Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. března 2016 [1]

Věc C-229/15

Minister Finansów
proti
Janu Mateusiakovi

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 18 písm. c) směrnice 2006/112/ES — Zdanění ponechání si zboží při ukončení výkonu ekonomické činnosti — Vliv uplynutí doby pro opravu odpočtu daně podle čl. 187 odst. 1 směrnice 2006/112/ES“

I – Úvod

1. Tato polská žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká velmi specifického případu zdanění daní z přidané hodnoty. Ukončí-li osoba povinná k dani ekonomickou činnost, mohou členské státy zdanit investiční majetek, který k tomuto okamžiku zůstal zachován. Podmínkou je předchozí pořízení dotčeného zboží, které je součástí investičního majetku, osobou povinnou k dani bez daně z přidané hodnoty na základě daňového odpočtu. Tímto zdaněním má být zabráněno tomu, aby osoba povinná k dani výsledně používala zboží osvobozené od daně z přidané hodnoty pro soukromou potřebu.

2. Ve sporu v původním řízení plánuje osoba povinná k dani ukončit ekonomickou činnost. K jejímu investičnímu majetku náleží i část budovy, kterou tato osoba vybudovala již před časem s využitím odpočtu daně. Osoba povinná k dani nyní nastolila otázku, zda je zdanění této části budovy vyloučeno proto, že k jejímu vybudování došlo již před delší dobou. Doba pro možnost dodatečné opravy odpočtu daně za pořízení části budovy totiž uplynula. Není-li však taková oprava odpočtu daně možná, není ani důvod provést tuto opravu nepřímo zdaněním části budovy při ukončení činnosti.

3. Projednávaná věc se tak týká různých technik dodatečných oprav odpočtu daně. Unijní právní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty zde nabízejí různé regulační systémy, které se, jak se zdá, zčásti překrývají. Soudní dvůr se tak bude muset věnovat vymezení těchto různých regulačních systémů.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Výběr daně z přidané hodnoty v Unii upravuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] (dále jen „směrnice o DPH“) [3].

5. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice je předmětem DPH „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. Článek 18 směrnice o DPH pro doplnění uvádí:

„Členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

[…]

c) s výjimkou případů uvedených v článku 19, ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení […].“

7. Článek 19 směrnice o DPH, na nějž se odkazuje, obsahuje úpravu „převádění souhrnu majetku nebo jeho části za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti“.

8. V článku 168 poskytuje směrnice o DPH osobě povinné k dani nárok na odpočet daně:

„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, odpočíst od daně, 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;

[…]“

9. V článcích 184 až 192 směrnice o DPH je upravena „Oprava odpočtů daně“. Článek 185 odst. 1 v tomto ohledu stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu […].“

10. Článek 187 směrnice o DPH doplňuje:

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

[…]

2 — L 347, s. 1.

3 — Až do 31. prosince 2006 se použila šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Směrnice o DPH v podstatě představuje přepracovanou šestou směrnici (srov. třetí bod odůvodnění směrnice o DPH). V projednávaném případě je proto třeba zohlednit i judikaturu vydanou k příslušným ustanovením šesté směrnice.

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.

Oprava podle prvního pododstavce se provád[í] na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

B – *Vnitrostátní právo*

11. Polský zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (konsolidované znění Dz. U. 2011, č. 177, pol. 1054, ve znění změn) upravuje výběr daně z přidané hodnoty v Polské republice. Článek 14 zákona stanoví:

„1. Zdanění daní podléhá zboží z vlastní výroby […], pokud

[…]

2) osoba povinná k dani uvedená v článku 15, která je fyzickou osobou […], ukončí zdanitelná plnění.

[…]

4. Odstavce 1 a 3 se použijí na zboží, pro které existoval nárok na odpočet daně.

5. V případech uvedených v odstavcích 1 a 3 jsou osoby povinné k dani povinny provést ke dni […] ukončení zdanitelných plnění fyzickou inventuru zboží […]. Osoby povinné k dani jsou povinny připojit informace o provedené fyzické inventuře zboží […] k daňovému přiznání […].

[…]“

12. Pro opravu odpočtu daně stanoví polský zákon v čl. 91 odst. 2 v případě nemovitostí období deseti let.

III – Spor v původním řízení

13. Předmětem sporu v původním řízení je otázka výkladu předpisů upravujících DPH, kterou položil J. Mateusiak polské daňové správě v roce 2013.

14. J. Mateusiak vybudoval v letech 1997 až 1999 obytnou a komerční budovu. Tato budova mu od počátku sloužila zčásti pro soukromou potřebu a zčásti k výkonu jeho notářské činnosti. J. Mateusiak uplatnil nárok na odpočet daně pouze ohledně plnění v souvislosti s výstavbou části budovy využívané pro obchodní účely.

15. J. Mateusiak se nyní táže polské daňové správy, zda v případě ukončení jeho notářské činnosti podléhá DPH část budovy využívaná pro obchodní účely. Zastává v tomto ohledu stanovisko, že takové zdanění budovy je po uplynutí opravného období pro odpočet daně nepřípustné. Polská daňová správa se s jeho názorem neztotožnila. Následně podal J. Mateusiak žalobu.

IV – Řízení před Soudním dvorem

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), kterému byl spor mezitím předložen, považuje unijní právo za zásadní pro rozhodnutí sporu a předložil dne 19. května 2015 podle článku 267 SFEU Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je třeba vykládat čl. 18 písm. c) směrnice o DPH v tom smyslu, že věcné vklady osoby povinné k dani – pokud osoba povinná k dani odpočítala daň odvedenou na vstupu za jejich pořízení – nepodléhají zdanění po uplynutí opravného období upraveného v článku 187 směrnice při ukončení výkonu činnosti osobou povinnou k dani a není možno je zahrnout do inventáře likvidace, pokud uplynula zákonem stanovená doba pro opravu daně odvedené na vstupu za jejich pořízení, která je stanovena podle její předpokládané doby užívání v podniku osoby povinné k dani, nebo v tom smyslu, že věcné vklady při ukončení výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani podléhají zdanění nehledě na opravné období?“

17. K této otázce předložili písemná vyjádření před Soudním dvorem v září 2015 J. Mateusiak, Řecká republika, Polská republika a Evropská komise.

V – Právní posouzení

18. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda se čl. 18 písm. c) směrnice o DPH použije i na zboží, které představuje investiční majetek ve smyslu článku 187 a u něhož již uplynula doba uvedená v odstavci 1 uvedeného ustanovení, takže již není možná oprava odpočtu daně.

19. Podle mého názoru je na tuto otázku třeba odpovědět kladně. Uplynutí opravného období u zboží podle čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH nemá vliv na zdanění podle čl. 18 písm. c).

20. Znění čl. 18 písm. c) směrnice o DPH neobsahuje časové omezení pro zdanění ani neodkazuje na článek 187. To platí tím spíše, že čl. 168a odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH výslovně odkazuje, pokud jde o zdanění užívání nemovitosti pro soukromou potřebu podle článku 26, na ustanovení článků 184 až 192.

21. Jak dále vysvětlím, neexistuje ani důvod, aby byl článek 187 v rámci čl. 18 písm. c) směrnice o DPH použit *mutatis mutandis*.

1. Společné rysy regulačních systémů

22. Je sice pravda, že úprava týkající se opravy odpočtu daně, k nimž patří článek 187 směrnice o DPH, a ustanovení týkající se zdanění soukromého užívání zboží, k nimž je třeba přiřadit čl. 18 písm. c), mají některé společné rysy.

23. Oba regulační systémy totiž mají zamezit tomu, aby osoba povinná k dani mohla užívat zboží na základě již poskytnutého odpočtu daně bez zatížení daní z přidané hodnoty, ačkoli pozdější způsob užívání k odpočtu daně nikterak neopravňuje. Podle judikatury tak osoba povinná k dani nemá získat neoprávněnou hospodářskou výhodu vůči konečnému spotřebiteli a soulad mezi odpočtem daně na vstupu a výběrem daně na výstupu má být zaručen oběma regulačními systémy [4].

4 — Rozsudek Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, body 35 a 36); viz rovněž návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (COM[73] 950 final), s. 7 k čl. 5 odst. 3 který považuje oba regulační systémy do jisté míry za zaměnitelné.

24. Ustanovení týkající se opravy odpočtu daně v článku 184 a následujících směrnice o DPH proto vycházejí přímo z odpočtu daně. Odpočet daně se poskytuje podle článku 167 ve spojení s článkem 63 směrnice o DPH zpravidla již v okamžiku pořízení zboží na základě jeho *zamýšleného* užívání. Články 168 a 169 směrnice o DPH upravují, jaké užívání zakládá nárok na odpočet daně. Podmínkou je zpravidla, aby osoba povinná k dani užívala nabyté zboží pro účely zdanitelných plnění. Ustanovení o opravě směřují podle judikatury ke zvýšení přesnosti odpočtů tak, že se podle okamžiku pořízení zboží kontroluje, do jaké míry je osoba povinná k dani *skutečně* užívá k účelům opravňujícím k odpočtu daně [5]. V případě investičního majetku činí doba pro tuto kontrolu podle čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH od pěti do 20 let.

25. Úprava zdanění užívání zboží pro soukromou potřebu naopak nevychází z nároku na odpočet daně, ale stanoví, že užívání pro soukromou potřebu – aniž je dotčen již jednou poskytnutý odpočet daně – podléhá dani z přidané hodnoty. Přitom čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH zahrnuje užívání zboží nacházejícího se nadále v investičním majetku pro soukromou potřebu [6], kdežto zdanitelná plnění podle článku 16 a čl. 18 písm. c) se týkají přechodu zboží z investičního majetku do soukromého majetku osoby povinné k dani. V běžném provozu se takové přechody podle článku 16 směrnice o DPH povinně zdaňují jako použití pro soukromou potřebu. Článek 18 písm. c) směrnice o DPH kromě toho poskytuje členským státům možnost zdanit přechod zboží z investičního majetku do soukromého majetku, k němuž dochází při ukončení výkonu ekonomické činnosti [7].

2. Odlišnosti regulačních systémů

26. Oba regulační systémy – oprava odpočtu daně a zdanění užívání pro soukromou potřebu – sledují srovnatelné cíle, avšak různými způsoby. Ačkoli Soudní dvůr přiznal oběma systémům stejný hospodářský účinek [8], nejsou totiž jejich podmínky ani právní následky totožné.

27. Zaprvé jsem již na jiném místě blíže vysvětlila, že právní úprava týkající se zdanění využívání pro soukromou potřebu představuje ve vztahu k opravě odpočtu daně *lex specialis* [9].

28. Zadruhé je oprava odpočtu daně korektivním ustanovením zaměřeným do minulosti, kdežto zdanění použití pro soukromou potřebu zahrnuje i vývoj hodnoty investičního majetku od pořízení zboží až do zahájení používání pro soukromou potřebu. Podle článku 74 směrnice o DPH je totiž základem daně při použití pro soukromou potřebu (článek 16) a v případě ukončení činnosti [čl. 18 písm. c)] hodnota zboží v okamžiku použití pro soukromou potřebu [10], resp. ukončení činnosti [11].

5 — V tomto smyslu viz rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34) a FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 50); kromě toho viz mé stanovisko ve věci TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, body 27 a 28).

6 — Nově platí výjimka pro změnu využívání pro soukromou potřebu u nemovitosti, která je od počátku využívána smíšeným způsobem podle čl. 168a odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, který byl zaveden článkem 1 bodem 12 směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 10, s. 14).

7 — Vzhledem k tomu, že Polská republika využila možnosti v čl. 18 písm. c) směrnice o DPH, není třeba se v projednávaném případě zabývat otázkou, zda článek 16 navzdory tomuto zvláštnímu ustanovení zahrnuje i použití pro soukromou potřebu při ukončení činnosti, viz k tomu rozsudek Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 87) a stanovisko generálního advokáta Jacobse ve spojených věcech Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2000:700, bod 83).

8 — Rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 30).

9 — Viz mé stanovisko ve věci van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, bod 25).

10 — Rozsudek Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 80).

11 — Rozsudek Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, bod 33).

29. Tato skutečnost se vysvětluje účelem zdanění v těchto případech, který přesahuje cíl opravy odpočtu daně. Podle judikatury má totiž zdanění podle článku 16 směrnice o DPH zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která mj. použije zboží pro své soukromé potřeby, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží stejného druhu [12]. Obdobnou formulaci použil Soudní dvůr s ohledem na čl. 18 písm. c) směrnice o DPH: zdanění má zamezit tomu, aby se zboží v důsledku ukončení zdanitelné hospodářské činnosti stalo předmětem nezdaněné konečné spotřeby [13]. Tak má být, že osoba povinná k dani, která vyjme ze svého podniku zboží pro soukromou potřebu, zatížena daní z přidané hodnoty stejnou měrou, jako kdyby takové zboží pořídila od jiné osoby povinné k dani. Dodání třetí osobě a dodání sobě samému jsou tak postavena na roveň.

3. Souběžné použití regulačních systémů

30. S ohledem na tyto rozdíly je tudíž třeba oba regulační systémy – jak již naznačil Soudní dvůr [14] – používat souběžně a nezávisle na sobě.

31. Jak již správně vyzdvihla generální advokátka Stix-Hackl [15], existuje nicméně jistá potřeba koordinace obou systémů za účelem dodržování zásady daňové neutrality. Podle této zásady je mj. třeba zabránit dvojímu zdanění [16].

32. Z toho například vyplývá, že oprava odpočtu daně v případě provedení prací na zboží přichází v úvahu jen potud, pokud tyto práce nejsou zdaněny již v rámci použití zboží pro soukromou potřebu [17]. Jinak by byla osoba povinná k dani zatížena daní z přidané hodnoty dvakrát. Totéž platí i opačně: ke zdanění použití zboží pro soukromou potřebu může dojít jen v rozsahu, v němž jeho pořízení a jeho uchovávání oprávnily i k odpočtu daně [18].

33. V projednávaném případě však zásada daňové neutrality nevyžaduje, aby bylo zdanění podle čl. 18 písm. c) umožněno jen v časovém rámci opravného období podle čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH. Není totiž zjevné, že by docházelo ke dvojímu zdanění.

34. Ke zdanění podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH může podle jeho znění dojít jen tehdy, jestliže pořízení zboží oprávnilo k odpočtu daně. Zboží se tak stává součástí investičního majetku a není zatíženo daní. Pokud však má zboží při ukončení činnosti ještě zůstatkovou hodnotu, nebylo ještě v rámci hospodářské činnosti spotřebováno a jeho výlučné užívání pro soukromou potřebu je tak nutno – poprvé – zdanit, jestliže nedojde k osvobození od daně [19].

35. Jedná se ostatně v podstatě o totéž daňové zacházení, ke kterému by nepochybně došlo na základě čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, pokud by J. Mateusiak budovu v tomtéž okamžiku prodal. V důsledku toho zajišťuje zdanění podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH, ke kterému dojde nezávisle na uplynutí opravného období podle čl. 187 odst. 1, rovněž neutralitu systému daně z přidané hodnoty do té míry, že nemá vliv na ekonomická rozhodnutí osoby povinné k dani.

12 — Viz mj. rozsudky de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, bod 15), Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 56), jakož i BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23).

13 — Rozsudek Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, bod 27).

14 — Rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 29); viz již stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, bod 54).

15 — Stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, bod 26).

16 — Rozsudky Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76), jakož i NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40).

17 — Rozsudek Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 95).

18 — Rozsudek Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 74 až 76); viz rovněž, pokud jde o vyměřovací základ upravený v nynějším článku 74 směrnice o DPH, rozsudek Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, bod 42).

19 — V projednávaném případě lze zmínit čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH.

VI – Závěry

36. Z tohoto důvodu navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl následovně:

„Článek 18 písm. c) směrnice 2006/112/ES se použije i na zboží, u něhož podle čl. 187 odst. 1 již k okamžiku ukončení ekonomické činnosti uplynula doba pro opravu odpočtu daně.“