



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 16. februára 2017¹

Vec C-36/16

**Minister Finansów
proti
Posnania Investment SA**

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

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daňová právna úprava — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Zdaniteľné transakcie — Dodanie za protihodnotu — Konanie zdaniteľnej osoby ako takej — Daňová povinnosť splnená odovzdaním veci namiesto zaplatenia s cieľom zániku daňového dlhu“

I. Úvod

1. Považuje sa odovzдание veci namiesto zaplatenia ako forma zániku daňového dlhu za zdaniteľnú transakciu podliehajúcu dani z pridanej hodnoty, ak je osoba povinná zaplatiť daň zároveň aj zdaniteľnou osobou v zmysle právnej úpravy dane z pridanej hodnoty? Táto doposiaľ neobjasnená otázka je predmetom predloženého návrhu na začatie prejudiciálneho konania.
2. V konaní vo veci samej jedna spoločnosť využila takúto možnosť vyrovnania daňových nedoplatkov v naturáliách upravenú v poľskom procesnom daňovom práve, pričom na štát previedla vlastníctvo k pozemku. Táto spoločnosť však okrem iného vykonávala činnosť aj v oblasti obchodu s nehnuteľnosťami.
3. Otázka, či možno opakovane zdaňovať úkon zaplatenia dane, sa zdá byť zvláštna. Aj s ohľadom na nepriamu povahu dane z pridanej hodnoty, v prípade ktorej sa má daňové zaťaženie v konečnom dôsledku preniesť na príjemcu, v tomto prípade štát, vyznieva predpoklad o povinnosti zaplatiť DPH neobvykle.

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie tohto prípadu tvorí článok 2 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² (ďalej len „smernica o DPH“). Podľa tohto ustanovenia podliehajú DPH tieto transakcie:

„dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH vymedzuje zdaniteľnú osobu takto:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

6. Článok 16 ods. 1 smernice o DPH okrem toho stanovuje:

„Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná.“

B. Vnútroštátne právo

7. Poľský zákonodarca prebral príslušné ustanovenia smernice o DPH do vnútroštátneho práva. Okrem toho, v zmysle informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, článok 66 § 1 daňového poriadku prijatého formou zákona z 29. augusta 1997, poskytuje zdaniteľnej osobe možnosť, aby nedoplatky na splatnej dani vyrovnala prevodom vlastníckeho práva na štátnu pokladnicu alebo okrem iného na obec, pokiaľ je táto daň príjmom jej rozpočtu. Podľa článku 66 § 2 poľského daňového poriadku dochádza k tomuto prevodu a s tým súvisiacemu zániku daňového dlhu uzatvorením zmluvy s obcou (resp. štátnou pokladnicou a pod.), ktorej náležitosti podrobnejšie upravuje článok 66 § 2 a § 3 poľského daňového poriadku. Za okamih zániku daňového dlhu sa podľa článku 66 § 4 poľského daňového poriadku považuje moment prevodu vlastníckeho práva k odovzdávanej veci.

III. Spor vo veci samej

8. Žalobkyňa vo veci samej, Posnania Investment S.A. (ďalej len „spoločnosť“ alebo „žalobkyňa“) je spoločnosťou založenou podľa poľského práva, ktorá sa okrem iného venuje obchodu s nehnuteľnosťami. Táto spoločnosť s úmyslom vyrovať daňové nedoplatky využila možnosť, ktorú jej poskytuje článok 66 § 1 poľského daňového poriadku a s príslušnou obcou uzatvorila 5. februára 2013 zmluvu o prevode vlastníckeho práva k nezastavanému pozemku. Na základe tohto prevodu časť daňového dlhu zanikla.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

9. Spoločnosť následne požiadala ministra financií o vyjadrenie sa k otázke, či prevod vlastníckeho práva na obec podlieha DPH. Podľa jej názoru nemôže ísť o takýto prípad. V tomto ohľade poukázala predovšetkým na judikatúru Najvyššieho správneho súdu, v zmysle ktorej prevod vlastníckeho práva na štátnu pokladnicu ako vyrovnanie nedoplatkov na daniach, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, nepodlieha DPH.

10. Minister financií naproti tomu vo svojom individuálnom výklade z 10. mája 2013 vyjadril názor, že prevod vlastníckeho práva spoločnosťou je v zásade zdaniteľným dodaním na účely DPH. Spoločnosť podala proti tomuto výkladu žalobu.

11. Rozsudkom z 13. februára 2014 prvostupňový súd zrušil individuálny výklad ministra financií, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu. Postup finančnej správy odporoval predovšetkým „zásade budovania dôvery“. Minister financií podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdny dvorom

12. Rozhodnutím z 21. septembra 2015 predložil Najvyšší správny súd, ktorý v súčasnosti koná vo veci, Súdny dvor v zmysle článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

Predstavuje prevod vlastníckeho práva k pozemku (veci) zdaniteľnou osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty na:

- a) štátnu pokladnicu – ako forma vyrovnania daňových nedoplatkov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, alebo
- b) obec, okres alebo vojvodstvo – ako forma vyrovnania daňových nedoplatkov, ktoré sú príjmom ich rozpočtov,

čo vedie k zániku daňového dlhu, zdaniteľné konanie (dodanie tovaru za protihodnotu) v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty?

13. V konaní pred Súdny dvorom predložili k tejto otázke svoje písomné pripomienky Poľská republika a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

14. Článok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH stanovuje v súvislosti so vznikom daňovej povinnosti päť podmienok. Musí ísť o dodanie alebo poskytnutie služby (1), ktoré zdaniteľná osoba (2) ako taká (3) uskutoční za protihodnotu (4) na území členského štátu (5). Z týchto podmienok sú tri nepochybne splnené. Prevod pozemku predstavuje dodanie. Toto dodanie uskutočnila zdaniteľná osoba na území členského štátu.

15. Odpoveď na prejudiciálnu otázku si preto s ohľadom na článok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vyžaduje posúdenie, či v takomto prípade možno vychádzať z dodania „za protihodnotu“ (pozri bod A), pri ktorom zdaniteľná osoba konala „ako taká“ (pozri bod B).

A. Dodanie zdaniteľnou osobou na území členského štátu za protihodnotu

16. Prenechanie pozemku v rámci uspokojenia daňového dlhu sa podľa názoru Komisie a Poľskej republiky uskutočnilo za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. So zánikom peňažného záväzku v dôsledku dodania nemožno zaobchádzať inak, ako so vznikom peňažnej pohľadávky na základe dodania.

17. Môže však byť sporné, či dodanie a vznik daňového dlhu vyplývajú z dvojstranného právneho vzťahu. Existenciu takéhoto právneho vzťahu pritom Súdny dvor považoval vo svojich rozsudkoch za nevyhnutnú. Dodanie tovaru sa v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) poskytnie „za protihodnotu“ iba vtedy, ak medzi dodávateľom a príjemcom plnenia existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá dodávateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za tovar dodaný príjemcovi.³

18. Skutočnosť, že dodanie pozemku a zánik daňového dlhu v prejednávanej veci vyplýva z právneho vzťahu, je zrejmá už z článku 66 § 1 poľského daňového poriadku. Tento právny predpis upravuje zákonný právny vzťah. Tento vzťah sa následne potvrdí aj uzatvorením verejnoprávnej zmluvy v zmysle článku 66 § 2 poľského daňového poriadku. Je však otázne, či v prípade zákonného zániku daňového dlhu (článok 66 § 4 poľského daňového poriadku) odovzdaním veci namiesto zaplatenia, ide skutočne o dvojstranný alebo iba o jednostranný právny vzťah. Táto otázka však napokon môže zostať nezodpovedaná.

19. DPH je *všeobecnou* spotrebiteľskou daňou,⁴ ktorou sa zdaňujú náklady príjemcu plnenia na nadobudnutie spotrebiteľskej výhody (dodanie alebo poskytnutie služby). Pojem právneho vzťahu, ktorý sa v tejto súvislosti vyžaduje, treba preto chápať veľmi široko. Nemožno prihliadať na platnosť podľa predpisov súkromného práva, ani na jeho súkromnoprávnu alebo verejnoprávnu podstatu a napokon ani na obojstrannú povahu týchto podstát. Rozhodujúce je iba to, či príjemca vynaloží na spotrebiteľskú výhodu (dodanie alebo poskytnutie služby), ktorú mu poskytne zdaniteľná osoba, majetok.⁵ Určujúci je preto vzájomný vzťah medzi vynaloženými nákladmi a spotrebiteľskou výhodou a nie obojstranná povaha súkromnoprávnej a verejnoprávnej podstaty.

20. V rámci takéhoto extenzívneho výkladu transakcie za protihodnotu v prejednávanej veci, ktorý vyplýva zo spotrebiteľských právnych predpisov, treba v súlade s názorom Komisie a Poľskej republiky konštatovať, že dodanie sa uskutočnilo za protihodnotu. Tento záver platí aj vtedy, ak daňový dlh zanikne zo zákona na základe prevodu vlastníckeho práva k pozemku (článok 66 § 4 poľského daňového poriadku).

B. Konanie zdaniteľnej osoby ako takej

1. Zaplatenie daňového dlhu ako ekonomická činnosť?

21. Okrem toho treba tiež objasniť, či aj zdaniteľná osoba na účely DPH, ktorá ako daňový dlžník túto daň nezaplatí v peniazoch, ale v naturáliách, koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, t. j. „ako taká“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

3 — Rozsudky z 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 32); z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 40); z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34); zo 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, bod 18); z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

4 — Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulicá a Plavoštin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuvverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

5 — Aj sprejité zaplatené za plnenie poskytnuté podľa zmluvy o pohostinských službách v reštaurácii sa teda považuje za protihodnotu poskytnutej služby.

22. Zdaniteľná osoba koná v takomto postavení („ako taká“) iba vtedy, ak vykonáva transakcie v rámci svojej zdaniteľnej činnosti.⁶ Ako ďalej vyplýva z článku 9 smernice o DPH, v tomto ohľade nestačí len samotný výkon činnosti za protihodnotu. Naopak, smernica vyžaduje určitú vlastnosť, konkrétne ekonomickú činnosť v okamihu uskutočnenia úkonu.

23. V tejto súvislosti je teda rozhodujúce, či sa vyrovnanie daňového dlhu považuje za ekonomickú činnosť osoby povinnej platiť daň v zmysle článku 9 smernice o DPH. V prípade zápornej odpovede na túto otázku by bolo naďalej možné sa pýtať, či by to bolo iné, ak sa daňový dlh nevyrovná v peniazoch, ale v naturáliách.

24. Pojem „ekonomická činnosť“ zahŕňa podľa článku 9 ods. 1 druhej vety smernice o DPH každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby a v zmysle judikatúry zahŕňa všetky štádiá výroby, obchodovania a poskytovania služieb.⁷

25. Článok 9 ods. 1 druhá veta smernice o DPH vymedzuje ekonomickú činnosť s pomocou typov povolaní. Pri podrobnejšom posúdení ide o typologický opis, pričom sa uvádzajú druhy (typy povolaní) podnikov. Typologický opis je na rozdiel od abstraktného pojmu prístupnejší. Príslušnosť k určitému typu sa nemusí určiť na základe logicko-abstraktného priradenia, ale možno ju stanoviť aj na základe stupňa podobnosti s predlohou (vzorom). Charakteristické znaky typu nemusia byť splnené všetky, ale niektorý z týchto znakov môže v konkrétnom prípade chýbať. Jednotlivý prípad, ktorý je predmetom posúdenia sa priradí ku konkrétnemu typu na základe porovnania podobnosti. Takéto priradenie si v jednotlivom prípade vyžaduje posúdenie všetkých okolností, pri ktorom sa zohľadní mienka účastníkov trhu, a ktoré vychádza zo stupňa podobnosti s typom (predlohou).

26. Hoci sa má pojem ekonomická činnosť vykladať extenzívne,⁸ zaplatenie daňového dlhu sa nepovažuje za takúto ekonomickú činnosť. Naopak, zaplatenie dane je skôr splnením osobnej verejnoprávnej povinnosti, ktorá existuje na strane osoby povinnej platiť daň, a to aj vtedy, ak sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu na účely DPH. Toto konštatovanie platí aj v tom prípade, ak ide o dane súvisiace s ekonomickou činnosťou, ako napríklad zaplatenie dlžnej DPH.

27. Na tomto závere sa nič nemení ani v tom prípade, ak sa daňový dlh zaplatí v naturáliách. Odovzdanie naturálií napokon predstavuje iba osobitný spôsob platby v rámci výberu dane. Tak ako v štandardnom daňovom konaní sa daňový dlh, ktorý vznikol zo zákona, nezaplatí v peniazoch, ale v naturáliách vo výške ich objektívnej hodnoty, a teda nie vo výške kúpnej ceny. Takýto postup v rámci verejnoprávneho výberu daní preto nemožno považovať za ekonomickú činnosť. Odovzdanie majetkových hodnôt na účely splnenia vlastnej daňovej povinnosti v zásade nemožno porovnávať s činnosťou typickej zdaniteľnej osoby na účely DPH podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH (napríklad s obchodníkom, ktorý nadobúda tovary na účel predaja).

28. Na uvedenej skutočnosti nič nemení ani uzatvorenie verejnoprávnej zmluvy v zmysle ustanovení poľského daňového poriadku. Takáto zmluva iba potvrdzuje dohodu účastníkov o takomto osobitnom spôsobe platby. Daňový veriteľ týmto spôsobom len vyjadruje svoj súhlas s možnosťou vyrovnania daňového dlhu v takýchto naturáliách.

6 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 17 a nasl.); z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 66); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42).

7 — Pozri okrem iného rozsudky zo 4. decembra 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, bod 17); z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 41); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 41).

8 — Rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 39); z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 42); z 26. júna 2007, T-Mobile Austria a.i. (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 35); z 20. júna 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 17).

29. Okrem toho sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania neuvádzajú nijaké skutočnosti, z ktorých by vyplývalo, že štátna pokladnica je v zmysle ustanovení vnútroštátneho práva oprávnená osloviť osobu povinnú platiť daň a navrhnúť jej, aby namiesto zaplatenia dane v peniazoch radšej previedla vlastnícke právo k pozemku, na ktorý by sa inak musela uzatvoriť kúpna zmluva. Jedine osoba povinná platiť daň sa môže rozhodnúť, či a v akých naturáliách zaplatí svoje dane. Štátna pokladnica má iba následne možnosť vysloviť s takýmto rozhodnutím súhlas, ale nemôže požadovať vykonanie takéhoto spôsobu zaplatenia.

30. Uskutočnením prevodu daňový dlh predovšetkým zaniká zo zákona do výšky hodnoty veci. Táto hodnota nezávisí od vôle, resp. od dohody účastníkov verejnoprávnej zmluvy. Hodnota veci sa v právnom štáte s daňovými predpismi obvykle určí na základe abstraktných hodnotiacich kritérií, ktoré platia pre všetky osoby povinné platiť daň. Za takýchto podmienok, ktoré však prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu, nemožno zaplatenie daňového dlhu prostredníctvom odovzdania veci v zásade považovať za (typickú) ekonomickú činnosť.

2. Výnimka na základe súvislosti s hlavnou zdaniteľnou činnosťou?

31. Prevod pozemku však v tejto veci neuskutočnil napr. advokát alebo lekár, ale obchodník s nehnuteľnosťami. Preto nemožno automaticky vylúčiť určitú súvislosť úkonu (odovzdanie pozemku namiesto platby) s ekonomickou činnosťou (obchodovanie s pozemkami).

32. Podobnými skutkovými okolnosťami sa Súdny dvor zaoberal vo veci Kostov⁹. V tomto konaní osoba povinná zaplatiť daň (nezávislý súdny exekútor) uzatvorila jednotlivé mandátne zmluvy na dražby nehnuteľností v prospech tretích osôb, ktoré po obsahovej stránke do istej miery súviseli s jeho hlavným predmetom činnosti (dražba). Súdny dvor potvrdil jeho povinnosť zaplatiť daň.

33. Súdny dvor konštatoval, že „článok 9 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá je už platiteľom DPH v súvislosti so svojimi činnosťami nezávislého súdneho exekútora, sa má považovať za ‚zdaniteľnú osobu‘ v súvislosti s akoukoľvek inou ekonomickou činnosťou vykonávanou príležitostne pod podmienkou, že táto činnosť predstavuje činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH“¹⁰.

34. Toto konštatovanie však nemožno chápať v tom zmysle, že všetky úkony zdaniteľnej osoby vykonané za protihodnotu sú zároveň úkonmi osoby povinnej platiť daň. V konkrétnom rozhodnutí v danom prípade totiž existovala úzka súvislosť medzi „vedľajšou činnosťou“ súdneho exekútora a jeho zdaniteľnou hlavnou činnosťou. Preto sa sporná činnosť v tejto veci, ktorá sa vykonávala len príležitostne a spočívala v obstaraní záležitosti pre neznáme tretie osoby, považovala v zmysle požiadavky typizovaného posudzovania za ekonomickú činnosť.

35. Na rozdiel od toho, v prípade zaplatenia daňového dlhu obchodníka s nehnuteľnosťami prostredníctvom odovzdania pozemku namiesto zaplatenia nejde v zmysle typizovaného posúdenia o ekonomickú činnosť podľa článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

36. Požiadavka neutrality hospodárskej súťaže si síce v súlade s konštatovaniami Komisie v tomto zmysle vyžaduje, aby všetci konkurujúci poskytovatelia spotrebiteľských služieb podliehali zdaneniu DPH rovnakým spôsobom. V prípade zaplatenia daňového dlhu v naturáliách však vo vzťahu k ostatným daňovým dlžníkom neexistuje nijaký vzťah konkurencie. Daňový dlžník, ktorý plní svoj daňový dlh v tomto okamihu, nie je ani v konkurenčnom vzťahu s inými zdaniteľnými osobami na

9 — Rozsudok z 13. júna 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Rozsudok z 13. júna 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, bod 31).

účely DPH (napr. s inými obchodníkmi s nehnuteľnosťami). V rámci „uzatvárania dohody o kúpnej cene“ veci, ktorá sa má odovzdať, totiž nemá možnosť vyjednávať. Naopak, ohodnotenie veci, ktorá sa má odovzdať, t. j. pozemku, sa vykoná v rámci výberu daní, a to na základe objektívnych kritérií. V súvislosti s cenou preto nemôže existovať hospodárska súťaž.

37. Odovzdanie veci na účely vyrovnania daňového dlhu sa totiž uskutočňuje mimo rámca akéhokoľvek trhu. Uvedené platí pre „bežné“ osoby povinné platiť daň rovnako, ako pre osoby povinné platiť daň, ktoré sú zároveň aj zdaniteľnými osobami na účely DPH. Taktiež štát nemá ako príjemca plnenia možnosť vybrať si, či „nadobudne“ tento alebo iný pozemok. Má len možnosť rozhodnúť sa, či na účely vyrovnania daňového nedoplatku prijme namiesto peňazí aj plnenie v naturáliách zodpovedajúce jeho objektívnej hodnote.

38. Súdny dvor obdobne považoval aj jednoznačne ekonomický a odplatný úkon (predaj drog) za nezdaniteľný, ak je akákoľvek (zákonná) súťaž v rámci daného hospodárskeho sektora vylúčená.¹¹ Táto úvaha by mohla byť užitočná aj pre skutkové okolnosti v tejto veci. V prípade zániku osobného daňového dlhu na základe prevodu vlastníckeho práva k naturáliám na daňového veriteľa (teda v rámci výberu dane) je tiež vylúčená akákoľvek vzájomná hospodárska súťaž medzi zdaniteľnými osobami.

39. Rozhodujúce je, či vnútroštátne právo (v tejto veci upravujúce predmetnú verejnoprávnu zmluvu) v rámci verejnoprávneho výberu daní účastníkom konania umožňuje, aby na základe vzájomnej dohody určili vec, ktorá sa má odovzdať a jej cenu tak, ako v prípade kúpy. Pokiaľ nejde o takýto prípad, nekoná zdaniteľná osoba na účely DPH pri vyrovnaní daňového dlhu v rámci svojej ekonomickej činnosti. Nekoná teda „ako taká“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Uvedené platí aj v tom prípade, ak je zdaniteľná osoba na účely DPH obchodníkom s nehnuteľnosťami a namiesto platby v peniazoch prevedie na účely zaplatenia vlastnícke právo k pozemku.

3. Povaha DPH

40. Tento záver potvrdzuje aj povaha DPH ako nepriamej spotrebiteľskej dane. DPH znáša konečný spotrebiteľ,¹² pričom zdaniteľná osoba koná „iba“ ako príjemca dane na účet štátu.¹³ Aj tieto skutočnosti odporujú záveru o výkone ekonomickej činnosti. Ekonomická činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH jednoznačne vyplýva z toho, že zdaniteľná osoba prostredníctvom protiplnenia, na ktorom sa dohodne so svojim zmluvným partnerom, môže DPH preniesť na príjemcu plnenia a zároveň ju od neho vybrať. Táto myšlienka nie je zlučiteľná so zákonným zánikom daňovej pohľadávky a skutočnosťou, že prijímajúci štát vyberá dane a nemá záujem znášať ďalšie daňové zaťaženie (v tejto veci prenesenú DPH).

4. Riziko zvýhodnenia štátu ako „spotrebiteľa“?

41. S pochybnosťami, ktoré Komisia vyslovila proti týmto záverom, ktoré odôvodňuje rizikom zvýhodnenia osoby povinnej platiť daň, resp. štátu, pritom nemôžem súhlasiť. Osoba povinná platiť daň nezíska nijakú výhodu, pretože odovzdaním veci na účely zaplatenia dane nie je dotknutá povinnosť platiť DPH. Takáto povinnosť by totiž mala tieto účinky: ak osoba povinná platiť daň dlží daň vo výške X, vlastní pozemok v hodnote X a transakcia je zdaniteľná, daň vo výške X by zanikla

11 — Pozri okrem iného rozsudky z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, body 14 a 21); z 29. júna 2000, Salumets a i. (C-455/98, EU:C:2000:352, bod 19); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 49).

12 — Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulicá a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

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

a štát by musel osobe povinnej platiť daň ešte dodatočne zaplatiť DPH, aby ju následne zdaniteľná osoba mohla odvieť (späť štátu). Štát by naopak neušetril ani DPH, pretože naturálie nadobudne bez ohľadu na vlastné spotrebiteľské potreby, a teda nebude oslobodený od iných nákladov podliehajúcich DPH.

42. Na rozdiel od názoru Komisie existuje skôr riziko, že prijatie predpokladu o existencii zdaniteľného úkonu by viedlo k vzniku práva na odpočítanie, a to aj za nadobudnutie majetkových hodnôt využívaných na osobnú potrebu, pretože sa tieto raz možno použijú na účely vyrovnania daňového dlhu.¹⁴

43. Obdobne by nebolo dôvodné ani rozdielne zaobchádzanie v súvislosti so zaplatením dane podľa toho, či sa daň platí v peniazoch (nijaké daňové zaťaženie) alebo v naturáliách (v tejto veci úplné daňové zaťaženie). Uvedené platí aj v súvislosti s rozdielnym zaobchádzaním s platbou dane v naturáliách podľa toho, či ju uskutoční zdaniteľná osoba na účely DPH alebo osoba, ktorá na účely DPH nie je zdaniteľnou osobou. Pre stanovenie výšky daňového príjmu (z iných druhov dane, ktoré viedli k vzniku daňového dlhu) nemôže byť takéto posúdenie na účely DPH relevantné.

44. V tomto kontexte napokon ostáva len riziko nezdanenej konečnej spotreby, ak by sa odovzdanie naturálií namiesto zaplatenia nepovažovalo za ekonomickú činnosť. Takéto riziko však existuje len vtedy, ak si už poskytovateľ plnenia (v tejto veci spoločnosť) ako zdaniteľná osoba na účely DPH odpočítal daň v súvislosti s odovzdanou vecou.

45. Takémuto riziku však systémovo predchádzajú ustanovenia článku 16 (a tiež článku 26) smernice o DPH. Ak sa zaplatenie dane v naturáliách nepovažuje za ekonomickú činnosť, odovzdaním veci namiesto zaplatenia dôjde k vyňatiu týchto vecí z majetku podniku na iné ako podnikateľské účely. V súvislosti s článkom 16 smernice o DPH sa následne vykonané odpočítanie dane upraví, čím sa zabráni nezdanenej konečnej spotrebe. So zdaniteľnou osobou na účely DPH sa potom zaobchádza ako so súkromnou osobou, ktorá odovzdáva vec štátu s cieľom vyrovať daňový dlh. V konečnom dôsledku sa tak zabezpečí rovnosť zaobchádzania so všetkými platbami dane všetkých osôb povinných platiť daň bez ohľadu na to, či sú (viac či menej náhodne) aj zdaniteľnou osobou na účely DPH.

5. Záver

46. Z uvedeného vyplýva, že odovzdanie veci z majetku zdaniteľnej osoby namiesto zaplatenia s cieľom vyrovať daňový dlh nie je ekonomickou činnosťou, v rámci ktorej zdaniteľná osoba koná „ako taká“ v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH. Uvedené platí aj v tom prípade, ak sa odovzdá vec, ktorú by za bežných okolností táto osoba využila v rámci svojej podnikateľskej činnosti. V tomto ohľade nejde o transakciu podliehajúcu DPH v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

VI. Návrh

47. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku položenú Najvyšším správnym súdom takto:

Prevod vlastníckeho práva k pozemku zdaniteľnou osobou na účely DPH na daňového veriteľa, ktorý zo zákona vedie k zániku daňového dlhu, nie je konaním podliehajúcim dani v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Zdaniteľná osoba v tomto rozsahu nekoná ako taká. Odpočítanie dane, ktoré sa vykonalo v súvislosti s odovzdanou vecou, sa však v zmysle článku 16 smernice o DPH upraví.

14 — Najmä dlhodobé stratové voľnočasové aktivity zdaniteľných osôb (v rámci právnej úpravy dane z príjmu sem patria najmä advokáti a lekári so súkromnými vinicami, stajňami, plachetnicami a pod.) možno veľmi účinne uplatniť v rámci odpočítania dane na farchu spoločnosti.

Vyžaduje sa, aby možnosť splnenia daňovej povinnosti v naturáliách namiesto zaplataenia prináležala výlučne osobe povinnej platiť daň a aby bola vykonaná iba prostredníctvom predmetnej verejnoprávne zmluvy. Zmluvné strany v tejto súvislosti nesmú mať vplyv na „kúpnu cenu“. Táto sa naopak stanoví na základe objektívnych hodnotiacich kritérií, ktoré prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu.