späťvzatie vzdania sa práva poskytovateľom v neprospech príjemcu plnenia. Možnosť retroaktívneho späťvzatia vzdania sa práva sa totiž nedotýka spôsobu vzdania sa práva poskytovateľom, ale má vplyv na už uplatnené právo na odpísanie dane, ktoré si uplatnil príjemca plnenia. Zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty podľa názoru Súdneho dvora navyše neumožňujú, aby v dôsledku zmeny zákona, ktorá nastala až po poskytnutí plnenia, vzniklo so spätnou účinnosťou právo na odpísanie dane na vstupe.(24)

42. Obsahové vymedzenie právomoci stanoví pravidlá vzdania sa práva sa však netýka úpravy odpísania dane na vstupe, ktoré si v prejednávanej veci uplatnila ARVI. Takéto odpísanie totiž dodatočne nemeňte požiadavky týkajúce sa pravidiel vzdania sa práva,(25) resp. jeho právnych následkov. Sporná úprava je skôr dôsledkom oslobodenia od dane v prípade, keď nedošlo k (účinnému) vzdaniu sa práva. Pristúpilo by sa k nej (pozri článok 188 ods. 1 smernice o DPH) aj v tom prípade, ak by Litva vôbec neupravila možnosť vzdať sa práva, pretože takáto úprava vyplýva priamo z ustanovení smernice, resp. ustanovení, ktoré slúžia na jej prebratie.

43. Takéto následky (resp. úprava už vykonaného odpísania dane na vstupe z dôvodu prevodu oslobodeného od dane), ako poznamenal aj generálny advokát Geelhoed už pred 18 rokmi,(26) nemožno pripísať vnútroštátnym ustanoveniam, ale správaniu sa zdaniteľnej osoby [v tomto konaní predaj pozemku zdaniteľnou osobou (ešte) neregistrovanej zdaniteľnej osobe]. Nedochádza preto k porušeniu obsahového vymedzenia právomocí členských štátov vyplývajúcich z článku 137 ods. 2 smernice o DPH.

2. **Zásada neutrality**

44. Podmienka, v zmysle ktorej musí byť príjemca predmetnej dodávky pozemku nie len zdaniteľnou osobou, ale aj registrovanou zdaniteľnou osobou, však môže odporovať zásade neutrality DPH.

45. Zásada neutrality zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté transakcie, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH.(27)

46. V prejednávanej veci sa však nezdá, že dochádza k porušeniu takéhoto rovnakého zaobchádzania v hospodárskej súťaži. Možnosťou voľby sa má totiž tak, ako už bolo uvedené vyššie v časti C, zabrániť znevýhodneniu poskytovateľa v hospodárskej súťaži.

47. Podmienka upravená v litovskom práve, v zmysle ktorej musí byť nadobúdateľ v okamihu uskutočnenia transakcie registrovanou zdaniteľnou osobou, nemá vplyv na tento záver. Vzdanie sa práva je bez rozdielu viazané na rovnakú podmienku, v zmysle ktorej musí byť nadobúdateľ registrovanou zdaniteľnou osobou.(28) Žiadny iný predajca pozemku by sa v prejednávanej veci nemohol účinne rozhodnúť pre daňovú povinnosť.

3. **Zásada proporcionality**

48. Uložíť zdaniteľnej osobe povinnosť upraviť už vykonané odpôčítanie dane len z toho dôvodu, že odberateľ sa nezaregistroval ako zdaniteľná osoba, resp. v prejednávanej veci sa zaregistroval len o mesiac neskôr, by však mohlo byť neprimerané. Takýto záver predpokladá, že požiadavka registrácie nie je vhodná na dosiahnutie sledovaného cieľa alebo presahuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.(29)

49. Požiadavka registrácie príjemcu plnenia má za cieľ uľahčiť výkon kontroly finančnej správy v súvislosti so vzdaním sa práva, pretože takéto vzdanie sa práva má tak, ako už bolo uvedené vyššie v časti C, zmysel len vo vzťahu k zdaniteľnej osobe oprávnenej odpôčítať daň na vstupe. Na druhej strane prispieva k právnej istote(30) a právnej prehľadnosti. Poskytovateľ môže tak vďaka potvrdeniu o registrácii jednoznačne určiť, či sú splnené požiadavky pre vzdanie sa práva, a teda sa ubezpečiť, že nebude povinný upraviť odpôčítanie dane na vstupe, ku ktorému pristúpil. Iný súkromnoprávny subjekt (a niekedy aj finančná správa) môže v prípade absencie kritéria registrácie obzvlášť na začiatku výkonu hospodárskej činnosti len ťažko zistiť, či niekto koná ako zdaniteľná osoba v zmysle právnych predpisov v oblasti DPH.

50. Jednak úľinná správa a kontrola DPH, ktorá má mať podľa názoru Súdneho dvora bezprostredný vplyv na financovanie Európskej únie(31), a jednak zásada právnej istoty, sú legitímnymi cieľmi. Požiadavka úspešnej registrácie nie je neprimeraná z hľadiska uskutočnenia týchto cieľov.

51. Ďalej preto treba skúmať, či zároveň existuje vhodný miernejší prostriedok, a v prípade ak neexistuje, či sa zachovala rovnováha vo vzťahu medzi účelom a prostriedkom. Rovnako vhodný miernejší prostriedok v tejto veci nie je známy. Uplatnenie kritéria hmotnoprávnej existencie postavenia zdaniteľnej osoby je podstatne ťažšie posúdiť jednak z hľadiska finančnej správy a jednak z hľadiska poskytovateľa. Neexistuje preto ani miernejší, ani rovnako vhodný prostriedok pre dosiahnutie vyššie uvedených cieľov.

52. Ani zo zváženia (vzťah medzi účelom a prostriedkom) dotknutých právnych záujmov (právna istota, úľinná správa na jednej strane a záujmy poskytovateľa na vzdaní sa práva s cieľom vyhnúť sa úprave dane odpôčítanej na vstupe na druhej strane) nevyplýva, že uplatnenie kritéria registrácie príjemcu plnenia je neprimerané.

53. Požiadavka adresovaná zdaniteľnej osobe, ktorá má v prípade takejto zákonnej situácie záujem na tom, aby sa s transakciou inak oslobodenou od dane zaobchádzalo ako so zdaniteľnou, v zmysle ktorej je povinná od príjemcu plnenia vyžadovať dôkaz o registrácii na účely DPH, jej nepripadá neprimeraná. Ak totiž príjemca plnenia tejto osobe svoju registráciu nepreukáže, môže si hroziacu úpravu odpôčítanej dane započítať do kúpnej ceny, a preto jej nevznikne nijaká škoda. Ak príjemca plnenia nechce zaplatiť takúto pravdepodobne vyššiu cenu, musí predložiť dôkaz o svojej registrácii. Bez potvrdenia o registrácii môže poskytovateľ buď hľadať iného nadobúdateľa alebo počkať s uskutočnením transakcie až do ukončenia prípadne už začatého procesu registrácie.

54. Príjemca plnenia teda môže sám ovplyvniť posúdenie dodania pozemku z hľadiska DPH tým,(32) že začne proces registrácie a počkať, kým sa tento proces skončí. Poskytovateľ môže naopak zistiť, kedy koná s registrovanou zdaniteľnou osobou a kedy s takouto osobou nekoná. Na základe tejto informácie môže stanoviť výšku kúpnej ceny. V tomto ohľade uvedené (dočasné) obmedzenia možnosti vzdania sa práva nie sú neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom (úľinná správa a právna istota úľastníkov).

55. Z uvedeného vyplýva, že podmienka stanovená vnútroštátnym právom, v zmysle ktorej musí byť príjemca plnenia registrovanou zdaniteľnou osobou, aby sa poskytovateľ mohol úľinne

vzdať oslobodenia jeho plnenia od dane, je primeraná.

56. Judikatúra Súdneho dvora, v zmysle ktorej zdaniteľnej osobe nemožno brániť vo výkone jej práva na odpočítanie z dôvodu, že pred použitím tovaru nadobudnutého v rámci jej zdaniteľnej činnosti nebola zaregistrovaná na účely DPH,(33) neodôvodňuje iný záver. Konanie v prejednávanej veci sa totiž netýka výkonu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie na vstupe, ale účinnosti vzdania sa oslobodenia od dane vo vzťahu k príjemcovi plnenia, ktorý nie je registrovaný na účely dane.

57. K inému záveru nemožno dospieť ani v rámci pôsobnosti inej judikatúry Súdneho dvora nazývanej „substance over form“(34). V zmysle tejto judikatúry si zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby sa priznalo oslobodenie od DPH (alebo odpočítanie dane na vstupe), ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj vtedy, ak zdaniteľná osoba nespĺnila niektoré formálne náležitosti.

58. Vzniká už samotná otázka, či s ohľadom na legislatívnu zmenu smernice o DPH možno túto judikatúru aj naďalej uplatňovať v nezmenenej podobe. Autor smernice okrem iného v reakcii na judikatúru Súdneho dvora(35) v článku 138 ods. 1 smernice o DPH v súasnosti výslovne zakotvil, že na základe (hmotnoprávnej) požiadavky dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane je príjemca plnenia povinný oznámiť poskytovateľovi svoje identifikačné číslo na účely DPH.

59. Súdny dvor už okrem toho spresnil svoj prístup „substance over form“. V tomto zmysle môžu mať niektoré formálne náležitosti väčší význam ako iné náležitosti, a preto musia byť splnené aj napriek ich formálnej povahe.(36)

60. Súdny dvor v súvislosti s právom voľby dokonca výslovne konštatoval, že začatie určitého konania (Luxembursko podmienilo účinnú voľbu konaním o udelenie súhlasu vedeným pred finančnou správou) nepredstavuje zásah do práva na odpočet.(37) Skutočnosť, že takéto konanie nemá spätný účinok, podľa Súdneho dvora nespôsobuje jeho neprimeranosť.(38) V prejednávanom prípade preto nie je relevantné, že príjemca plnenia od spoločnosti ARVI získal o mesiac neskôr a bez spätnej účinnosti postavenie registrovanej zdaniteľnej osoby.

61. Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa rozsiahleho upustenia od formálnych náležitostí v práve DPH preto nie je relevantná, pokiaľ ide o možnosť voľby a právo členských štátov stanoviť pravidlá uplatňovania.

VI. Návrh

62. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na prejudiciálne otázky, ktoré predložila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) odpovedal takto:

1. Článok 137 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty členskému štátu umožňuje, aby existenciu účinného vzdania sa práva na oslobodenie od dane poskytovateľom upraveného v tomto ustanovení podmienil tým, že príjemca plnenia musí byť zaregistrovanou zdaniteľnou osobou. Splnenie takejto „formálnej“ podmienky nie je v rozpore so zásadou neutrality a nie je ani neprimerané.

2. Právne následky nedodržania takejto „formality“ spočívajúce v úprave odpočítania dane na vstupe na strane poskytovateľa vyplývajú z oslobodenia prevodu od dane upraveného v smernici o DPH. Na takomto závere nie nemia ani tie skutočnosti, že príjemca plnenia bol po prvé zaregistrovaný o mesiac neskôr, po druhé využíval predmet na účely zdaniteľných transakcií a po

tretie nejde o prípad podvodného konania.

1 Jazyk konania: nemčina.

2 von JHERING R.: *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*. 2. vydanie, 2. zväzok, Leipzig, 1858, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, S. 497 (32) – 1. vydanie.

3 Pozri napr. rozsudky z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 39 a nasl.); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 60 a nasl.); z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 41 a nasl.); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a nasl.), a z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

4 Doplnený na základe smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3, s účinnosťou od 27. decembra 2018).

5 Pozri v tejto súvislosti podrobne aj KOKOTT, J.: Vom Sinn der Form. In: *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918 – 2018*, Köln, 2018, s. 109 a nasl.

6 Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, v znení platnom v spornom roku 2015).

7 Rozsudok z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 34 a nasl.).

8 Výslovne v súvislosti so španielskymi odvolacími orgánmi (TEAC) veľká komora Súdneho dvora, rozsudok z 21. januára 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, bod 55).

9 Pozri všeobecne rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i. (C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 43). Pozri osobitne v súvislosti s účelom oslobodenia vzdelávacích služieb rozsudky z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 23), a z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

10 Pozri rozsudky z 10. apríla 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40); z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69); zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

11 Pozri v súvislosti s touto požiadavkou podrobne moje návrhy vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 55 a nasl.) a vo veci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 46 a nasl.).

12 Uznesenie z 18. mája 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, bod 39); rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 48); z 12. januára 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, bod 29); z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, bod 21); zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 45), a z 3. decembra 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, bod 17).

13 Výslovne v tomto zmysle rozsudky z 12. januára 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, bod 29), a z 3. decembra 1998, Belgocodex (C-381/97,

EU:C:1998:589, bod 17).

14 Rozsudok z 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 17 a nasl).

15 Uznesenie z 18. mája 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 39); rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 48); z 12. januára 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 27 a nasl.); z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 21); zo 4. októbra 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, bod 45), a z 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, bod 16 a nasl.).

16 Rozsudok z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 26 a nasl.)

17 V tomto zmysle aj rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 43 a nasl.).

18 Výslovne rozsudok z 12. januára 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 30).

19 Uznesenie z 18. mája 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 40); rozsudok z 12. januára 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 31).

20 Aj toto je všeobecná zásada práva v oblasti DPH: pozri rozsudky z 26. októbra 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a z 27. januára 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

21 Uznesenie z 18. mája 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, bod 39); rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 49), a z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 46).

22 Rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 48), ako aj z 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, body 24 a 26).

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

24 Rozsudky z 8. júna 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, bod 47), ako aj z 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, body 24 a 26).

25 Pozri rozsudok z 26. novembra 2020, Søgård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, bod 48 a nasl. a tam citovaná judikatúra).

26 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, bod 51).

27 Pozri rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, bod 30); zo 7. septembra 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a z 11. júna 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

28 Týmto sa skutkové okolnosti v tejto veci líšia napríklad od skutkových okolností, na základe ktorých dospel Súdny dvor k výroku v rozsudku z 12. januára 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, bod 47).

29 Rozsudky z 26. októbra 2010, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, bod 57), z 27. januára 2009, *Persche* (C?318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

30 Pozri v súvislosti s týmto kritériom už návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189, bod 49).

31 Toto tvrdenie sa uvádza vo viacerých rozhodnutiach Súdneho dvora [pozri rozsudky zo 17. januára 2019, *Dzivev a i.* (C?310/16, EU:C:2019:30, bod 26); z 5. decembra 2017, *M.A.S. a M.B.* (C?42/17, EU:C:2017:936, bod 31); z 8. septembra 2015, *Taricco a i.* (C?105/14, EU:C:2015:555, bod 38), a z 26. februára 2013, *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26)]. Je však spochyb?ované novším záverom Komisie a skuto?nou štruktúrou mechanizmu financovania EÚ. Pozri návrh Komisie z 24. apríla 2019 o zmene smernice 2006/112 a smernice 2008/118 o všeobecnom systéme spotrebných daní, pokia? ide o obranné úsilie v rámci Únie KOM(2019) 192 final, strana 10 (slovenské znenie: „Návrh by rozšírením rozsahu pôsobnosti oslobodenia od DPH mal za následok zníženie príjmov z DPH vybraných ?lenskými štátmi, a tým vlastných zdrojov založených na DPH. Zatia? ?o na rozpo?et EÚ to nebude mať žiadny negatívny vplyv, keďže vlastný zdroj založený na hrubom národnom dôchodku (HND) kompenzuje všetky výdavky, ktoré nie sú pokryté z tradi?ných vlastných zdrojov a vlastného zdroja založeného na DPH, nevybrané vlastné zdroje založené na hrubom národnom dôchodku z niektorých ?lenských štátov by museli byť kompenzované všetkými ?lenskými štátmi prostredníctvom vlastného zdroja založeného na hrubom národnom dôchodku.“)

32 Pozri v súvislosti s týmto tvrdením aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189, bod 51), a rozsudok z 9. septembra 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512, bod 26 a nasl.).

33 Rozsudky zo 7. marca 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, bod 33); z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 61), a z 21. októbra 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, bod 51).

34 Pozri v tejto súvislosti výslovne aj KOKOTT, J.: c. d., s. 109 a nasl.

Pozri v súvislosti s odpo?ítaním dane rozsudky z 21. novembra 2018, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, bod 41); z 15. septembra 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 38); z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, bod. 60 a nasl.), a z 11. decembra 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, bod 41 a nasl.).

Pozri v súvislosti s oslobodeniami od dane rozsudky z 20. októbra 2016, *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, bod 39 a nasl.); z 27. septembra 2012, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a nasl.), a z 27. septembra 2007, *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

35 Inak nemožno vykladať ani závery uvedené v odôvodneniach 3 a 7 smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokia? ide o harmonizáciu a zjednodušenie ur?itých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zda?ovanie obchodu medzi ?lenskými štátmi (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3):

(3) „Rada ... vyzvala Komisiu, aby vypracovala ur?ité zlepšenia pravidiel Únie v oblasti DPH

pre cezhraniťné transakcie, pokiaľ ide o úlohu identifikačného čísla pre DPH v súvislosti s oslobodením dodaní v rámci Spoločenstva od DPH“

(7) „navrhuje sa, aby sa uvedenie identifikačného čísla pre DPH nadobúdalo a tovaru stalo... hmotnoprávnou, a nie formálnou podmienkou pre uplatnenie oslobodenia od dane“.

36 Pozri rozsudok z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, bod 82). Aké formálne náležitosti sa musia nevyhnutne uvádzať vo faktúre, aby šlo o faktúru, Súdny dvor žiaľ ponechal otvorené. Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 89 a nasl.) a vo veci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 77 a nasl.).

37 Rozsudok z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, bod 28).

38 Rozsudok z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, bod 29).