



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 16. júna 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 18 písm. c) a články 184 a 187 — Zdaniteľné plnenia — Ukončenie zdaniteľnej ekonomickej činnosti — Ponechanie si tovaru, ktoré viedlo k odpočítaniu DPH — Úprava odpočítanej dane — Obdobie na úpravu — Zdanenie podľa článku 18 písm. c) smernice 2006/112 po uplynutí obdobia na úpravu“

Vo veci C-229/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelný Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 5. februára 2015 a doručený Súdnemu dvoru 19. mája 2015, ktorý súvisí s konaním:

Minister Finansów

proti

Janovi Mateusiakovi,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory F. Biltgen, sudcovia E. Levits (spravodajca) a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- J. Mateusiak, osobne,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis a K. Karavasili, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. marca 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: poľština.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 18 písm. c) a článku 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Ministerom financií (minister financií) a pánom Janom Mateusiakom, ktorý sa týka zdanenia nehnuteľného majetku, ktorý si pán Mateusiak ponechal, daňou z pridanej hodnoty (DPH) po tom, ako ukončil svoju ekonomickú činnosť.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 18 smernice o DPH stanovuje:

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

- a) použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyťažný, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania touto zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie DPH;
- b) použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely nezdaniteľnej oblasti činnosti, pokiaľ sa DPH za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou pri jeho nadobudnutí alebo pri jeho použití v súlade s písmenom a);
- 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 alebo pri jeho použití v súlade s písmenom a).“

- 4 V zmysle článku 19 prvého odseku tejto smernice:

„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 168 smernice o DPH znie:

„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,

...“

6 Článok 168a ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade nehnuteľného majetku, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby a používa sa ako na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, tak aj na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, je DPH z výdavkov súvisiacich s týmto majetkom odpočítateľná v súlade so zásadami uvedenými v článkoch 167, 168, 169 a 173 len do tej miery, v akej sa tento majetok používa na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

Odchyľne od článku 26 sa zmeny v miere používania nehnuteľného majetku uvedenej v prvom pododseku zohľadňujú v súlade so zásadami ustanovenými v článkoch 184 až 192 podľa ich uplatňovania v príslušnom členskom štáte.“

7 Článok 184 smernice o DPH uvádza:

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

8 Článok 187 smernice o DPH znie:

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

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

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

Poľské právo

9 Článok 14 ods. 1 body 1 a 2, ako aj článok 14 ods. 4 až 6 a 8 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (konsolidované znenie Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zdaneniu podliehajú tovary vlastnej výroby a tovary, ktoré neboli predmetom dodania tovarov po ich nadobudnutí v prípade:

- 1) zrušenia spoločnosti založenej podľa obchodného alebo občianskeho práva, ktorá nemá právnu subjektivitu;
- 2) ukončenia výkonu činností podliehajúcich dani zdaniteľnou osobou uvedenou v článku 15, ktorá je fyzickou osobou a je povinná na základe článku 96 ods. 6 ohlásiť riaditeľovi finančnej správy ukončenie svojej činnosti.

...

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

5. V prípadoch uvedených v odsekoch 1 a 3 sú zdaniteľné osoby povinné ku dňu zrušenia spoločnosti alebo ukončenia výkonu činností podliehajúcich dani vykonať fyzickú inventúru tovarov (ďalej len „fyzická inventúra“). Zdaniteľné osoby sú povinné pripojiť k daňovému priznaniu týkajúcemu sa dane, ktorá sa odvádza za obdobie zahŕňajúce deň zrušenia spoločnosti alebo ukončenia výkonu činnosti podliehajúcej dani, informácie o vykonanej fyzickej inventúre, hodnote určenej na jej základe a výške splatnej dane.

6. V prípade uvedenom v odseku 1 vzniká daňová povinnosť v deň zrušenia spoločnosti alebo ukončenia výkonu činnosti podliehajúcej dani.

...

8. Zdaniteľným základom je hodnota tovarov podliehajúcich fyzickej inventúre, ktorá je určená podľa článku 29 ods. 10.“

10 Článok 29 ods. 10 zákona o DPH stanovuje, že „v prípade dodania tovarov v zmysle článku 7 ods. 2 je zdaniteľným základom nadobúdacía cena tovarov (bez dane), a ak nadobúdacía cena nie je určená, tak výrobné náklady v čase dodania týchto tovarov“.

11 Podľa článku 91 ods. 1 až 4 zákona o DPH:

„1. Po závierke daňového roka, v ktorom zdaniteľnej osobe vznikol nárok na odpočítanie dane na vstupe uvedený v článku 86 ods. 1, je zdaniteľná osoba podľa článku 90 ods. 2 až 10 povinná vykonať úpravu odpočítanej dane za uzatvorený daňový rok a zohľadniť pritom pomer, ktorý bol vypočítaný podľa článku 90 ods. 2 až 6 alebo 10 alebo na základe predpisov prijatých podľa článku 90 ods. 11 a 12.

2. Pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba priradila podľa predpisov o dani z príjmov fyzických a právnických osôb k odpísateľnému hmotnému alebo nehmotnému majetku, ako aj o pozemky a vecné užívacie práva k pozemkom priradené k hmotnému a nehmotnému majetku nadobúdateľa, s výnimkou tých, ktorých nadobúdacía hodnota nepresiahla 15 000 [poľských zlotých (PLN) (okolo 3 417 eur)], je zdaniteľná osoba povinná vykonať úpravu uvedenú v odseku 1 počas piatich rokov od začiatku používania alebo počas desiatich rokov v prípade nehnuteľností a vecného užívacieho práva k pozemkom. Každoročná úprava sa v prípade uvedenom v prvej vete týka jednej pätiny alebo pri nehnuteľnostiach a vecných užívacích právach k pozemkom jednej desatiny sumy dane, ktorá bola vypočítaná pri ich nadobudnutí alebo pri ich výrobe. V prípade hmotného a nehmotného majetku, ktorého nadobúdacía hodnota nepresiahla 15 000 PLN (približne 3 417 eur), sa analogicky uplatní odsek 1, pričom sa úprava vykoná na konci roka, v ktorom sa začali využívať.

...

3. Úprava uvedená v odsekoch 1 a 2 sa vykoná v daňovom priznaní za prvé účtovné obdobie kalendárneho roka nasledujúceho po roku, za ktorý sa úprava vykonáva; v prípade, že dôjde k ukončeniu ekonomickej činnosti, v daňovom priznaní za posledné účtovné obdobie.

4. Ak počas obdobia na úpravu uvedeného v odseku 2 dôjde k predaju tovaru alebo služieb uvedených v odseku 2 alebo sa tento tovar zdaní podľa článku 14, považuje sa tento tovar alebo služby až do konca obdobia, počas ktorého sa úprava vykonáva, za tovar a služby využívané zdaniteľnou osobou na účely zdaniteľných činností.“

- 12 Článok 96 ods. 6 zákona o DPH stanovuje, že „ak zdaniteľná osoba registrovaná ako platca DPH ukončila výkon zdaniteľnej činnosti, je povinná ohlásiť ukončenie činnosti riaditeľovi finančnej správy; na základe tohto ohlásenia riaditeľ finančnej správy vyškrtnie zdaniteľnú osobu z registra platcov DPH“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 13 V období od roku 1997 do roku 1999 pán Mateusiak investoval do výstavby budovy slúžiacej na bývanie a poskytovanie služieb s rozlohou 108,7 m² a celkovou úžitkovou plochou 357,6 m² (z toho 87,8 m² bolo určených na účely poskytovania služieb). Dňa 26. júla 1999 mu bolo vydané povolenie na užívanie tejto budovy.
- 14 Pán Mateusiak vykonal odpočítanie dane zaplatenej na vstupe a vykázanej v origináloch faktúr, ktoré dokumentujú nákup stavebného materiálu, cenu pracovnej sily, ako aj iné platby týkajúce sa výlučne časti budovy používanej na účely poskytovania služieb podliehajúcich DPH, teda na činnosť notárskeho úradu.
- 15 Dňa 10. augusta 1999 bola časť budovy, ktorá bola určená na poskytovanie služieb, zaradená do súpisu hmotného majetku vedeného na účely dane z príjmu fyzických osôb a začala sa využívať na účely nepoľnohospodárskej ekonomickej činnosti. Počiatočná hodnota hmotného majetku označeného ako „administratívna budova“ bola 101 525,70 PLN.
- 16 Pán Mateusiak požiadal 14. januára 2013 riaditeľa finančnej komory v Lodži (Izba Skarbowa w Łodzi) splnomocneného ministrom financií (ďalej len „finančný orgán“) o záväzné daňové stanovisko, pričom mu položil otázku, či je potrebné v likvidačnom zozname vyhotovenom z dôvodu likvidácie ekonomickej činnosti fyzickej osoby, ktorá je zároveň platcom DPH, uviesť hodnotu hmotného majetku tejto osoby, ktorý tvoria nehnuteľnosti patriace v čase likvidácie uvedenej osobe. V prípade kladnej odpovede sa pán Mateusiak ďalej pýtal, z akej hodnoty sa má vychádzať, pokiaľ ide o zdaniteľný základ na určenie DPH ku dňu ukončenia dotknutej ekonomickej činnosti.
- 17 Podľa pána Mateusiaka sa hodnota hmotného majetku, ktorý mu patrí, nemá brať do úvahy, pretože takéto zohľadnenie by znamenalo porušenie zásady neutrality DPH, keďže uvedené ukončenie ekonomickej činnosti nastalo mimo obdobia na úpravu, ktorého trvanie je v súvislosti s nehnuteľným majetkom desať rokov. V prípade, že názor pána Mateusiaka nebude prijatý, treba vychádzať z toho, že na účely platby DPH sa zohľadňuje výlučne časť budovy využívaná na ekonomickú činnosť, pričom na účely zdaniteľného základu treba vychádzať z ceny predstavujúcej náklady, pokiaľ je nižšia ako aktuálna trhová hodnota.
- 18 Daňový orgán zastával názor, vychádzajúc najmä z článku 14 ods. 1 bodu 2 a článku 14 ods. 4 a 8, ako aj z článku 29 ods. 10 zákona o DPH, že zdanenie tovarov v súvislosti s ukončením zdaniteľných činností je odôvodnené samotnou štruktúrou DPH ako spotrebiteľskej dane a okrem toho je prejavom zásady neutrality tejto dane. DPH podliehajú všetky tovary, z ktorých bola pri ich nákupe odpočítaná daň zaplatená na vstupe, aby sa tak toto odpočítanie dane vykompenzovalo.
- 19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd v Lubline, Poľsko) rozsudkom zo 16. októbra 2013 vyhovel žalobe, ktorú pán Mateusiak podal proti záväznému daňovému stanovisku. Tento súd rozhodol, že ustanovenia článkov 14 a 91 zákona o DPH sa majú vykladať vo vzájomnej súvislosti, keďže zákonodarca prepojil zdanenie hmotného majetku v prípade ukončenia činnosti s právom na odpočítanie časti dane, ktorá bola zaplatená na vstupe z dôvodu nadobudnutia tohto majetku a nebola odpočítaná v období na úpravu. Po uplynutí tohto obdobia nepodlieha hmotný majetok, ktorý má zdaniteľná osoba v držbe v čase ukončenia jej činnosti, zdaneniu a nemá byť

zahrnutý do likvidačného zoznamu, keďže uplynulo zákonom stanovené obdobie na úpravu dane zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia tohto majetku, ktoré sa určuje podľa odhadovaného času používania tohto majetku na účely podnikania zdaniteľnej osoby.

- 20 Minister financií podal kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko). Tento súd vyjadruje pochybnosť o tom, či ukončenie ekonomickej činnosti má za následok nevyhnutné zdanenie ponechaného hmotného majetku podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH aj vtedy, keď obdobie na úpravu odpočítanej dane za príslušný druh tovaru už uplynulo.
- 21 Tento súd tvrdí, že ak uplynie zákonom stanovené trvanie používania investičného majetku na ekonomickú činnosť zdaniteľnej osoby, ktoré je vyjadrené v určení obdobia na úpravu odpočítanej dane (článok 187 smernice o DPH), možno sa domnievať, že zdaniteľná osoba „spotrebovala“ odpočítanú daň z nadobudnutia hmotného majetku v období, v ktorom ho použila na svoju činnosť podliehajúcu dani, keďže táto daň počas celého obdobia užívania (úpravy) súvisí so splatnou daňou, ktorá je generovaná týmto hmotným majetkom určeným na ekonomickú činnosť zdaniteľnej osoby.
- 22 Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 18 písm. c) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že hmotný majetok zdaniteľnej osoby – ak zdaniteľná osoba odpočítala daň zaplatenú na vstupe za jeho nadobudnutie – po uplynutí obdobia na úpravu odpočítanej dane upraveného v článku 187 tejto smernice v prípade ukončenia jej činnosti nepodlieha zdaneniu a nemá byť zahrnutý do likvidačného zoznamu, keďže uplynulo zákonom stanovené obdobie na úpravu dane zaplatenej na vstupe pri jeho nadobudnutí, ktoré sa určuje podľa odhadovaného času používania tohto majetku pri ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby, alebo v tom zmysle, že tento hmotný majetok v prípade ukončenia ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby podlieha zdaneniu bez ohľadu na obdobie na úpravu odpočítanej dane?“

O prejudiciálnej otázke

- 23 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 18 písm. c) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade ukončenia zdaniteľnej ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby sa skutočnosť, že si táto osoba ponechá tovar, keď tento tovar pri jeho nadobudnutí zakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, môže považovať za dodanie tovaru za protihodnotu a zdaní DPH, ak obdobie na úpravu uvedené v článku 187 smernice o DPH uplynulo.
- 24 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného smernicou o DPH sú dane, ktoré zaťažujú na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení, odpočítateľné. Odpočítanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe. Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Ak sa však tovary alebo služby použijú na účely činností zdanených na výstupe, je odpočítanie dane zaťažujúcej tieto tovary a služby na vstupe potrebné preto, aby sa vyhlo dvojitému zdaneniu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24, a uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19).
- 25 V tomto kontexte podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH môžu členské štáty za dodanie tovaru za protihodnotu považovať 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 alebo pri jeho použití v súlade s písmenom a) uvedeného článku. Článok 18 písm. c) smernice o DPH tak členským štátom

umožňuje prijať osobitné ustanovenie na situácie, v ktorých zdaniteľná osoba ukončuje svoju podnikateľskú činnosť (pozri rozsudok zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 86).

- 26 Ako uviedol vnútroštátny súd, Poľská republika využila možnosť vyplývajúcu z článku 18 písm. c) smernice o DPH. Tento súd sa však pýta, či sa ustanovenie, ktorým sa preberá článok 18 písm. c) smernice o DPH, má uplatňovať po uplynutí lehoty na úpravu, ktorá môže byť v zmysle článku 187 ods. 1 tretieho pododseku smernice o DPH predĺžená v prípade nehnuteľného investičného majetku až na 20 rokov a ktorá podľa vnútroštátneho súdu trvá v Poľsku 10 rokov.
- 27 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že hlavným cieľom článku 18 písm. c) smernice o DPH je predísť tomu, aby tovar, pri ktorom vzniklo právo na odpočítanie, bol predmetom nezdaneného konečného spotrebovania po ukončení zdaniteľnej činnosti bez ohľadu na príčiny či okolnosti tohto ukončenia (rozsudok z 8. mája 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 27).
- 28 Mechanizmus úpravy stanovený smernicou o DPH má za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní dane spôsobom zaručujúcim neutrálnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má takisto za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe (rozsudok z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31).
- 29 Pokiaľ ide o vznik prípadnej povinnosti upraviť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 smernice o DPH stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpočítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (rozsudky z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32, a z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 51).
- 30 Obdobie na úpravu odpočítania dane stanovené v článku 187 smernice o DPH umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítateľných súm a neoprávneným výhodám a nevýhodám pre zdaniteľnú osobu, najmä keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli zohľadnené na určenie odpočítateľnej sumy, objavujú po predložení daňového priznania. Pravdepodobnosť takýchto zmien je osobitne významná v prípade investičného majetku, ktorý sa často používa v priebehu niekoľkých rokov, počas ktorých sa jeho použitie môže meniť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).
- 31 Z toho nepochybne vyplýva, že účel zdanenia ponechania si tovaru, v súvislosti s ktorým bolo uskutočnené odpočítanie podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH, je podobný ako účel mechanizmu úpravy, keďže na jednej strane ide o vyhnutie sa poskytnutiu neodôvodnenej hospodárskej výhody zdaniteľnej osobe v porovnaní so spotrebiteľom, ktorý majetok kupuje a platí pritom DPH, a na druhej strane o to, aby bolo zaručené, že odpočítanie dane na vstupe zodpovedá výberu dane na výstupe (pozri v tomto zmysle analogicky rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, body 35 a 36, ako aj citovaných judikatúru).
- 32 Takáto podobnosť cieľov však nevedie k tomu, že by obdobie stanovené na úpravu odpočítania dane prostredníctvom platieb rozdelených na viacero rokov v zmysle článkov 184 až 187 smernice o DPH mohlo byť obdobím, po ktorého uplynutí viac nie je zdanenie v zmysle článku 18 písm. c) tejto smernice možné.

- 33 Z článku 18 písm. c) smernice o DPH predovšetkým vyplýva, že ponechanie si tovaru zdaniteľnou osobou, keď táto osoba prestane vykonávať svoju zdaniteľnú ekonomickú činnosť, sa môže považovať za dodanie tovaru za protihodnotu, pokiaľ pri tomto tovare vzniklo právo na plné alebo čiastočné odpočítanie DPH pri jeho nadobudnutí.
- 34 Článok 18 písm. c) smernice o DPH nestanovuje nijakú inú podmienku súvisiacu najmä s lehotou po nadobudnutí, počas ktorej by muselo dôjsť k ponechaniu si tovaru po ukončení činnosti, aby bolo toto ponechanie možné zdaň.
- 35 Ďalej toto ustanovenie z hľadiska svojho uplatnenia neustanovuje odkaz na ustanovenia týkajúce sa úpravy odpočítania uvedené v článkoch 184 až 192 smernice o DPH, a to na rozdiel od článku 168a ods. 1 druhého pododseku tejto smernice, ktorý na tieto ustanovenia odkazuje, pokiaľ ide o zdanenie súkromného používania nehnuteľného majetku v zmysle článku 26 tejto smernice.
- 36 Napokon úprava odpočítania dane, ktorá sa uskutočňuje najmä vtedy, keď k zmenám skutočností zohľadňovaných pri určení výšky DPH došlo až po podaní daňového priznania k DPH, a ktorej cieľom je zabezpečenie, aby uplatnené odpočítania dane presne odrážali používanie tovaru pre potreby podniku, predstavuje korekčný mechanizmus, ktorý je zameraný retroaktívne, tak ako to v bode 28 svojich návrhov uviedla generálna advokátka.
- 37 Naopak, zdanenie stanovené v článku 18 písm. c) smernice o DPH nie je založené na predpoklade, podľa ktorého úplné alebo čiastočné odpočítanie DPH vykonané pri nadobudnutí tovaru, ktorý si zdaniteľná osoba ponechala v prípade ukončenia zdaniteľnej ekonomickej činnosti, je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie dane, ktoré si zdaniteľná osoba mohla uplatniť, ale na existencii nového zdaniteľného plnenia v čase skončenia ekonomickej činnosti.
- 38 Zdanenie stanovené v článku 18 písm. c) smernice o DPH zohľadňuje zmeny hodnoty aktív podniku počas celého obdobia ich využívania na účely podnikateľskej činnosti, pretože podľa článku 74 smernice o DPH tvorí základ dane v prípade plnení, ako sú tie, ktoré sú uvedené v článku 18 písm. c) smernice o DPH, kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru, prípadne ak kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady určená v čase uskutočnenia týchto plnení. V prípade ukončenia zdaniteľnej ekonomickej činnosti je základom dane hodnota predmetného tovaru určená v okamihu tohto ukončenia, ktorá zohľadňuje vývoj hodnoty uvedeného tovaru od jeho nadobudnutia až po ukončenie činnosti (pozri najmä rozsudok z 8. mája 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 33).
- 39 Na to, aby bolo možné dosiahnuť cieľ článku 18 písm. c) smernice o DPH, ktorým je predísť tomu, aby tovar, pri ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane, bol predmetom nezdaneného konečného spotrebovania po ukončení zdaniteľnej ekonomickej činnosti, a tiež účinne zabrániť akejkoľvek nerovnosti v oblasti DPH medzi spotrebiteľmi, ktorí svoj tovar nadobudnú od inej zdaniteľnej osoby, a spotrebiteľmi, ktorí ho nadobudnú v rámci vlastnej podnikateľskej činnosti, zdanenie podľa článku 18 písm. c) smernice o DPH sa musí uskutočniť, tak ako uviedla generálna advokátka v bode 34 svojich návrhov, ak má tovar, ktorého nadobudnutím vzniklo právo na odpočítanie DPH, po ukončení zdaniteľnej ekonomickej činnosti ešte zostatkovú hodnotu bez ohľadu na obdobie, ktoré uplynulo od dátumu nadobudnutia tohto tovaru do dátumu ukončenia uvedenej činnosti.
- 40 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 18 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade ukončenia zdaniteľnej ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby sa skutočnosť, že si táto osoba ponechá tovar, keď tento tovar pri jeho nadobudnutí zakladá právo na odpočítanie DPH, môže považovať za dodanie tovaru za protihodnotu a zdaň DPH, ak obdobie na úpravu uvedené v článku 187 smernice o DPH uplynulo.

O trovách

- 41 Vzhľadom na to, že konanie 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 18 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade ukončenia zdaniteľnej ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby sa skutočnosť, že si táto osoba ponechá tovar, keď tento tovar pri jeho nadobudnutí zakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, môže považovať za dodanie tovaru za protihodnotu a zdaňiť daňou z pridanej hodnoty, ak obdobie na úpravu uvedené v článku 187 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2009/162, uplynulo.

Podpisy