



Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 5. júna 2014*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Smernica 2006/112/ES — Odpočet dane zaplatenej na vstupe — Investičný majetok — Nehnutelnosti — Úprava odpočítanej dane — Vnútroštátna právna úprava stanovujúca dobu úpravy na desať rokov“

Vo veci C-500/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 25. júna 2013 a doručený Súdnemu dvoru 16. septembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Gmina Międzyzdroje

proti

Minister Finansów,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory M. Safjan, sudcovia A. Prechal (spravodajkyňa) a K. Jürimäe,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Gmina Międzyzdroje, v zastúpení: K. Wojtowicz, M. Konieczny a M. Janicki, daňoví poradcovia,
- Minister Finansów, v zastúpení: T. Tratkiewicz a J. Kaute, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, splnomocnená zástupkyňa,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: V. Kaye, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Hottiaux a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude rozhodnutá odôvodneným uznesením v súlade s článkom 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora,

* Jazyk konania: poľština.

vydal toto

Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167, 187 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Gmina Międzyzdroje (obec Międzyzdroje) a Minister Finansów (ministerstvo financií) vo veci rozhodnutia prijatého ministerstvom financií v dôsledku žiadosti o výklad týkajúci sa úpravy odpočítania DPH zaplatenej na vstupe za nehnuteľnosť, ktorá bola nadobudnutá ako investičný majetok, pričom bola najprv určená pre činnosť oslobodenú od dane a následne pre zdaniteľnú činnosť.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 167 smernice 2006/112/ES znie takto:
„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“
- 4 Článok 168 tejto smernice stanovuje:
„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,
...“
- 5 Článok 184 uvedenej smernice stanovuje:
„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“
- 6 Podľa ustanovenia článku 185 ods. 1 tej istej smernice:
„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, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“
- 7 Článok 187 smernice 2006/112 stanovuje:
„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.
Členské štáty sa 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.“

8 Článok 189 tejto smernice stanovuje:

„Na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

- a) vymedziť pojem investičný majetok,
- b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane,
- c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,
- d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

Poľské právo

9 Zákon o dani z tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 54, čiastka 535), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, obsahuje § 91, ktorého odseky 1 až 3, 7 a 7a znejú takto:

„1. Po závierke daňového roka, v ktorom vznikol niektorý z nárokov na odpočet dane uvedený v § 86 ods. 1, je zdaniteľná osoba podľa § 90 ods. 2 až 9 povinná vykonať úpravu odpočítanej dane za uzatvorený daňový rok a zohľadniť pritom pomer, ktorý bol vypočítaný podľa § 90 ods. 2 až 6 alebo na základe predpisov vydaných podľa § 90 ods. 11. Úpravu netreba vykonať v prípade, ak je rozdiel medzi pomerom na úpravu, ktorý bol určený podľa § 90 ods. 4, a medzi pomerom určeným podľa predošlej sadzby nižší ako 2 percentuálne body.

2. Ak ide o tovary a služby, ktoré sa zdaniteľnej osobe pripíšu podľa predpisov o dani z príjmov fyzických a právnických osôb k odpisovateľným hmotným alebo nehmotným aktívam, ako aj o pozemky a vecné užívacie práva k pozemkom (pokiaľ sú súčasťou hmotného majetku alebo hmotných a nehmotných aktív nadobúdateľa), s výnimkou tých, ktorých nadobúdacía hodnota nepresiahla 15 000 [poľských zlotých (PLN)], je zdaniteľná osoba povinná vykonať úpravu uvedenú v odseku 1 počas piatich (v prípade nehnuteľností a dedičného užívacieho práva k pozemkom desiatich) po sebe nasledujúcich rokov alebo počas desiatich rokov, ktoré nasledujú po roku, keď sa začali používať, resp. boli uvedené do prevádzky. Každoročná úprava sa v prípade uvedenom v prvej vete týka jednej pätiny (pri nehnuteľnostiach a dedičných užívacích právach k pozemkom jednej desatiny) sumy dane, ktorá bola vypočítaná pri ich nadobudnutí alebo pri ich výrobe. V prípade hmotných a nehmotných aktív, ktorých nadobúdacía hodnota nepresiahla 15 000 PLN sa analogicky uplatní odsek 1, pričom sa úprava vykoná po ukončení toho roka, v ktorom sa začali využívať, resp. boli uvedené do prevádzky.

...

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.

...

7. Ustanovenia odseku 1 až 6 platia obdobne v prípadoch, keď bola zdaniteľná osoba oprávnená na odpočítanie celej dane zaplatenej na vstupe za ňou použité tovary alebo služby a toto odpočítanie uskutočnila, alebo keď na odpočítanie dane nebola oprávnená a následne sa zmenilo právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tento tovar alebo služby od splatnej dane.

7a. Ak ide o tovary a služby, ktoré sa zdaniteľnej osobe pripíšu podľa predpisov o dani z príjmov fyzických a právnických osôb k odpisovateľným hmotným alebo nehmotným aktívam, ako aj o pozemky a vecné užívacie práva k pozemkom (pokiaľ sú súčasťou hmotného majetku alebo hmotných a nehmotných aktív nadobúdateľa), s výnimkou tých, ktorých nadobúdacia hodnota nepresiahla 15 000 PLN, je zdaniteľná osoba povinná vykonať úpravu uvedenú v odseku 7 podľa zásad uvedených v odseku 2 prvej a druhej vete a odseku 3. Táto úprava sa vykoná pri každej ďalšej zmene práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, keď táto zmena nastane v období na úpravu odpočítanej dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 10 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že Gmina Międzyzdroje v rokoch 2007 až 2010 uskutočnila investíciu, ktorá pozostávala z rozšírenia telocvične, ktorá jej patrí, o prístavbu nachádzajúcu sa pri základnej škole, ktorej je tiež vlastníkom. Za dodané tovary a poskytnuté služby v rámci týchto rozširovacích prác táto obec odvieďla DPH.
- 11 V rámci týchto prác Gmina Międzyzdroje zmenila celý systém správy obecného majetku určeného k telesnej výchove a športu, ku ktorému patrila aj táto telocvična. Táto zmena spočívala predovšetkým v tom, že uvedenú telocvičnu prenajala obchodnej spoločnosti, ktorá zabezpečí jej správu, ako aj správu všetkých športových zariadení, ktorých bola obec vlastníkom. Táto spoločnosť mala platiť nájomné obci Gmina Międzyzdroje a ako protiplnenie mala mať právo užívať túto telocvičnu a vyberať z jej užívania príjmy, teda čiastky zaplatené každou osobou alebo subjektom, ktoré mali záujem o vstup do dotknutých športových zariadení.
- 12 Minister Finansów, ktorému obec Gmina Międzyzdroje predložila žiadosť o výklad zákona o dani z tovarov a služieb, v znení uplatniteľnom na tento plán prenájmu telocvične vo veci samej, v rozhodnutí z 21. septembra 2011 konštatoval, že úprava odpočítania DPH vybranej touto obcou v rámci rozširovacích prác tejto telocvične by na základe § 91 ods. 2, 3 a 7a uvedeného zákona mala byť rozložená na obdobie desiatich rokov a mala by sa každoročne odvieť desatina čiastky vybranej DPH s tým, že jedna desatina tejto čiastky nemohla byť upravená z dôvodu užívania tejto telocvične v roku 2010 na činnosti, ktoré nezakladali nárok na odpočítanie dane.
- 13 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (Vojvodský správny súd v Štetíne) zamietol 12. apríla 2012 žalobu podanú obcou Gmina Międzyzdroje proti tomuto rozhodnutiu. Uvedený súd sa najmä domnieval, že táto obec nemôže uskutočniť jednorazovú úpravu všetkých odpočítaní dane v jedinom daňovom roku, keďže vnútroštátny zákonodarca v súlade s článkom 187 smernice 2006/112 zaviedol režim desaťročného obdobia úpravy odpočítania dane.
- 14 Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), na ktorý obec Gmina Międzyzdroje podala odvolanie, sa pýta na výklad článkov 187 a 189 smernice 2006/112. Tento súd sa konkrétne pýta na to, či vnútroštátna právna úprava vo veci samej, ktorá stanovuje desaťročný režim úpravy odpočítania

dane, je v súlade so zásadou neutrality DPH stanovenou touto smernicou, lebo podľa judikatúry Súdneho dvora táto zásada vyžaduje, aby osoba podliehajúca dani mohla získať nadmerný odpočet DPH v primeranej lehote.

- 15 Podľa vnútroštátneho súdu vyvstáva tiež otázka, či, pokiaľ ide o situáciu, o akú ide vo veci samej, keď je účel investičného majetku zmenený, pričom tento majetok bol najprv využívaný na výkon činnosti, ktorá neposkytovala právo na odpočítanie DPH a neskôr na výkon činnosti umožňujúcej takéto právo odpočtu, bráni článok 189 smernice 2006/112 vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že úprava odpočítania dane môže byť predĺžená až na desať rokov. Tento súd dodáva, že na túto otázku by sa mohlo odpoveď záporne, keďže sa zdá, že cieľom takejto právnej úpravy je vyhnúť sa tomu, aby úpravy odpočítania dane nevedli k neoprávnenej výhode. Naopak podľa tohto súdu sa však treba zamyslieť nad tým, či taký nárok na jednorazovú úpravu, ako je nárok, ktorého sa domáha obec Gmina Międzyzdroje, môže byť považovaný za nárok poskytujúci takúto neoprávnenú výhodu.
- 16 Na základe týchto úvah Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Sú v zmysle článkov 167, 187 a 189 [smernice 2006/112] a zásady neutrality prípustné ustanovenia vnútroštátneho práva, ako sú [ustanovenia vo veci samej], ktorých účinkom je, že v prípade zmeny účelu použitia investičného majetku z vykonávania transakcie, ktorá neoprávňuje odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, na transakciu, ktoré tento nárok oprávňuje, nie je možná jednorazová úprava dane, ale musí sa vykonať počas piatich po sebe nasledujúcich rokov a v prípade nehnuteľností počas desiatich rokov od roku, v ktorom bol investičný majetok prvýkrát použitý?“

O prejudiciálnej otázke

- 17 Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora stanovuje, že ak odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry alebo nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti, Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.
- 18 Toto ustanovenie je vhodné uplatniť v rámci tohto konania o prejudiciálnej otázke.
- 19 Je potrebné pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného smernicou 2006/112 možno odpočítať dane, ktoré na vstupe zaťažili tovary alebo služby používané zdaniteľnou osobou na účely jeho zdaniteľných plnení. Odpočet daní na vstupe je spojený s výberom daní na výstupe. Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely vykonania činností oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno daň ani vybrať na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Naopak, keďže tovary alebo služby sa použijú na účely zdaniteľných plnení na výstupe, má odpočet dane zaťažujúcej tieto tovary alebo služby na vstupe zabrániť dvojitému zdaneniu (pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).
- 20 Lehota na úpravu odpočítania dane stanovená v článku 187 smernice 2006/112 umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítateľných čiastok a neoprávnených výhod a nevýhod pre zdaniteľnú osobu najmä pre prípad, keď sa po predložení daňového priznania objavia zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy. Pravdepodobnosť takýchto zmien je osobitne významná v prípade investičného majetku, ktorý sa často používa počas obdobia niekoľkých rokov, počas ktorého sa jeho použitie môže meniť (pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, bod 25).

- 21 Smernica 2006/112 teda v článku 187 ods. 1 stanovuje päťročné obdobie úpravy, ktoré možno v prípade investičného majetku predĺžiť na dvadsať rokov, ako lehotu, počas ktorej môžu po sebe nasledovať rôzne odpočítania. Toto ustanovenie umožňuje tiež členským štátom oprieť sa o celé obdobie úpravy, počnúc od prvého použitia tovaru.
- 22 Článok 187 ods. 2 tejto smernice stanovuje, že v prípade, že by lehota úpravy bola predĺžená na viac ako päť rokov, sa úprava uskutoční len za zodpovedajúci podiel DPH uplatnenej na investičný majetok. Toto ustanovenie tiež uvádza, že táto úprava odpočítanej dane 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.
- 23 Ustanovenia článku 187 smernice 2006/112 sa týkajú takých situácií úpravy odpočítania dane, ako je situácia v prejednáwanej veci, keď investičný majetok, ktorého použitie nezakladá právo na odpočítanie dane, sa následne použije spôsobom, ktorý toto právo zakladá (pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, bod 30).
- 24 Systém úpravy odpočítania dane je podstatným prvkom systému zavedeného smernicou 2006/112, pokiaľ má zabezpečiť presnosť odpočtov a neutralitu daňového zaťaženia. Článok 187 uvedenej smernice týkajúci sa investičného majetku, ktorý je relevantný vo veci samej, je navyše formulovaný tak, že nevyvoláva žiadne pochybnosti o jeho záväznej povahe (pozri v tomto zmysle rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, bod 26).
- 25 V prejednáwanej veci vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veci samej stanovuje pre nehnuteľný investičný majetok obdobie úpravy na desať rokov od okamihu, kedy bol dotknutý majetok použitý po prvýkrát. Podľa tejto právnej úpravy sa ročná úprava odpočítania dane môže vykonať pre tento majetok v rozsahu jednej desatiny dane vypočítanej pri nadobudnutí alebo vytvorení tohto majetku.
- 26 Je potrebné konštatovať, že pravidlá stanovené takouto vnútroštátnou právnou úpravou zjavne predstavujú riadne prebratie ustanovení článku 187 smernice 2006/112, pripomenuté v bodoch 21 a 22 tohto uznesenia a nemožno ich teda vo vzťahu k týmto ustanoveniam kritizovať.
- 27 Uvedený článok 187 naopak vzhľadom na svoju jasne kogentnú povahu, ako bolo pripomenuté v bode 24 tohto uznesenia, bráni režimu umožňujúcemu rozložiť úpravu odpočítania na obdobie kratšie ako päť rokov, čiže aj režimu jednorazovej úpravy, ako požaduje obec Gmina Międzyzdroje, ktorý by umožňoval úpravu počas jedného zdaňovacieho obdobia.
- 28 Vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veci samej v rozsahu, v akom stanovuje pre nehnuteľný investičný majetok obdobie úpravy na desať rokov od začiatku používania majetku, nemôže byť z pohľadu zásady neutrality kritizovaná.
- 29 Ako bolo pripomenuté v bodoch 20 a 24 tohto uznesenia, požiadavka na minimálne obdobie úpravy odpočítania dane v trvaní piatich rokov pre investičný majetok predstavuje podstatný prvok systému úpravy zavedeného smernicou 2006/112, lebo tento systém umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítateľných čiastok a neoprávneným výhodám a nevýhodám pre zdaniteľnú osobu a vedie teda k zabezpečeniu neutrality daňového zaťaženia.
- 30 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je vhodné odpovedať na položenú otázku, že články 167, 187 a 189 smernice 2006/112, ako aj zásada neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia ustanoveniam vnútroštátneho práva, ako sú ustanovenia vo veci samej, ktoré v prípade zmeny účelu použitia nehnuteľného investičného majetku z transakcie, ktorá neoprávňuje odpočítať DPH, na transakciu, ktorá tento nárok oprávňuje, stanovujú obdobie úpravy na desať rokov od začatia používania tohto majetku, a teda vylučujú jednorazovú úpravu počas jedného zdaňovacieho obdobia.

O trovách

- ³¹ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom 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 (deviata komora) rozhodol takto:

Články 167, 187 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ako aj zásada neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia ustanoveniam vnútroštátneho práva, ako sú ustanovenia vo veci samej, ktoré v prípade zmeny účelu použitia nehnuteľného investičného majetku z transakcie, ktorá neoprávňuje odpočítať daň z pridanej hodnoty, na transakciu, ktorá tento nárok oprávňuje, stanovujú obdobie úpravy na desať rokov od začatia používania tohto majetku, a teda vylučujú jednorazovú úpravu počas jedného zdaňovacieho obdobia.

Podpisy