Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 3. marca 2016 [1]

Vec C-229/15

Minister Finansów
proti
Janovi Mateusiakovi

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 18 písm. c) smernice 2006/112/ES — Zdanenie ponechania si tovaru pri ukončení ekonomickej činnosti — Vplyv uplynutia obdobia slúžiaceho na úpravu odpočítanej dane podľa článku 187 ods. 1 smernice 2006/112/ES“

I – **Úvod**

1. V prejednávanom poľskom návrhu na začatie prejudiciálneho konania ide o mimoriadne špecifickú zdaniteľnú udalosť vedúcu k vzniku dane z pridanej hodnoty. Keď zdaniteľná osoba ukončí svoju ekonomickú činnosť, členské štáty môžu zdaniť majetok podniku, ktorý si k tomuto okamihu zdaniteľná osoba ponechá. Podmienkou je, aby zdaniteľná osoba príslušný tovar z majetku spoločnosti predtým nadobudla na základe odpočtu dane bez účtovania DPH. Uvedeným zdanením sa má zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba mohla v konečnom dôsledku súkromne používať tovar s oslobodením od DPH.

2. V konaní vo veci samej plánuje zdaniteľná osoba ukončiť svoju ekonomickú činnosť. K majetku jej spoločnosti patrí časť budovy, ktorú postavila už predtým s využitím odpočítania dane. Zdaniteľná osoba teraz predložila otázku, či je zdanenie uvedenej časti budovy vylúčené preto, že výstavba sa uskutočnila už v dávnejšom čase. Obdobie na dodatočnú úpravu dane odpočítanej za nadobudnutie časti budovy už totiž uplynulo. Ak však taká úprava odpočítanej dane už nie je možná, neexistuje ani dôvod, aby sa táto úprava uskutočnila nepriamo zdanením časti budovy pri ukončení činnosti.

3. Prejednávaná vec sa teda týka rôznych metód dodatočných úprav odpočítanej dane. Právna úprava Únie v oblasti DPH ponúka v tomto prípade rozličné regulačné systémy, ktoré sa zrejme čiastočne prekrývajú. Súdny dvor sa preto bude musieť zaoberať vymedzením týchto rôznych regulačných systémov.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Výber dane z pridanej hodnoty v Únii upravuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] (ďalej len „smernica o DPH“). [3]

5. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice podlieha DPH „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. V článku 18 smernice o DPH sa dodáva:

„Členské štáty môžu za dodanie tovaru za protihodnotu považovať tieto transakcie:

…

c) s výnimkou prípadov uvedených v článku 19, ponechanie si tovaru zdaniteľnou osobou alebo jej právnymi nástupcami, keď táto osoba prestane vykonávať svoju zdaniteľnú ekonomickú činnosť, pokiaľ sa DPH za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou pri jeho nadobudnutí…“

7. Článok 19 smernice o DPH, na ktorý sa odkazuje, obsahuje úpravu pre „prevod všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti“.

8. Smernica o DPH poskytuje vo svojom článku 168 zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane:

„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,

…“

9. V článkoch 184 až 192 smernice o DPH sa stanovuje „Úprava odpočítanej dane“. V článku 185 ods. 1 sa v tejto súvislosti stanovuje:

„1. Úprava 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…“

10. V článku 187 smernice o DPH sa dopĺňa:

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

…

2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 — Predtým sa do 31. decembra 2006 uplatňovala šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Smernica o DPH predstavuje v zásade iba prepracované znenie šiestej smernice (pozri odôvodnenie 3 smernice o DPH). V predmetnom prípade treba preto zohľadniť aj judikatúru, ktorá bola vydaná k analogickým ustanoveniam šiestej smernice.

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpočítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná úprava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava 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."

B – *Vnútroštátne právo*

11. Poľským zákonom z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb (konsolidované znenie Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, v znení zmien a doplnení) sa upravuje výber dane z pridanej hodnoty v Poľskej republike. Článok 14 zákona stanovuje:

„1. Zdaneniu podliehajú tovary vlastnej výroby… v prípade:

…

2) ukončenia výkonu činností podliehajúcich dani zdaniteľnou osobou uvedenou v článku 15, ktorá je fyzickou osobou…

…

4. Odseky 1 a 3 sa vzťahujú na tovary, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie sumy dane zaplatenej na vstupe od sumy splatnej dane.

5. V prípadoch uvedených v odsekoch 1 a 3 sú zdaniteľné osoby povinné ku dňu… ukončenia výkonu činností podliehajúcich dani vykonať fyzickú inventúru tovarov… Zdaniteľné osoby sú povinné pripojiť informácie o vykonanej fyzickej inventúre… k daňovému priznaniu…

…"

12. Pre úpravu odpočítanej dane sa v článku 91 ods. 2 poľského zákona stanovuje v prípade nehnuteľností obdobie desať rokov.

III – **Spor vo veci samej**

13. Predmetom právneho sporu vo veci samej je výkladová otázka týkajúca sa právnej úpravy DPH, ktorú pán Mateusiak položil poľskej daňovej správe v roku 2013.

14. Pán Mateusiak postavil v rokoch 1997 až 1999 obytnú a obchodnú budovu. Tá mu od začiatku čiastočne slúžila na súkromné účely a sčasti na jeho notársku činnosť. Právo na odpočítanie dane využil pán Mateusiak len pri tých plneniach, ktoré mu boli poskytnuté na účely výstavby časti budovy využívanej na podnikateľské účely.

15. Od poľskej daňovej správy sa pán Mateusiak teraz chce dozvedieť, či v prípade ukončenia svojej notárskej činnosti musí časť budovy využívanú na podnikateľské účely zdaniť daňou z pridanej hodnoty. Zastáva názor, že v súvislosti s budovou sa takéto zdanenie po uplynutí obdobia na úpravu odpočítanej dane už nemôže uskutočniť. Poľská daňová správa s tým nesúhlasila. Pán Mateusiak následne podal žalobu.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý sa teraz právnym sporom zaoberá, považuje právo Únie za rozhodujúce pri rozhodnutí sporu a Súdnemu dvoru 19. mája 2015 predložil podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

„Má sa článok 18 písm. c) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že fixné aktíva zdaniteľnej osoby – ak zdaniteľná osoba odpočítala daň zaplatenú na vstupe za ich nadobudnutie – po uplynutí obdobia na úpravu odpočítanej dane upraveného v článku 187 smernice v prípade ukončenia jej činnosti nepodliehajú zdaneniu a nie sú zahrnuté do likvidačného zoznamu, ak uplynulo zákonom stanovené obdobie na úpravu dane odpočítanej pri ich nadobudnutí, ktoré sa určuje podľa ich odhadovanej doby používania v podniku zdaniteľnej osoby, alebo v tom zmysle, že fixné aktíva v prípade ukončenia ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby podliehajú zdaneniu bez ohľadu na obdobie na úpravu odpočítanej dane?“

17. K tejto otázke predložili v septembri 2015 pred Súdnym dvorom písomné pripomienky pán Mateusiak, Helénska republika, Poľská republika a Európska komisia.

V – **Právne posúdenie**

18. Súhrnne povedané, vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou chce dozvedieť, či sa článok 18 písm. c) smernice o DPH uplatní aj na tovar, ktorý predstavuje investičný majetok v zmysle článku 187 a v prípade ktorého už uplynulo obdobie podľa odseku 1 daného ustanovenia, takže úprava odpočítanej dane už nie je možná.

19. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať kladne. Uplynutie obdobia na úpravu nemá podľa článku 187 ods. 1 smernice o DPH v prípade tovaru nijaký vplyv na jeho zdanenie podľa článku 18 písm. c).

20. Znenie článku 18 písm. c) smernice o DPH neobsahuje ani časové obmedzenie zdanenia, ani neodkazuje na článok 187. Uvedené skutočnosti sú o to závažnejšie, že článok 168a ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH na účely zdanenia použitia pozemku na súkromné účely podľa článku 26 výslovne odkazuje na úpravu v článkoch 184 až 192.

21. Ako uvediem ďalej, okrem toho neexistuje nijaký dôvod, aby sa článok 187 zodpovedajúcim spôsobom uplatnil v rámci článku 18 písm. c) smernice o DPH.

1. Spoločné znaky regulačných systémov

22. Medzi reguláciami úpravy odpočítanej dane, ku ktorým patrí článok 187 smernice o DPH, a ustanoveniami o zdanení súkromného použitia tovaru, ku ktorým treba priradiť článok 18 písm. c), síce existujú určité spoločné znaky.

23. Oba regulačné systémy majú totiž zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba mohla na účel už povoleného odpočítania dane využívať tovar bez toho, aby bol zaťažený DPH, hoci neskorší spôsob využitia nezakladá právo na odpočítanie dane. Podľa judikatúry nemá zdaniteľná osoba získať neoprávnenú výhodu v porovnaní s koncovým spotrebiteľom, pričom pomocou oboch systémov sa má zabezpečiť súlad medzi odpočtom dane na vstupe a výberom dane na výstupe. [4]

24. Ustanovenia o úprave odpočítanej dane v článkoch 184 a nasl. smernice o DPH na tento účel stanovujú priamo odpočítanie dane. Odpočítanie dane sa podľa článku 167 v spojení s článkom 63 smernice o DPH spravidla poskytuje už v čase nadobudnutia tovaru na základe *plánovaného* využitia. Články 168 a 169 smernice o DPH upravujú, pri akom druhu použitia sa poskytuje právo na odpočítanie dane. Podmienkou spravidla je, aby zdaniteľná osoba použila nadobudnutý majetok na uskutočnenie zdaniteľných transakcií. Regulácia úprav má podľa judikatúry za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov tým, že po nadobudnutí tovaru sa sleduje, do akej miery ho zdaniteľná osoba aj *skutočne* naozaj používa na účely, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane. [5] V prípade investičného majetku trvá obdobie tohto dohľadu podľa článku 187 ods. 1 smernice o DPH od 5 do 20 rokov.

25. Pravidlá na zdanenie použitia tovaru na súkromné účely naproti tomu nevychádzajú z práva na odpočítanie dane, ale – bez toho, aby bolo dotknuté odpočítanie dane, ktoré sa už raz priznalo, – použitie na súkromné účely podriaďujú DPH. Článok 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa pritom vzťahuje na súkromné použitie tovaru, ktorý je naďalej súčasťou majetku podniku [6], kým zdaniteľné udalosti podľa článku 16 a článku 18 písm. c) sa týkajú prechodu tovaru z majetku podniku do súkromného majetku zdaniteľnej osoby. V bežnej prevádzke sa také prevody podľa článku 16 smernice o DPH povinne zdaňujú ako použitia tovaru. Článok 18 písm. c) smernice o DPH okrem toho poskytuje členským štátom možnosť zdaniť prevod tovaru z majetku podniku do súkromného majetku, ktorý vyplýva z ukončenia ekonomickej činnosti. [7]

2. Rozdiely medzi regulačnými systémami

26. Oba regulačné systémy – úprava odpočítanej dane a zdanenie súkromného použitia – sledujú svoje porovnateľné ciele, ale odlišným spôsobom. Hoci totiž Súdny dvor pripísal obom systémom rovnaký hospodársky účinok [8], ich podmienky, ako aj ich právne dôsledky nie sú rovnaké.

27. Jednak som už na inom mieste bližšie vysvetlila, že pravidlá zdanenia súkromného použitia predstavujú vo vzťahu k úprave odpočítanej dane osobitnejšie ustanovenia. [9]

4 — Pozri rozsudok Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, body 35 a 36); pozri aj návrh šiestej smernice Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [KOM(73) 950 v konečnom znení], s. 7 k článku 5 ods. 3, v ktorom sa oba regulačné systémy považujú určitým spôsobom za zameniteľné.

5 — Pozri v tomto zmysle 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); okrem toho pozri moje návrhy vo veci TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, body 27 a 28).

6 — V súčasnosti platí výnimka pre zmenu v súkromnom použití pozemku, ktorý sa od začiatku využíval na zmiešané účely podľa článku 168a ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, ktorý bol zavedený článkom 1 bodom 12 smernice Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 10, s. 14).

7 — Keďže Poľská republika využila možnosť podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH, v tomto prípade netreba objasniť otázku, či článok 16 napriek osobitnému ustanoveniu zahŕňa aj použitia pri ukončení činnosti; k tomu pozri rozsudok Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 87) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v spojených veciach Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2000:700, bod 83).

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

9 — Pozri moje návrhy vo veci van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, bod 25).

28. Na druhej strane úprava odpočítanej dane predstavuje ustanovenie o úprave, ktoré je zamerané retroaktívne, kým zdanenie súkromného použitia zahŕňa aj vývoj hodnôt v majetku podniku od nadobudnutia tovaru do začiatku súkromného využitia. Podľa článku 74 smernice o DPH je totiž vymeriavacím základom dane pri použití (článok 16) a pri ukončení činnosti [článok 18 písm. c)] hodnota tovaru v čase použitia [10], resp. ukončenia činnosti [11].

29. Vysvetľuje sa to účelom zdanenia v týchto prípadoch, ktorý ešte presahuje cieľ úpravy odpočítanej dane. Podľa judikatúry má zdanenie podľa článku 16 smernice o DPH totiž zabezpečiť, aby sa rovnako zaobchádzalo so zdaniteľnou osobou, ktorá použije tovar okrem iného na osobnú spotrebu, a s konečným spotrebiteľom, ktorý si zaobstará tovar rovnakého druhu. [12] Podobnú formuláciu používa Súdny dvor v súvislosti s článkom 18 písm. c) smernice o DPH: zdanenie má zabrániť tomu, aby bol tovar predmetom nezdaneného konečného spotrebovania po ukončení zdaniteľnej činnosti. [13] Zdaniteľná osoba, ktorá pre svoju súkromnú konečnú spotrebu získa majetok zo svojho podniku, teda má byť daňou z pridanej hodnoty zaťažená rovnako, ako keby daný majetok nadobudla od inej zdaniteľnej osoby. Dodanie od tretej osoby je teda rovnocenné s dodaním sebe samému.

3. Paralelné uplatnenie regulačných systémov

30. Na základe týchto rozdielov sa preto tieto regulačné systémy – ako už naznačil Súdny dvor [14] – majú uplatniť paralelne a nezávisle od seba.

31. Existuje však – ako už správne zdôraznila generálna advokátka Stix-Hackl [15] – určitá potreba koordinácie medzi oboma systémami, aby bola zachovaná zásada daňovej neutrality. Podľa tejto zásady sa má zabrániť okrem iného dvojitému zdaneniu. [16]

32. Z toho napríklad vyplýva, že úprava odpočítanej dane prichádza pri prácach súvisiacich s majetkom do úvahy len do tej miery, do akej tieto práce nepodliehajú dani už v rámci zdanenia použitia tovaru. [17] Inak by bola zdaniteľná osoba zaťažená DPH dvojnásobne. To isté platí aj v opačnom zmysle: zdanenie použitia tovaru možno uskutočniť, len pokiaľ jeho nadobudnutie a údržba zakladali aj právo na odpočítanie dane. [18]

33. Zásada daňovej neutrality však v prejednávanom prípade nevyžaduje, aby sa zdanenie podľa článku 18 písm. c) umožnilo len v časovom rámci obdobia na úpravu podľa článku 187 ods. 1 smernice o DPH. Nedá sa totiž určiť, že ide o dvojité zdanenie.

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

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

12 — Pozri okrem iného 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), ako aj BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23).

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

14 — Rozsudok Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 29); pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, bod 54).

15 — Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, bod 26).

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

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

18 — Pozri rozsudok Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, body 74 až 76); v súvislosti s vymeriavacím základom podľa súčasného článku 74 smernice o DPH pozri aj rozsudok Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, bod 42).

34. Zdanenie podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH sa podľa znenia ustanovenia môže uskutočniť, len pokiaľ sa DPH za tento tovar stane odpočítateľnou pri jeho nadobudnutí. To znamená, že tento tovar ako oslobodený od akéhokoľvek daňového zaťaženia je súčasťou majetku podniku. Ak však má tovar po ukončení činnosti ešte zostatkovú hodnotu a nebol v rámci ekonomickej činnosti ešte spotrebovaný, potom jeho následné súkromné použitie – prvý raz – treba zdaniť s výnimkou prípadu oslobodenia od dane. [19]

35. Okrem toho ide pritom v zásade o rovnaké daňové zaobchádzanie, ktoré by nepochybne podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nastalo, keby pán Mateusiak budovu v tom istom čase predal. Z toho vyplýva, že zdanenie podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH, ktoré sa uskutočňuje nezávisle od uplynutia obdobia na úpravu podľa článku 187 ods. 1, zaručuje aj neutralitu systému DPH, a to do tej miery, že neovplyvňuje ekonomické rozhodnutia zdaniteľnej osoby.

VI – **Návrh**

36. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na otázku Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) odpovedal takto:

Článok 18 písm. c) smernice 2006/112/ES sa uplatní aj na tovar, pri ktorom podľa článku 187 ods. 1 tejto smernice už uplynulo obdobie na úpravu odpočítanej dane v okamihu ukončenia ekonomickej činnosti.

19 — Do úvahy prichádza v predmetnom prípade článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH.