Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 26. novembra 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Vnútroštátne právne predpisy stanovujúce opravu odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) vykonanú iným zdaniteľným subjektom, ako je zdaniteľný subjekt, ktorý pôvodne vykonal odpočítanie – Predaj nehnuteľnosti prenajatej spoločnosťou, ako aj spoločnosťou, ktorá bola pôvodným vlastníkom nehnuteľnosti, uskutočnený prvou uvedenou spoločnosťou v prospech jednotlivcov – Ukončenie zdanenia DPH pri predaji nehnuteľnosti jednotlivcom“

Vo veci C-787/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 3. decembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 17. decembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

Sögård Fastigheter AB,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Kumin (spravodajca), sudcovia T. von Danwitz a P. G. Xuereb,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Skatteverket, v zastúpení: T. Johansson, splnomocnený zástupca,

– Sögård Fastigheter AB, v zastúpení: C. Rosén, generálny riaditeľ,

– fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: švédčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 19, 188 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňový úrad, Švédsko) a spoločnosťou Sögård Fastigheter AB vo veci opravy odpočítanej dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú predtým vykonala iná zdaniteľná osoba.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje…

a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním“.

4 Článok 19 prvý odsek tejto smernice stanovuje, že „členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu.“

5 Článok 135 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„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);

…

l) nájom nehnuteľností.“

6 Podľa článku 137 smernice o DPH:

„1. 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),

…

d) nájom nehnuteľností.

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

Členské štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.“

7 Článok 168 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„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“.

8 Článok 184 uvedenej smernice znie:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

9 Podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH:

„Úprava [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

10 Článok 186 tejto smernice stanovuje, že „členské štáty stanovia pravidlá na vykonávanie článkov 184 a 185“.

11 Článok 187 uvedenej smernice znie:

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

Členské štáty však môžu pre [o]pravu 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 [o]pravy odpočítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná [o]prava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na [o]pravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

[O]prava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý.“

12 Článok 188 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak je investičný majetok dodaný v priebehu obdobia na [o]pravu odpočítanej dane, posudzuje sa tento investičný majetok až do uplynutia obdobia na [o]pravu odpočítanej dane, ako keby ho zdaniteľná osoba stále používala v rámci svojej ekonomickej činnosti.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne zdanenú v prípade, keď je zdanené dodanie investičného majetku.

Ekonomická činnosť sa považuje za úplne oslobodenú od dane v prípade, keď je oslobodené od dane dodanie investičného majetku.

2. [O]prava odpočítanej dane ustanovená v odseku 1 sa urobí len raz za celé obdobie na [o]pravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Keď je však dodanie investičného majetku oslobodené od dane, členské štáty môžu upustiť od požiadavky na [o]pravu odpočítanej dane, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, ktorá používa dotknutý investičný majetok výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.“

13 Podľa článku 189 tejto smernice o DPH:

„Na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

a) vymedziť pojem investičný majetok,

b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri [o]prave odpočítanej dane,

c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby [o]pravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,

d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

14 Článok 193 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

Švédske právo

Ustanovenia o povinnom a dobrovoľnom zdanení

15 Podľa § 2 kapitoly 3 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), transakcie týkajúce sa prevodu a nájmu nehnuteľností sú s určitými obmedzeniami oslobodené od DPH.

16 Vlastník nehnuteľnosti, ktorý trvalo a na účely činnosti, s ktorou je spojená daňová povinnosť, prenajíma celú budovu alebo jej časť predstavujúcu nehnuteľnosť, sa však môže rozhodnúť, aby nájom podliehal DPH podľa § 3 kapitoly 3 a § 1 kapitoly 9 uvedeného zákona.

17 V prípade prevodu uvedenej nehnuteľnosti § 5 kapitoly 9 zákona o DPH stanovuje, že dobrovoľné zdanenie prechádza s účinnosťou odo dňa dátumu nadobudnutia vlastníctva na nového vlastníka a že tento nový vlastník je právnym nástupcom predchádzajúceho vlastníka, pokiaľ ide o práva a povinnosti vyplývajúce zo zákona.

18 Podľa § 6 kapitoly 9 zákona o DPH môže daňový úrad rozhodnúť, že dobrovoľné zdanenie týkajúce sa nájmu po nadobudnutí vlastníctva skončí, ak o to pred dátumom nadobudnutia vlastníctva spoločne požiada pôvodný a nový vlastník. Navyše dobrovoľné zdanenie okrem toho skončí, ak vlastník nehnuteľnosti zmení účel použitia nehnuteľnosti na iný ako zdaniteľný prenájom, alebo ak sa nehnuteľnosť nemôže ďalej prenajímať z dôvodu požiaru alebo z iných dôvodov, ktoré sú mimo kontroly vlastníka alebo z dôvodu demolácie.

Ustanovenia o odpočítaní DPH a opravách odpočítanej dane

19 Podľa § 6 kapitoly 8a zákona o DPH je obdobie na opravu odpočítanej dane pre nehnuteľný investičný majetok stanovené na desať rokov.

20 § 7 a § 8 kapitoly 8a zákona o DPH stanovuje, že v prípade prevodu investičného majetku sa odpočty dane zaplatenej na vstupe opravia jednorazovo. Pri výpočte výšky takejto opravy sa odpočet, ktorý sa má opraviť, rozloží na celé obdobie na opravu a oprava sa vykoná vo vzťahu k sume vzťahujúcej sa na zostávajúcu časť tohto obdobia.

21 Ak sa prevod investičného majetku uskutoční v rámci prevodu činnosti, nadobúdateľ investičného majetku podliehajúci daňovej povinnosti má vstúpiť do práv a povinností prevodcu opraviť odpočet dane na vstupe, ako to stanovuje § 11 kapitoly 8a zákona o DPH.

22 Podľa § 12 kapitoly 8a zákona o DPH nadobúdateľ vstúpi do práv a povinností prevodcu aj vtedy, ak prenajatý nehnuteľný majetok, s ktorým je spojené dobrovoľné zdanenie, je prevedený, ale iba za predpokladu, že sa prevodca a nadobúdateľ nedohodli, že opravu odpočítanej dane vykoná prevodca a že oprava odpočítanej dane nie je odôvodnená zmenami, ku ktorým došlo počas vlastníctva prevodcu.

23 Pri prevode investičného majetku, s ktorým je spojený vstup nadobúdateľa do práv a povinností prevodcu opraviť odpočítanú daň zaplatenú na vstupe, má prevodca v súlade s § 15 a 17 kapitoly 8a uvedeného zákona vystaviť osobitné potvrdenie. Toto potvrdenie musí okrem iného obsahovať podrobnosti o dani zaplatenej na vstupe, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie investičného majetku prevodcom alebo na výstavbu, rozšírenie alebo prestavbu nehnuteľného majetku, o časti tejto dane, z ktorej si prevodca po prípadných opravách uplatnil odpočítanie, o čase, kedy došlo k nadobudnutiu a uplatneniu odpočítania a o akýchkoľvek iných skutočnostiach, ktoré sú relevantné pre určenie daňovej povinnosti a práva nadobúdateľa uplatniť odpočítanie dane.

Ustanovenia o prevode podniku

24 § 25 kapitoly 3 zákona o DPH stanovoval, že prevod majetku, ktorý je súčasťou podniku, je oslobodený od dane, ak sa takýto majetok prevedie pri prevode podniku za predpokladu, že nadobúdateľ má nárok na odpočítanie alebo vrátenie dane. Toto ustanovenie bolo predmetom výkladu Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) v súlade s článkom 19 smernice o DPH, ktorý rozhodol, že prevod podniku nepredstavuje dodanie tovaru na účely DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

25 Sögård Fastigheter nadobudla nehnuteľnosť v roku 2012, ktorú prenajala v režime dobrovoľného zdanenia.

26 Predchádzajúci vlastník tohto majetku sa tiež rozhodol pre zdanenie DPH a vykonal odpočty dane na vstupe, ktorou boli zaťažené transakcie súvisiace s prestavbou budovy, ktoré zaznamenal v potvrdení.

27 Pri predaji sa strany nedohodli, že predchádzajúci vlastník vykoná opravu vykonanej odpočítanej DPH, a nepožiadali daňový úrad, aby dobrovoľné zdanenie nebolo vykonané. Sögård Fastigheter prenajala nehnuteľnosť, a tak pokračovala v jej používaní na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií.

28 Sögård Fastigheter previedla túto nehnuteľnosť v roku 2013 na dvoch jednotlivcov, ktorí ju nepoužívali na účely zdaniteľných transakcií. V dôsledku toho došlo k ukončeniu dobrovoľného zdanenia DPH. Daňový úrad teda vyzval Sögård Fastigheter, aby opravila odpočty dane na vstupe vykonané predchádzajúcim vlastníkom a vrátila DPH vzťahujúce sa na obdobie na opravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo.

29 Vzhľadom na to, že z rozsudku z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), vyplývalo, že Sögård Fastigheter sa domnievala, že nemala povinnosť zaplatiť DPH odpočítanú predchádzajúcim vlastníkov, podala na Förvaltningsrätten (správny súd, Švédsko) žalobu na zrušenie rozhodnutia daňového úradu.

30 Förvaltningsrätten (správny súd), ktorý sa domnieval, že situácia, o akú ide vo veci samej, je odlišná od situácie, v ktorej bol vydaný rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia týkajúce sa opravy DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa sumy dlžné v dôsledku opravy odpočtu DPH vymáhali od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá tento odpočet vykonala, túto žalobu zamietol.

31 Keďže Kammarrätten (Odvolací správny súd, Švédsko) vyhovel odvolaniu, ktoré podala Sögård Fastigheter, daňový úrad podal proti rozsudku tohto súdu odvolanie na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) a navrhla, aby rozhodol, že Sögård Fastigheter je povinná vrátiť prostredníctvom opravy DPH odpočítanú predchádzajúcim vlastníkom.

32 Vnútroštátny súd sa pýta, či je riešenie obsiahnuté v rozsudku z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), použiteľné v situácii, keď nadobúdateľ nehnuteľnosti hneď po nadobudnutí používa túto nehnuteľnosť len na transakcie zakladajúce nárok na odpočítanie a následne ju ďalej predá tretej osobe, ktorá ju na takéto transakcie nepoužíva.

33 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že v prípade, ak by Súdny dvor rozhodol, že články 188 a 189 smernice o DPH bránia tomu, aby bola na nadobúdateľa prevedená povinnosť opravy odpočítanej DPH, ktorá prináležala prevodcovi, bude sa musieť vyjadriť k argumentácii daňového úradu a určiť, či nadobudnutie nehnuteľnosti spoločnosťou Sögård Fastigheter predstavuje prevod všetkých aktív alebo ich časti v zmysle článku 19 smernice o DPH.

34 Vnútroštátny súd spresňuje, že otázka, či sa ustanovenia o prevode všetkých aktív alebo ich časti musia skutočne uplatňovať v spore, o aký ide vo veci samej, závisí od okolností tohto sporu a nie je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd uvádza, že k tejto otázke zaujme stanovisko v konečnom rozhodnutí o veci. Tento súd sa však domnieva, že ak by sa mal tento prevod kvalifikovať ako prevod všetkých aktív alebo ich časti, vznikla by otázka, či je požiadavka, aby Sögård Fastigheter vykonala opravu odpočítania DPH, ktoré vykonal predchádzajúci vlastník, zlučiteľná s článkom 19 smernice o DPH.

35 Za týchto podmienok Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni skutočnosť, že predávajúci nehnuteľnosti na základe pravidiel zavedených členským štátom v súlade s článkom 188 ods. 2 [smernice o DPH], neopravil odpočítanú daň na vstupe, pretože nadobúdateľ zamýšľa použiť nehnuteľnosť výhradne na transakcie, s ktorými je spojené právo na odpočítanie dane, tomu, aby bol nadobúdateľ počas plynutia obdobia na opravu odpočítanej dane povinný opraviť odpočet pri následnom prevode nehnuteľnosti na osobu, ktorá nemá v úmysle použiť ju na takéto transakcie?

2. Je odpoveď na prvú otázku odlišná, ak prvý prevod uvedený v tejto otázke predstavuje prevod majetku podľa článku 19 [smernice o DPH]?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré na základe článku 188 ods. 2 tejto smernice stanovujú, že prevodca nehnuteľnosti nemá povinnosť vykonať opravu odpočítania DPH vykonaného na vstupe, pokiaľ nadobúdateľ použije túto nehnuteľnosť výhradne na transakcie, s ktorými je spojené právo na odpočítanie dane, pričom nadobúdateľovi tiež ukladajú povinnosť, aby vykonal opravu tohto odpočítania za zostávajúce obdobie na opravu odpočítanej dane, ak následne prevedie dotknutú nehnuteľnosť na tretiu osobu, ktorá nemá v úmysle použiť ju na takéto transakcie.

37 Na úvod treba pripomenúť, že článok 184 smernice o DPH ukladá povinnosť opraviť pôvodne vykonané odpočítanie DPH, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba nárok.

38 Toto ustanovenie, ako aj články 185 a 186 smernice o DPH, predstavujú uplatniteľný režim, pokiaľ ide o vznik prípadného práva daňového orgánu vyžadovať od zdaniteľnej osoby opravu DPH, vrátane opravy odpočítanej dane, ktorá sa týka investičného majetku (pozri najmä rozsudky z 18. októbra 2012, TEC Chaskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 26, a zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 33).

39 V tomto kontexte článok 186 smernice o DPH výslovne zaväzuje členské štáty vymedziť pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185 tejto smernice, kým články 187 až 192 uvedenej smernice stanovujú niektoré pravidlá opravy odpočítania DPH, pokiaľ ide o investičný majetok (pozri najmä rozsudky z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 27, ako aj zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, body 28 a 29).

40 Článok 188 smernice o DPH opravuje osobitný prípad dodania investičného majetku počas obdobia na opravu. V tomto prípade sa ročná oprava stanovená v článku 187 tejto smernice nahradí jednorazovou opravou založenou na predpoklade, že predmetný investičný majetok sa bude používať počas obdobia, ktoré ešte neuplynulo. Podľa tohto článku 188 závisí možnosť odpočítať DPH na vstupe od toho, či vykonaná dodávka podlieha alebo nie tejto dani (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 56).

41 V súlade s uvedeným článkom 188, ak zdaniteľná osoba prevedie investičný majetok počas obdobia na opravu odpočítanej dane a predmetný prevod je oslobodený od dane, investičný majetok sa považuje za majetok naďalej používaný na ekonomickú činnosť zdaniteľnej osoby až do uplynutia obdobia na opravu odpočítanej dane a táto činnosť sa považuje za úplne oslobodenú od dane. Takáto domnienka

vedie k povinnosti vykonať jednorazovú opravu za celé obdobie na opravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo okrem prípadu, že sa členský štát rozhodol využiť možnosť stanovenú v článku 188 ods. 2 smernice o DPH nevyžadovať uvedenú opravu.

42 Článok 188 ods. 2 uvedenej smernice stanovuje, že keď je dodanie investičného majetku oslobodené od dane, členské štáty môžu upustiť od požiadavky na opravu odpočítanej dane, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, ktorá používa dotknutý investičný majetok výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.

43 Z toho vyplýva, že možnosť nevyžadovať opravu je podmienená jednak tým, že nadobúdateľ predmetného investičného majetku je zdaniteľnou osobou, a jednak povahou používania tohto majetku, t. j. že tento majetok sa má použiť výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.

44 Je pravda, že ak nadobúdateľ investičného majetku prestane tento majetok používať výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná, podmienky, ktoré odôvodňujú, aby oprava nebola požadovaná, nie sú splnené.

45 Aj keď článok 188 smernice o DPH stanovuje, že členské štáty môžu nevyžadovať opravu „pokiaľ“ sú splnené podmienky pripomenuté v bode 43, nestanovuje ustanovenia uplatniteľné na situáciu, keď uvedené podmienky nie sú splnené.

46 V tejto súvislosti podľa článku 189 smernice o DPH môžu členské štáty na účely uplatnenia článku 188 tejto smernice prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby opravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody, ako aj povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.

47 Tieto vnútroštátne ustanovenia však nemôžu viesť k tomu, aby oprava odpočítanej DPH týkajúca sa dodania tovaru alebo poskytnutia služby bola uložená inej zdaniteľnej osoby, ako je zdaniteľná osoba, ktorá vykonala uvedené odpočítanie.

48 Aj keď totiž smernica o DPH neobsahuje nijakú výslovnú zmienku o zdaniteľnej osobe, ktorá je povinná platiť daňové pohľadávky vyplývajúce z opravy odpočtu DPH, nemožno z toho vyvodiť, že členské štáty môžu pri stanovovaní pravidiel podľa článku 137 ods. 2 a článkov 186 a 189 tejto smernice slobodne určiť, ktorá zdaniteľná osoba bude povinná zaplatiť DPH za takých okolností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, body 30 a 31).

49 Určenie osoby povinnej platiť sumy dlžné v dôsledku opravy odpočtu DPH nepredstavuje „pravidlo“ v zmysle týchto ustanovení, ale ako vyplýva z článku 193 uvedenej smernice, základné pravidlo spoločného systému DPH zavedené touto istou smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 32).

50 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tak vyplýva, že článok 184 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že v prípade opravy odpočítania DPH, ktoré vykonala zdaniteľná osoba, má sumy dlhované z tohto dôvodu zaplatiť táto zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, body 36 a 37).

51 Je totiž potrebné pripomenúť, že režim odpočtov má na jednej strane za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tie v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25 a citovanú judikatúru).

52 Na druhej strane pravidlá týkajúce sa opravy odpočítanej dane predstavujú podstatný prvok systému zavedeného smernicou o DPH v rozsahu, v akom majú zabezpečiť presnosť odpočítaní a v dôsledku toho neutrálnosť daňového zaťaženia. Prostredníctvom týchto pravidiel má táto smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (pozri najmä rozsudky z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 38 a citovanú judikatúru, ako aj z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34).

53 Za týchto podmienok by bol výklad, podľa ktorého by oprava odpočítania DPH týkajúcej sa dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb mohla zaťažiť inú zdaniteľnú osobu než zdaniteľnú osobu, ktorá vykonala toto odpočítanie, nezlučiteľný s cieľmi pravidiel, ktoré v tejto oblasti sleduje smernica o DPH, pripomenutými v bodoch 51 a 52 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 37).

54 Požiadavka, aby odpočítanie vykonané prevodcom nehnuteľnosti bolo opravené nadobúdateľom tejto nehnuteľnosti, by totiž znamenala, že by tento nadobúdateľ musel uhradiť daňovú pohľadávku týkajúcu sa transakcie, ktorej sa nezúčastnil a ktorá bola uskutočnená v rámci ekonomickej činnosti inej zdaniteľnej osoby. Naopak prevodca, ktorý vykonal odpočítanie, by mal naďalej prospech z vyššieho odpočítania, než na ktorý má nárok z dôvodu skutočného používania nehnuteľnosti, a cieľ neutrálnosti daňového zaťaženia by nebol voči nemu dosiahnutý.

55 Daňový úrad, ako aj fínska vláda však tvrdia jednak, že odôvodnenie rozsudku z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nemožno uplatniť v tejto veci z dôvodu rozdielnych situácií, o ktoré ide v oboch veciach, a jednak, že dôvody súvisiace s právnou istotou, ako aj potrebou zabezpečiť, aby opravy odpočítanej dane nemali za následok žiadnu neoprávnenú výhodu a neviedli k vytvoreniu skrytého zdaňovania, odôvodňujú vymáhanie súm dlžných po oprave odpočítanej DPH od inej zdaniteľnej osoby, ako je zdaniteľná osoba, ktorá toto odpočítanie vykonala.

56 V prvom rade na účely odlíšenia tejto veci od veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), daňový úrad a fínska vláda uvádzajú, že vo veci samej bol nadobúdateľ vyzvaný, aby vykonal opravu odpočítania dane z dôvodu zmeny používania dotknutej nehnuteľnosti v dôsledku prevodu tejto nehnuteľnosti na jednotlivcov a že suma dane požadovaná z tohto titulu sa týka len obdobia na opravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Dodávajú, že prevzatie práv a povinností v oblasti opravy odpočítanej dane je dobrovoľné a nadobúdateľ má k dispozícii informácie týkajúce sa odpočítania dane, ktorého oprava sa vyžaduje.

57 Treba však konštatovať, že uvedené okolnosti nemôžu spochybniť relevantnosť úvah rozvinutých Súdnym dvorom vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 V prvom rade vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), Súdny dvor skúmal otázku, či opravu odpočítania DPH možno vykonať u inej zdaniteľnej osoby, ako je zdaniteľná osoba, ktorá vykonala toto odpočítanie, pokiaľ táto prvá zdaniteľná osoba nesplnila podmienky, ktoré odôvodňujú odpočítanie dane vykonané druhou zdaniteľnou osobou. Súdny dvor odpovedal na túto otázku záporne, pričom v bodoch 40 a 41 tohto rozsudku v podstate konštatoval, že v takejto situácii by vyžadovanie opravy odpočítania DPH od inej zdaniteľnej osoby, ako je zdaniteľná osoba, ktorá vykonala uvedené odpočítanie, ohrozilo presnosť odpočítaní a neutralitu DPH, ktoré majú pravidlá týkajúce sa opravy odpočítanej dane za cieľ zabezpečiť.

59 Vo veci samej vzniká otázka, či sumy dlžné po oprave odpočtu DPH môžu byť vymáhané od zdaniteľnej osoby, ktorá toto odpočítanie nevykonala, pokiaľ z dôvodu prevodu nehnuteľnosti touto zdaniteľnou osobou na jednotlivcov, ktoré túto nehnuteľnosť už nebudú používať na účely zdaniteľných transakcií, už nie sú splnené podmienky, ktoré odôvodňujú, aby oprava odpočítanej dane nebola vyžadovaná. Táto otázka je pritom podobná otázke položenej vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok

z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), keďže v oboch veciach majú konania zdaniteľnej osoby za následok, že daňový úrad od tejto osoby vyžaduje opravu odpočítania DPH vykonaného inou zdaniteľnou osobou.

60 Ďalej v tejto súvislosti je irelevantné, že oprava vyžadovaná v tejto veci sa týka len sumy zodpovedajúcej obdobiu na opravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo, ak odpočet, ktorého oprava sa vyžaduje, bol vykonaný inou zdaniteľnou osobou.

61 Z písomných odpovedí, ktoré na otázky Súdneho dvora poskytol daňový úrad, totiž vyplýva, že prevzatie práv a povinností prevodcu v oblasti opravy odpočítanej dani nadobúdateľom stanovené švédskymi právnymi predpismi, o ktoré ide vo veci samej, zahŕňa prevzatie dane na vstupe vzťahujúcej sa na investičný majetok, pri ktorom prevodca nevykonal žiadne úplné alebo čiastočné odpočítanie DPH. S výhradou overenia vnútroštátnym súdom z toho vyplýva, že ak prevodca vykonal úplné alebo čiastočné odpočítanie DPH, nadobúdateľ nemôže mať nárok na odpočítanie tejto dane.

62 Napokon členský štát nemôže uložiť zdaniteľnej osobe povinnosti, ktoré idú nad rámec toho, čo umožňuje právo Únie v oblasti DPH, aj keby bola uvedená zdaniteľná osoba vopred informovaná o rozsahu týchto povinností alebo aj keby bolo uplatnenie takýchto povinností fakultatívne (pozri analogicky rozsudok z 18. marca 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, bod 53 a citovanú judikatúru).

63 V dôsledku toho daňový úrad, ako aj fínska vláda neúspešne tvrdia, že riešenie obsiahnuté v rozsudku z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nemožno uplatniť na prejednávanú vec.

64 V druhom rade treba uviesť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí daňový úrad, ako aj fínska vláda, tvrdenia týkajúce sa právnej istoty a potreby zabezpečiť, aby opravy nemali za následok žiadnu neoprávnenú výhodu a neviedli k vytvoreniu skrytého zdaňovania, nemôžu odôvodňovať vymáhanie súm dlžných po oprave odpočítanej DPH od inej zdaniteľnej osoby, ako je zdaniteľná osoba, ktorá toto odpočítanie vykonala.

65 Po prvé tvrdenie, podľa ktorého by bolo v rozpore s právnou istotou vyžadovať, aby sa oprava odpočítania dane vykonala u zdaniteľnej osoby, ktorá vykonala odpočítanie DPH, v prejednávanej veci prevodca nehnuteľnosti, pokiaľ práve nadobúdateľ zmenil používanie uvedeného majetku a prevodca nemá nijaký vplyv na uvedené používanie, nemôže uspieť.

66 Ako totiž vyplýva z bodov 45 a 46 tohto rozsudku, členským štátom prináleží prijať všetky potrebné opatrenia na uplatnenie článku 188 smernice o DPH za podmienok stanovených v článku 189 tejto smernice pri dodržaní všetkých ustanovení tejto smernice, ako aj všeobecných zásad, akou je zásada právnej istoty.

67 Daňový úrad, ako aj fínska vláda sa ďalej domnievajú, že nadobúdateľ nehnuteľnosti by mal neoprávnenú výhodu, ak by sa po zmene používania uvedenej nehnuteľnosti týmto nadobúdateľom od neho nevyžadovala oprava odpočítania vykonaného prevodcom nehnuteľnosti. Nadobúdateľ by tak totiž nadobudol nehnuteľnosť, ktorá by nepodliehala žiadnej dani.

68 Takáto situácia pritom po prvé vyplýva z ustanovení švédskeho práva, ktoré od zdanenia DPH oslobodzujú transakcie spočívajúce v prevode nehnuteľností, pričom zdaniteľným osobám neumožňujú zdanenie týchto transakcií, kým článok 137 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanení dodania budov.

69 Po druhé, ako bolo uvedené v bode 61 tohto rozsudku, ak prevodca vykonal úplné alebo čiastočné odpočítanie DPH, nadobúdateľ nemôže mať s výhradou overení vnútroštátnym súdom nárok na odpočítanie tejto dane. V dôsledku toho nadobúdateľ nemá „neoprávnenú výhodu“ vo forme odpočítania, na ktoré nemá nárok z dôvodu používania nehnuteľnosti.

70 Po tretie určenie ceny za nadobudnutie nehnuteľnosti nižšej ako trhová cena, s ktorou prevodca súhlasil, ak by bol nadobúdateľ prípadne povinný opraviť odpočítanie dane, ktoré bolo predtým vykonané, vyplýva zo zmluvnej slobody strán a nemožno ho ani kvalifikovať ako „neoprávnenú výhodu“ v zmysle smernice o DPH.

71 Napokon sa daňový úrad a fínska vláda domnievajú, že pokiaľ by neexistovala možnosť vykonať opravu odpočítanej dane u nadobúdateľa, bola by kontinuita systému DPH narušená tým, že by kúpna cena nehnuteľnosti bola vypočítaná tak, aby pokrývala prípadnú opravu odpočítanej DPH a zahŕňala by teda skryté zdanenie, ktoré by nadobúdateľ nemohol odpočítať, pokiaľ by túto nehnuteľnosť používal na transakcie, ktoré zakladajú nárok na odpočítanie DPH.

72 V tejto súvislosti treba jednak uviesť, že tieto isté dôsledky za predpokladu, že by boli preukázané, môžu nastať rovnako v situácii, keď sa členský štát rozhodne neuplatniť možnosť stanovenú v článku 188 ods. 2 smernice o DPH nevyžadovať opravu. Ako bolo ďalej pripomenuté v bode 68 tohto rozsudku, článok 137 ods. 1 písm. b) tejto smernice stanovuje, že členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanení dodania budov, čo by umožnilo vyhnúť sa dôsledkom uvedeným v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

73 Za týchto podmienok treba na prvú otázku odpovedať tak, že smernica o DHP sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré na základe článku 188 ods. 2 tejto smernice stanovujú, že prevodca nehnuteľnosti nemá povinnosť vykonať opravu odpočítania DPH vykonaného na vstupe, pokiaľ nadobúdateľ používa túto nehnuteľnosť výhradne na transakcie, s ktorými je spojené právo na odpočítanie dane, pričom nadobúdateľovi tiež ukladajú povinnosť, aby vykonal opravu tohto odpočítania za zostávajúce obdobie na opravu odpočítanej dane, ak následne prevedie dotknutú nehnuteľnosť na tretiu osobu, ktorá nemá v úmysle použiť ju na takéto transakcie.

O druhej otázke

74 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je odpoveď na prvú otázku odlišná v prípade, ak prvý prevod uvedený v tejto otázke predstavuje prevod majetku v zmysle článku 19 smernice o DPH.

75 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry prináleží v rámci spolupráce Súdneho dvora s vnútroštátnymi súdmi ustanovenej v článku 267 ZFEÚ iba vnútroštátnemu súdu, ktorý koná vo veci a ktorý musí niesť zodpovednosť za prijímané súdne rozhodnutie, posúdiť z hľadiska osobitostí prípadu jednak to, či je na vydanie rozsudku potrebné rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, a jednak to, či sú otázky, ktoré kladie Súdnemu dvoru, relevantné. Preto pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (pozri najmä rozsudok z 24. apríla 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, bod 40 a citovanú judikatúru).

76 Súdnemu dvoru však prináleží preskúmať podmienky, za akých sa vnútroštátny súd naň obrátil s cieľom preveriť svoju vlastnú právomoc. Duch spolupráce, v ktorom má byť prejudiciálne konanie vedené, totiž znamená, že vnútroštátny súd berie ohľad na funkciu zverenú Súdnemu dvoru, ktorou je prispievať k výkonu spravodlivosti v členských štátoch, a nie podávať poradné stanoviská k všeobecným alebo hypotetickým otázkam (rozsudok z 24. apríla 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, bod 41 a citovaná judikatúra).

77 Prejudiciálna otázka totiž nemá viesť k formulácii takýchto stanovísk, ale je odôvodnená potrebou spojenou s účinným vyriešením sporu (pozri najmä rozsudky z 8. septembra 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 38, a zo 16. júna 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, bod 56).

78 Je pravda, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na rozdelenie právomocí medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom nemožno vyžadovať, aby vnútroštátny súd predtým, ako podá návrh na Súdny dvor, vykonal všetky skutkové zistenia a právne posúdenia, ktoré mu prináležia v rámci jeho súdnej právomoci. V skutočnosti postačuje, aby tak predmet sporu vo veci samej, ako aj jeho hlavné súvislosti s významom pre právny poriadok Únie vyplývali z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, aby mohli členské štáty a iné dotknuté osoby predložiť svoje pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a aby sa mohli užitočne zúčastniť na konaní na Súdnom dvore (pozri rozsudok z 8. septembra 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 39).

79 V tejto veci však vnútroštátny súd výslovne spresňuje, že uplatniteľnosť ustanovení o prevode podniku vo veci samej sa musí určiť v závislosti od okolností sporu vo veci samej a nie je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, a že vnútroštátny súd sa vyjadrí k tejto otázke, keď s konečnou platnosťou rozhodne o spore vo veci samej. Len v prípade, že by sa konštatovalo, že nadobudnutie nehnuteľnosti spoločnosťou Sögård Fastigheter treba považovať za „prevod podniku“, vzniká otázka, či je v súlade s článkom 19 smernice o DPH požiadavka, aby opravy odpočítania dane vykonaného predchádzajúcim vlastníkom vykonala táto spoločnosť.

80 Za týchto podmienok otázka týkajúca sa výkladu článku 19 smernice o DPH je v tomto štádiu sporu vo veci samej hypotetická, pričom inherentná potreba poskytnúť odpoveď na túto otázku pre vyriešenie sporu nie je preukázaná.

81 Súdny dvor preto nemôže na druhú otázku odpovedať podaním poradného stanoviska k problému, ktorý je v tomto štádiu hypotetický (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. novembra 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, bod 56; z 28. marca 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, bod 194, ako aj z 11. decembra 2018, Weiss a i., C-493/17, EU:C:2018:1000, bod 166). Skutočnosť, že by táto otázka mohla byť relevantná, pokiaľ by vnútroštátny súd rozhodol, že ustanovenia týkajúce sa prevodu podniku museli byť uplatnené v situácii, o ktorú ide vo veci samej, je v tejto súvislosti irelevantná.

82 Z toho vyplýva, že druhá otázka je neprípustná.

O trovách

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

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

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré na základe článku 188 ods. 2 tejto smernice stanovujú, že prevodca nehnuteľnosti nemá povinnosť vykonať opravu odpočítania dane z pridanej hodnoty vykonaného na vstupe, pokiaľ nadobúdateľ používa túto nehnuteľnosť výhradne na transakcie, s ktorými je spojené právo na odpočítanie dane,

pričom nadobúdateľovi tiež ukladajú povinnosť, aby vykonal opravu tohto odpočítania za zostávajúce obdobie na opravu odpočítanej dane, ak následne prevedie dotknutú nehnuteľnosť na tretiu osobu, ktorá nemá v úmysle použiť ju na takéto transakcie.

Podpisy