



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 16. února 2017¹

Věc C-36/16

**Minister Finansów
proti
Posnania Investment SA**

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

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce — Daňové právní předpisy — Společný systém daně z přidané hodnoty — Plnění podléhající dani — Dodání za úplatu — Jednání osoby povinné k dani jako takové — Daňová povinnost odevzdat věc místo zaplacení za účelem zániku daňového dluhu“

I. Úvod

1. Je odevzdání věcí místo zaplacení za účelem vyrovnání daňových dluhů plněním podléhajícím DPH, pokud daňový dlužník je zároveň osobou povinnou k dani ve smyslu právní úpravy v oblasti DPH? Tato dosud nevyjasněná otázka je základem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.
2. V původním řízení použila společnost takovou možnost vyrovnání daňových nedoplatků v naturáliích, kterou polské daňové procesní právo poskytuje, tím, že převedla na stát vlastnictví pozemku. Tato společnost ovšem mimo jiné působila rovněž jako obchodník s nemovitostmi.
3. Otázka, zda lze znovu zdanit transakci představující vyrovnání daně, se přitom jeví zvláště. Rovněž s ohledem na nepřímou povahu DPH, u které má být daňová zátěž přenesena na příjemce – zde stát, se hypotéza povinnosti platit DPH jeví jako zvláštní.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijněprávní rámec případu poskytuje čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“). Podle něj jsou předmětem DPH tato plnění:

„dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

5. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH definuje osobu povinnou k dani takto:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6. Článek 16 odst. 1 směrnice o DPH kromě toho stanoví:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.“

B. Vnitrostátní právní předpisy

7. Požadavky směrnice o DPH polský zákonodárce v tomto ohledu provedl. Kromě toho podle informací předkládajícího soudu čl. 66 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vydaný jako zákon ze dne 29. srpna 1997 poskytuje osobě povinné k dani možnost vyrovnat nedoplatky daní převodem vlastnictví státu nebo také obci, pokud má nárok na výnos příslušné daně. Podle čl. 66 odst. 2 polského zákona o správě daní a poplatků nastává tento převod a s ním spojený zánik daňového dluhu na základě smlouvy mezi obcí (respektive finančním úřadem atd.), jejíž formy upravují blíže čl. 66 odst. 2 a 3 polského zákona o správě daní a poplatků. Okamžikem, ke kterému zaniká daňový dluh, je podle čl. 66 odst. 4 polského zákona o správě daní a poplatků okamžik převodu vlastnictví k odevzdané věci.

III. Spor v původním řízení

8. Žalobkyně v původním řízení, Posnania Investment S. A. (dále jen „společnost“ nebo „žalobkyně“), je společností založenou podle polského práva působící mimo jiné jako obchodník s nemovitostmi. Pro vyrovnání daňových nedoplatků využila možnost poskytovanou čl. 66 odst. 1 polského zákona o správě daní a poplatků a uzavřela s příslušnou obcí dne 5. února 2013 smlouvu o převodu vlastnictví k nezastavěnému pozemku. To vedlo k částečnému zániku daňového dluhu.

9. Z toho důvodu požádala společnost ministra financí o zodpovězení otázky, zda převod vlastnictví na obec podléhá DPH. Podle jejího názoru tomu tak v tomto případě nemohlo být. K tomu uvedla zejména judikaturu Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko), podle které převod vlastnictví ve prospěch státu za účelem uhrazení daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí státního rozpočtu, nepodléhá DPH.

10. Naproti tomu ministr financí byl ve svém stanovisku ze dne 10. května 2013 toho názoru, že převod vlastnictví ze strany společnosti je v zásadě plněním podléhajícím DPH. Proti tomu podala společnost žalobu.

11. Soud prvního stupně rozsudkem ze dne 13. února 2014 stanovisko ministra financí zrušil s poukazem na uvedenou judikaturu Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud). Postup finančních orgánů zejména porušoval „zásadu budování důvěry“. Proti tomuto rozsudku podal ministr financí kasační stížnost.

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

12. Rozhodnutím ze dne 21. září 2015 předložil Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud), který se nyní zabývá touto věcí, Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU k rozhodnutí tuto předběžnou otázku:

„Představuje převod vlastnictví k pozemku (věci) osobou povinnou k DPH ve prospěch:

- a) státu – jako vyrovnání daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí státního rozpočtu, nebo
- b) obce, okresu nebo vojvodství – jako vyrovnání daňových nedoplatků u daní tvořících jejich rozpočtové příjmy,

což má za následek zánik daňového dluhu, zdanitelné plnění (dodání zboží za úplatu) ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty?“

13. K této otázce předložily v rámci řízení před Soudním dvorem písemné vyjádření Polská republika a Evropská komise.

V. Právní posouzení

14. Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH obsahuje pět podmínek pro vznik daně. Musí se jednat o dodání zboží nebo poskytnutí služby (1), které uskutečňuje osoba povinná k dani (2) jednající jako taková (3) za úplatu (4) v rámci členského státu (5). Z těchto podmínek jsou tři nesporně splněny. Převod pozemku je dodání zboží. Toto dodání bylo rovněž uskutečněno osobou povinnou k dani a v rámci členského státu.

15. Zodpovězení předběžné otázky tedy podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vyžaduje přezkum, zda v tomto případě lze přijmout hypotézu dodání zboží „za úplatu“ (k tomu bod A), při kterém jednala osoba povinná k dani „jako taková“ (k tomu bod B).

A. Dodání zboží osoby povinné k dani v rámci členského státu za úplatu

16. K poskytnutí pozemku v rámci platby daně došlo, ve shodě s Komisí a Polskou republikou, za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Se zánikem peněžitého závazku v důsledku dodání zboží nelze nakládat jinak než s vytvořením peněžní pohledávky na základě dodání zboží.

17. Nanejvýš by mohlo být sporné, zda základem dodání zboží a zániku daňových dluhů je vzájemný právní vztah. Takový vztah považoval totiž Soudní dvůr ve svých rozhodnutích za nezbytný. Dodání zboží je tak poskytováno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za zboží dodané příjemci³.

3 — Rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 32), ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 40), ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34), ze dne 17. září 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, bod 18), a ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

18. Skutečnost, že základem dodání pozemku a zániku daňových dluhů je v projednávaném případě právní vztah, vyplývá již z čl. 66 odst. 1 polského zákona o správě daní a poplatků. Tento článek upravuje zákonný právní vztah. Ten je potvrzen rovněž veřejnoprávní smlouvou stanovenou v čl. 66 odst. 2 polského zákona o správě daní a poplatků. Sporné je nanejvýš to, zda u zákonného zániku daňového dluhu (čl. 66 odst. 4 polského zákona o správě daní a poplatků) na základě odevzdání věci místo zaplacení se jedná skutečně o vzájemný, nebo pouze jednostranný právní vztah. Tato otázka však v konečném důsledku může zůstat otevřená.

19. Daň z přidané hodnoty je *všeobecnou* daní ze spotřeby⁴, která zdaňuje výdaje příjemce za získání spotřebitelné výhody (dodání zboží nebo poskytnutí služby). Pojem právního vztahu považovaného pro tento účel za nezbytný tedy musí být chápán velmi široce. Nemůže záležet na platnosti z pohledu občanskoprávního, ani na občanskoprávním nebo veřejnoprávním základu, ani na vzájemnosti tohoto základu. Rozhodující je výhradně to, zda příjemce vynakládá aktiva za spotřebitelnou výhodu (dodání zboží nebo poskytnutí služby), kterou mu poskytuje osoba povinná k dani⁵. Relevantní je tedy vzájemnost mezi výdaji a spotřebitelnou výhodou, a nikoli vzájemnost občanskoprávních nebo veřejnoprávních základů.

20. U tohoto širokého chápání plnění za úplatu požadovaného podle předpisů o spotřebních daních je třeba v projednávaném případě – ve shodě s Komisí a Polskou republikou – souhlasit s dodáním zboží za úplatu. To platí i tehdy, když daňové dluhy zanikají podle zákona převodem vlastnictví k pozemku (čl. 66 odst. 4 polského zákona o správě daní a poplatků).

B. Jednání osoby povinné k dani jako takové

1. Zaplacení daňových dluhů jako ekonomická činnost?

21. Kromě toho je třeba objasnit, zda osoba povinná k DPH, která jako daňový dlužník nezaplatila peníze, nýbrž v naturáliích, jedná v tomto ohledu rovněž jako osoba povinná k DPH, tzn. „jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

22. Osoba povinná k dani jedná v tomto postavení („jako taková“) pouze tehdy, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti⁶. Jak to dále vyplývá z článku 9 směrnice o DPH, samotná úplatná činnost pro to nestačí. Směrnice spíše požaduje určitou kvalitu, a to ekonomickou činnost v okamžiku transakce.

23. Rozhodující je tedy v projednávané věci otázka, zda vyrovnání daňových dluhů představuje ekonomickou činnost daňového dlužníka ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. V případě záporné odpovědi by bylo na místě se ještě ptát, zda se na tom něco změní, pokud jsou daňové dluhy vyrovnány nikoli penězi, nýbrž v naturáliích.

24. Pojem „ekonomická činnost“ zahrnuje podle čl. 9 odst. 1 druhé věty směrnice o DPH veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a podle judikatury zahrnuje všechna stadia výroby, obchodu a poskytování služeb⁷.

4 — Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), jakož i usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21).

5 — I spropitné zaplacené jednostranně a dobrovolně v restauraci po splnění smlouvy o poskytnutí restauračních služeb tedy představuje odměnu za službu.

6 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, body 17 a násl.), ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 66), a ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42).

7 — Mimo jiné viz rozsudky ze dne 4. prosince 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, bod 17), ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 41), a ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 41).

25. Článek 9 odst. 1 druhá věta směrnice o DPH popisuje ekonomické činnosti pomocí příkladů povolání. Jedná se při tom při bližším pozorování o typologický popis, spočívající ve výčtu typů (druhů povolání) podniků. V protikladu k abstraktnímu pojmu je typologický popis otevřenější. Příslušnost k typu nemusí být určena logicko-abstraktním přiřazením, nýbrž může být určena podle stupně podobnosti s archetypem (vzorem). Nemusí být dány všechny znaky charakteristické pro typ, nýbrž některý může v konkrétním případě chybět. Konkrétní posuzovaný případ se pouze přiřadí danému typu formou srovnání podobností. Toto přiřazení požaduje v konkrétním případě celkové posouzení, které zohledňuje všeobecné zvyklosti a vychází ze stupně podobnosti s daným typem (archetypem).

26. I kdyby bylo třeba vykládat pojem „ekonomická činnost“ široce⁸, není zaplacení daňových dluhů takovou ekonomickou činností. Spíše je jednoduše splněním osobní veřejnoprávní povinnosti, která vzniká pro každého daňového dlužníka, i když není osobou povinnou k DPH. Stejně tak je tomu i tehdy, pokud se jedná o daně na základě ekonomické činnosti – jako například zaplacení dluhů na DPH.

27. Na tom nic nemění ani to, když je daňový dluh zaplacen v naturáliích. Odevzdání naturálií představuje v konečném důsledku pouze zvláštní způsob platby v rámci výběru daně. Tak jako v běžném daňovém řízení i ze zákona vzniklý daňový dluh může být zaplacen místo penězi v naturáliích ve výši jejich objektivní ceny – a nikoli ve výši kupní ceny. Taková transakce v rámci výběru daně dle veřejného práva tedy nemůže být označena za ekonomickou činnost. S činností typické osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH (například s obchodníkem, který nakupuje zboží, aby je prodal) není odevzdání majetku pro vyrovnání vlastního daňového dluhu srovnatelné.

28. Na tom nic nemění ani veřejnoprávní smlouva stanovená v polském zákoně o správě daní a poplatků. Smlouva pouze zajišťuje shodu účastníků o tomto zvláštním způsobu platby. Daňový věřitel tím pouze dává souhlas s tím, že daňový dluh může být splacen v naturáliích.

29. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce kromě toho ani nenaznačuje, že by vnitrostátní právní předpisy dovozovaly daňovým orgánům oslovit daňového dlužníka a nabídnout mu, aby místo platby daní penězi raději převedl určitý pozemek, který by bylo jinak nutno získat koupí. Jen daňový dlužník má v rukou, zda a jakými naturáliemi by chtěl zaplatit daně. Daňové orgány s tím pak případně může souhlasit, nikoli však takové zaplacení vyžadovat.

30. Daňový dluh ze zákona zaniká zejména převodem ve výši hodnoty věci. Nezávisí na vůli, respektive ujednání stran veřejnoprávní smlouvy. Hodnota věci je v právním státě určena na základě abstraktních posuzovacích kritérií platných pro všechny daňové dlužníky. Za těchto předpokladů – které ovšem musí předkládající soud ověřit – v zásadě nelze při placení daňových dluhů odevzdáním věci hovořit o (typické) ekonomické činnosti.

2. Výjimka na základě blízkosti k hlavní činnosti podléhající dani?

31. Převod pozemku v projednávaném případě ovšem neprovedl například advokát nebo lékař, nýbrž obchodník s nemovitostmi. Tím není možno vyloučit určitou blízkost činnosti (odevzdání pozemku místo platby) k vykonávané ekonomické činnosti (obchodování s nemovitostmi).

8 — Rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 39), ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 42), ze dne 26. června 2007, T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 35), a ze dne 20. června 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 17).

32. Podobnou situací se zabýval Soudní dvůr ve věci *Kostov*⁹. V ní osoba povinná k dani (soukromý soudní exekutor) uzavřela za účelem vydražení pozemků pro třetí osoby mandátní smlouvy, které byly v určité obsahové blízkosti k její hlavní činnosti (dražební prodej). Soudní dvůr souhlasil s tím, že tyto podléhají dani.

33. Soudní dvůr uvedl, „že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán tak, že fyzická osoba, která je již osobou povinnou k DPH v souvislosti se svými činnostmi soukromého soudního exekutora, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou ekonomickou činností vykonávanou příležitostně, a to za podmínky, že tato činnost představuje činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH“¹⁰.

34. To však nelze chápat v tom smyslu, že všechny transakce osoby povinné k dani prováděné za úplaty jsou náhle prováděny rovněž v jejím postavení osoby povinné k dani. V posuzovaném konkrétním případě existovala totiž úzká souvislost „vedlejší činnosti“ soudního exekutora s jeho hlavní činností podléhající dani. Při požadovaném typizovaném posouzení tedy byla sporná mandátní smlouva, využívaná pouze příležitostně pro cizí třetí osoby, ve skutečnosti rovněž ekonomickou činností.

35. Naproti tomu při platbě daňových dluhů obchodníka s nemovitostmi prostřednictvím odevzdání pozemku místo zaplacení neexistuje při typizovaném posouzení ekonomická činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

36. Požadavek neutrality v hospodářské soutěži sice vyžaduje – jak obdobně tvrdí Komise –, aby všichni konkurující si dodavatelé pro spotřebitele podléhali stejným způsobem DPH. U zaplacení daňových dluhů v naturáliích se však nejedná o situaci konkurence s dalšími daňovými dlužníky. Daňový dlužník platící daňový dluh v tomto okamžiku ani nekonkuruje jiné osobě povinné k DPH (například jiným obchodníkům s nemovitostmi). Nemá totiž vyjednávací sílu u „stanovení kupní ceny“ věci, kterou je třeba odevzdat. Naopak, ohodnocení pozemku, který je třeba odevzdat, probíhá v rámci výběru daně podle objektivních kritérií. Tím právě nemůže docházet k cenové konkurenci.

37. Odevzdání věci za účelem vyrovnání daňových dluhů se koná v tomto ohledu mimo jakýkoli trh. To platí pro „normální“ daňové dlužníky stejnou měrou jako pro daňové dlužníky, kteří jsou zároveň rovněž osobami povinnými k DPH. Ani stát nemá jako příjemce plnění možnost volby, zda „získá“ tento pozemek, nebo jiný. Má pouze volbu, zda pro splacení dluhu bude akceptovat místo peněžních prostředků i naturálie ve výši jejich objektivní hodnoty.

38. V souladu s tím má Soudní dvůr za to, že dokonce plnění nesporně ekonomické a úplatné (prodej drog) nepodléhá dani, pokud je v rámci daného hospodářského odvětví vyloučena jakákoli (legální) hospodářská soutěž¹¹. Tato myšlenka může být užitečně uplatněna i v projednávaném případě. U zániku osobního dluhu převodem vlastnictví naturálií na daňového věřitele je (to znamená u výběru daně) je rovněž vyloučena jakákoli hospodářská soutěž mezi osobami povinnými k dani.

39. Rozhodující je, zda vnitrostátní právo (zde prostřednictvím stanovené veřejnoprávní smlouvy) umožňuje v rámci výběru daně dle veřejného práva účastníkům vzájemnou dohodou – jako u koupě – určit věc, kterou je třeba odevzdat, a její cenu. Pokud tomu tak není, nejedná osoba povinná k DPH při vyrovnání svého daňového dluhu v rámci své ekonomické činnosti. Nejedná tedy „jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. To platí rovněž tehdy, pokud je osoba povinná k DPH obchodníkem s nemovitostmi a místo penězi zaplatí převodem vlastnictví k pozemku.

9 – Rozsudek ze dne 13. června 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 – Rozsudek ze dne 13. června 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, bod 31).

11 – Mimo jiné viz rozsudky ze dne 29. června 1999, *Coffeeshop „Siberië“* (C-158/98, EU:C:1999:334, body 14 a 21), ze dne 29. června 2000, *Salumets a další* (C-455/98, EU:C:2000:352, bod 19), a ze dne 12. ledna 2006, *Optigen a další* (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 49).

3. Povaha DPH

40. Povaha DPH jako nepřímé daně ze spotřeby potvrzuje tento závěr. DPH má ležet na koncových spotřebitelích¹², přičemž osoba povinná k dani jedná „pouze“ jako výběřčí daně na účet státu¹³. Toto rovněž hovoří v projednávaném případě proti tezi ekonomické činnosti. Ekonomická činnost ve smyslu článku 9 směrnice o DPH se vyznačuje tím, že osoba povinná k dani může prostřednictvím protiplnění – které vyjedná se smluvním partnerem – přenést DPH na příjemce plnění a od něj ji vybrat. Tato představa není v souladu s daňovým nárokem zanikajícím ze zákona ani se skutečností, že přijímající stát chce vybrat daň a nechce nést další daně (zde DPH, která by na něj byla přenesena).

4. Riziko zvýhodnění státu jako „spotřebitele“?

41. Pochybnosti, které vůči tomu vyjádřila Komise, popřípadě riziko zvýhodnění daňového dlužníka, respektive státu přitom nedokážu pochopit. Daňový dlužník nezíská zvýhodnění, protože odevzdání věci za účelem zaplacení daně by nebylo dotčeno povinností k DPH. Taková povinnost by se totiž projevila takto: pokud daňový dlužník dluží daň ve výši X, vlastní pozemek o hodnotě X a daná transakce podléhá dani, pak by daň ve výši X zanikla a stát by musel daňovému dlužníkovi ještě zaplatit DPH, aby ji osoba povinná k dani mohla (znovu státu) odvést. Stát by naproti tomu neušetřil DPH, protože získá naturální plnění nezávisle na své vlastní spotřebitelské poptávce, čímž neušetří další náklady vynaložené v souvislosti s DPH.

42. Na rozdíl od názoru Komise existuje spíše riziko, že teze zdanitelného plnění umožní odpočet daně odvedené na vstupu i pro nabytí majetku užívaného k soukromým účelům, protože tento majetek má být možná někdy použit k vyrovnání daňových dluhů¹⁴.

43. Nebylo by jasné ani rozdílné zacházení s placením daně – podle toho, zda jsou daně placeny penězi (bez daňové zátěže), nebo v naturáliích (zde plná daňová zátěž). Totéž platí pro rozdílné zacházení s daňovými platbami v naturáliích podle toho, zda je činí osoby podléhající DPH, nebo nepodléhající DPH. Pro výši daňových příjmů (z jiných druhů daní, ze kterých daňové dluhy vyplývají) nemůže hrát tato kvalifikace z hlediska právních předpisů o DPH žádnou roli.

44. V tomto ohledu zůstává v konečném důsledku jen riziko nezdanění konečné spotřeby, pokud by odevzdání naturálií místo platby nebylo považováno za ekonomickou činnost. Toto riziko však existuje pouze, pokud poskytovatel plnění (zde společnost) již učinil odpočet daně odvedené na vstupu související s odevzdávanou věcí na základě svého postavení osoby povinné k DPH.

45. Tomuto riziku však brání v souladu s celkovým systémem ustanovení článku 16 (a rovněž článku 26) směrnice o DPH. Pokud zaplacení daní v naturáliích není ekonomickou činností, pak jsou věci odevzdáním místo platby k účelům nesouvisejícím s podnikáním vyňaty z podniku. Prostřednictvím článku 16 směrnice o DPH je pak opraven provedený odpočet daně odvedené na vstupu, a tím se zabrání nezdanění konečné spotřebě. S osobou povinnou k DPH je pak zacházeno jako se soukromou osobou, která odevzdá věc státu k vyrovnání daňových dluhů. Tím je ve výsledku zajištěno rovné zacházení se všemi daňovými platbami všech daňových poplatníků nezávisle na tom, zda jsou (více či méně náhodně) zároveň rovněž ještě osobou povinnou k DPH.

12 — Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulicá a Plavošín (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), jakož i usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21).

13 — Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

14 — Zejména koničky osob povinných k dani přinášející trvalé ztráty (v oblasti daně z příjmu se zde často jedná o samostatně výdělečně činné advokáty a lékaře se soukromým vinařstvím, koňskými farmami, jachtami atd.) lze pak velmi efektivně provozovat prostřednictvím odpočtu daně odvedené na vstupu k tíži společnosti.

5. Závěry

46. Ve výsledku není odevzdání věci z majetku osoby povinné k dani za účelem zaplacení jejích daňových dluhů namísto platby ekonomickou činností, v jejímž rámci jedná osoba povinná k dani „jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. To platí i tehdy, pokud odevzdá věc, kterou by obvykle používala v rámci svého podnikání. V důsledku toho chybí plnění podléhající DPH ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

VI. Návrh rozhodnutí

47. Navrhuji tedy odpovědět na předběžnou otázku Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) následovně:

„Převod vlastnictví k pozemku osobou povinnou k DPH, který vede ze zákona k zániku daňového dluhu, na daňového věřitele nepředstavuje plnění podléhající dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Osoba povinná k dani nejedná v tomto ohledu jako taková. Je ovšem třeba opravit provedený odpočet daně odvedené na vstupu v souvislosti s předávanou věcí podle článku 16 směrnice o DPH.

Podmínkou je, aby možnost platby daní v naturálních místo placení existovala pouze pro daňového dlužníka a byla realizována pouze stanovenou veřejnoprávní smlouvou. Strany nesmějí mít v tomto ohledu žádný vliv na ‚kupní cenu‘. Kupní cena musí být určena podle objektivních posuzovacích kritérií, což musí ověřit předkládající soud.“