

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

18. října 2012(*)

„Daně – DPH – Nárok na odpočet – Nepeněžitý vklad – Zničení nemovitého majetku – Nové stavby – Oprava“

Ve věci C-234/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 3. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 16. května 2011, v řízení

TETS Haskovo AD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), vykonávající funkci předsedkyně třetího senátu, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. května 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za TETS Haskovo AD M. Dimitrovem, advokát,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite S. Avramovem,
- za bulharskou vládu Y. Atanasovem a T. Ivanovem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. června 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi TETS Haskovo AD (dále jen „TETS Haskovo“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (ředitel ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ pro mesto Varna při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „ředitel“) ohledně opravy odpůtu daně z předané hodnoty (dále jen „DPH“).

Unijní právo

3 Řlánek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypořítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpůtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Řlánek 168 směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpůst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5 Řlánek 184 směrnice stanoví, že požátní odpůet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

6 Řlánek 185 směrnice zní takto:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpořtu výše odpůtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků [...]

členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

7 Podle řlánku 186 směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k řlánkům 184 a 185.

Bulharské právo

8 Zákon o dani z předané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV ř. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“) platí od 1. ledna 2007.

9 Řlánek 5 ZDDS stanoví:

„Zbožím ve smyslu tohoto zákona je jakýkoli movitý či nemovitý majetek, včetně elektrické energie, plynu, vody, tepla nebo chladu a podobných statků, jakož i standardního programového vybavení.“

10 §lánek 6 odst. 1 ZDDS stanoví:

„Za dodání zboží ve smyslu tohoto zákona se považuje převod vlastnického práva nebo jiného věcného práva k tomuto zboží.“

11 §lánek 10 ZDDS stanoví:

„(1) Za dodání zboží nebo poskytnutí služeb se nepovažuje dodání nebo služba poskytnutá nabyvateli osobou, která se nachází v procesu přeměny, osobou prodávající nebo poskytující vklad, v důsledku

[...]

3. splacení nepeněžitěho vkladu do obchodní společnosti.

(2) V případech uvedených v odstavci 1 přecházejí na osobu, která zboží nebo služby obdrží, všechna práva a povinnosti, které jsou s tímto zbožím nebo s těmito službami podle tohoto zákona spojeny, i nárok na odpčet DPH odvedené a povinnost provést opravu uplatněného nároku na odpčet DPH odvedené na vstupu.

[...]“

12 Kromě případů změny daňového základu a změny druhu dodání se opravy uplatněného nároku na odpčet daně řídí §lánkem 79 ZDDS, který stanoví:

„[...]

(3) Každá osoba povinná k dani, která zcela nebo zčásti uplatnila odpčet DPH z jí vyrobeného, zakoupeného, nabytého nebo dovezeného zboží nebo služeb, vyútuje daň ve výši odpovídající částce DPH odeřtené na vstupu, kterou je rovněž povinna uhradit, bylo-li zboží zničeno nebo u něj bylo zjiřřeno manko, bylo vyřazeno jakožto zmetkové, anebo byl změněn jeho úřel a nový úřel již neopravřuje k odpčtu daně.

(4) Oprava [...] se provede ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky takové opravy, a o provedené opravě se sepíše protokol.

[...]

(6) [...] osoba povinná k dani je povinna odvéřt daň za zboží nebo služby, které jsou investičním majetkem podle zákona o korporační dani [...]

13 Omezení oprav jsou upravena v §l. 80 odst. 2 ZDDS následovně:

„Opravy podle §l. 79 odst. 3 se neprovedou v následujících případech:

1. zniření, manko nebo vyřazení v důsledku vyšří moci, jakož i v případě zniření zboží, které podléhá spotřební dani a je předmětem správní kontroly podle zákona o spotřební dani a o skladech s daňovým dozorem;

2. zniření, manko nebo vyřazení, pokud byly tyto případy způsobeny poruchami nebo nehodami, u nichž příslušná osoba může prokázat, že nebyly způsobeny jejím zaviněním;

[...]

4. technická porucha v rámci přípustných odchylek stanovených technickou dokumentací týkající se každého postupu nebo ?innosti;
5. vy?azení z d?vodu p?ekro?ení doby trvanlivosti, definované v souladu s právními p?edpisy;
6. vy?azení hmotných dlouhodobých aktiv ve smyslu zákona o ú?etnictví, je-li jejich hodnota uvedená v rozvaze nižší než deset procent náklad? na jejich po?ízení.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

- 14 Hlavním p?edm?tem ?innosti spole?nosti TETS Haskovo je výroba elekt?iny, jakož i p?eprava a distribuce tepla. Spole?nost provozuje tepelnou elektrárnu, která se nachází v obci Haskovo (Bulharsko).
- 15 Dne 2. dubna 2008 spole?nost Finans inženering AD (dále jen „Finans inženering“) koupila od obce Haskovo soubor nemovitostí, jehož sou?ástí byly mimo jiné t?i stavby sloužící výrob? elektrické energie (chladicí v?ž, komín a výrobní hala). Tento nákup podléhal DPH.
- 16 Dne 4. ?ervence 2008 byl zvýšen kapitál spole?nosti TETS Haskovo formou nepen?žitého vkladu, jenž byl tvo?en tímto souborem nemovitostí pat?ícím spole?nosti Finans inženering, která ho koupila od obce Haskovo.
- 17 Útvary da?ové správy oblastního ?editelství Národní agentury pro p?íjmy m?sta Varny nepokládaly vklad provedený spole?ností Finans inženering za dodání zboží, nebo? tato spole?nost p?evedla soubor nemovitostí odpovídající všem aktiv?m.
- 18 Dne 29. ?ervence 2009 získala spole?nost TETS Haskovo stavební povolení v rámci projektu modernizace tepelné elektrárny Haskovo zahrnující stržení ?ásti nemovitostí, které byly do kapitálu tohoto podniku vloženy spole?ností Finans inženering, a sice chladicí v?že, komínu a výrobní haly. Demoli?ní práce provád?né mezi 1. lednem a 28. únorem 2010 vykonala jiná spole?nost. Kovové odpady vzniklé z demolice byly prodány, p?i?emž z tohoto prodeje vzešla pln?ní podléhající DPH.
- 19 V pr?b?hu dubna roku 2010 byla u spole?nosti TETS Haskovo provedena da?ová kontrola za období od 1. listopadu 2009 do 28. února 2010. V rámci této kontroly bylo zjišt?no, že p?edm?tné nemovitosti koupila p?ed jejich vložením do kapitálu spole?nosti TETS Haskovo spole?nost Finans inženering, která již uplatnila odpo?et DPH odvedené p?i uskute?n?ní tohoto nákupu.
- 20 Vzhledem k t?mtu zjišt?ním a zejména s ohledem na skute?nost, že ?ást budov, o které jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, byla stržena, se útvary da?ové správy oblastního ?editelství Národní agentury pro p?íjmy m?sta Varny domnívaly, že byly spln?ny podmínky vyžadované pro provedení opravy DPH, kterou si jako da? odvedenou na vstupu ode?etla spole?nost Finans inženering.
- 21 Dodate?ným da?ovým vým?rem ze dne 19. ?ervence 2010 orgány da?ové správy rozhodly, že spole?nost TETS Haskovo dluží jakožto právní nástupkyn? spole?nosti Finans inženering ?ástku DPH ve výši 1 268 581 BGN z d?vodu opravy odpo?tu DPH, kterou uskute?nila spole?nost Finans inženering, a úroky z této ?ástky ve výši 45 606 BGN.
- 22 Spole?nost TETS Haskovo podala proti tomuto dodate?nému da?ovému vým?ru odvolání k ?editeli, p?i?emž uvedla, že provedení opravy odpo?tu dan? není opodstatn?né, nebo? ú?elem

stržení p?edm?tných budov bylo jejich nahrazení novými budovami, které mají sloužit k uskute?ování zdanitelných pln?ní. ?editel toto odvolání zamítl dne 1. prosince 2010.

23 Spole?nost TETS Haskovo proto proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k Administrativen sad Varna.

24 Tento soud vysv?tluje, že vnitrostátní právní úprava rozlišuje mezi dobrovolným zni?ením aktiv a jejich zni?ením, k n?muž došlo v d?sledku vn?jších vliv?, p?i?emž osoba povinná k dani se vyhne oprav? ode?tené dan? jen v druhém p?ípad?. Za t?chto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Jak má být vykládán pojem ‚zni?ení majetku‘ ve smyslu ?l. 185 odst. 2 sm?rnice [...] a jsou pro ú?ely opravy DPH, která byla ode?tena na vstupu p?i nabytí majetku, d?ležit? d?vody zni?ení nebo podmínky, za nichž k n?mu došlo?

2) Je nutno ?ádn? prokázané zni?ení hospodá?ského majetku, které bylo provedeno pouze s cílem vytvo?it nový, modern?jší hospodá?ský majetek sloužící stejnému ú?elu, chápat jako ‚zm?nu okolností zohledn?ných p?i výpo?tu výše odpo?tu‘ ve smyslu ?l. 185 odst. 1 sm?rnice [...]?

3) Má být ?l. 185 odst. 2 sm?rnice [...] vykládán v tom smyslu, že umož?uje ?lenským stát?m stanovit provedení oprav v p?ípad? zni?ení majetku, pokud p?i jeho nabytí nebylo zapláceno nebo pokud nebylo zapláceno v plné výši?

4) Má být ?l. 185 odst. 1 a 2 sm?rnice [...] vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je ?l. 79 odst. 3 a ?l. 80 odst. 2 bod 1 [ZDDS], která stanoví provedení opravy DPH, která byla ode?tena na vstupu, v p?ípadech zni?ení majetku, p?i jehož nabytí byla zcela zaplácena základní ?ástka a z ní vypo?tená DPH, a která neprovedení opravy DPH odvedené na vstupu podmi?uje jinou podmínkou než uskute?n?ním platby?

5) Má být ?l. 185 odst. 2 sm?rnice [...] vykládán v tom smyslu, že vylu?uje možnost opravy DPH, která již byla ode?tena na vstupu, v p?ípad? demolice souboru budov, jejímž jediným cílem je vytvo?it na jejich míst? nový, modern?jší soubor budov, který plní stejný ú?el a slouží k uskute?ování pln?ní, která zakládají nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu?“

K p?edb?žným otázkám

Ke druhé otázce

25 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu, na kterou je t?eba odpov?d?t na prvním míst?, je, zda má být ?l. 185 odst. 1 sm?rnice vykládán v tom smyslu, že zni?ení n?kolika budov ur?ených k výrob? elektrické energie, o které jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, a jejich nahrazení modern?jšími budovami s týmž ú?elem, p?edstavují zm?nu okolností zohled?ovaných p?i stanovení výše odpo?tu DPH odvedené na vstupu, k níž došlo po podání p?iznání k DPH, a vedou tedy ke vzniku povinnosti provést opravu tohoto odpo?tu.

26 Za ú?elem nalezení odpov?di na tuto otázku je úvodem t?eba uvést, že pokud jde o vznik p?ípadného práva orgán? da?ové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpo?tu dan?, v?etn? opravy odpo?tu dan?, která se týká investičního majetku, použije se právní úprava obsažená v ?láncích 184 až 186 sm?rnice.

27 Krom? toho je t?eba p?ipomenout, že ú?elem úpravy odpo?t? stanovené sm?rnicí je zcela zbavit podnikatele zát?že DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Spole?ný systém DPH se tak snaží stran da?ové zát?že všech

ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, bod 35 a citovaná judikatura).

28 Z článku 168 směrnice plyne, že pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková v okamžiku nabytí majetku, použije tento majetek pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna provést odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s předemtným zbožím. Tento nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, tedy dodáním zboží (viz výše uvedený rozsudek Klub, bod 36 a citovaná judikatura).

29 Pokud jde o možný vliv událostí, které nastaly po provedení odpočtu, na tento odpočet, z judikatury vyplývá, že použití zboží nebo služeb, které je uskutečeno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah požátevního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, které musejí být uskutečny za podmínek stanovených v člácích 185 až 187 směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 54 a citovaná judikatura).

30 Mechanismus oprav odpočtu daně stanovený v uvedených člácích směrnice je totiž nedílnou součástí úpravy odpočtu DPH, která je obsažena v této směrnici.

31 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že pravidla stanovená směrnicí ve věcech oprav směřují ke zvýšení přesnosti odpočtu způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel tak má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění (viz výše uvedený rozsudek Centralan Property, bod 57).

32 Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpočtu DPH odvedené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice stanoví zásadu, podle které je takovou opravu třeba provést zejména v případě, kdy ke změnám skutečností zohledňovaných při stanovení výše uvedeného odpočtu daně došlo po podání přiznání k DPH.

33 Za těchto okolností vyvstává otázka, zda je v takové věci, jako je věc v plynovém řízení, kdy ke stržení nemovitostí došlo v rámci modernizace tepelné elektrárny a s cílem pokračovat v hospodářské činnosti, jejímž předemtem je výroba elektrické energie, třeba konstatovat existenci takových změn ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice, a zda se tudíž vůbec použije zásada mechanismu oprav odpočtu daně.

34 V tomto ohledu v takové situaci, jako je situace posuzovaná v plynovém řízení, nahrazení zchátralých staveb modernějšími budovami plnícími tutéž funkci, a tedy jejich použití za účelem zdanitelných plnění na výstupu, nijak nenarušuje přímý vztah, který existuje mezi pořízením předemtných budov na vstupu na straně jedné a hospodářskou činností, kterou následně provozuje osoba povinná k dani, na straně druhé. Pořízení předemtných nemovitostí a jejich následné zničení s cílem je modernizovat tedy lze pokládat za sled vzájemně propojených plnění, jejichž předemtem je uskutečnění zdanitelných plnění, stejně jako nákup nových nemovitostí a jejich přímé používání.

35 Tento výklad platí tím spíše za okolností, kdy došlo pouze k částečné demolici koupených budov, nové budovy byly postaveny na týchž dřívě koupených pozemcích a některé odpady vzniklé v důsledku demolice starých budov byly prodány, přičemž tento prodej dále vedl ke zdanitelným plněním na výstupu.

36 Za těchto okolností je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 185 odst. 1 směrnice má být vykládán v tom smyslu, že zničení několika budov určených k výrobě elektrické energie, o jaké jde ve věci v původním řízení, a jejich nahrazení modernějšími budovami s tímž účelem nepředstavují změnu okolností zohledňovaných při stanovení výše odpůtu DPH odvedené na vstupu, k níž došlo po podání přiznání k DPH, a tudíž nevedou ke vzniku povinnosti provést opravu tohoto odpůtu.

37 Vzhledem k odpovědi na druhou otázku, která vylučuje možnost změny skutečností relevantních z hlediska DPH za takových okolností, jako jsou okolnosti posuzované v původním řízení, není namístě odpovídat na ostatní položené otázky.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 185 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty má být vykládán v tom smyslu, že zničení několika budov určených k výrobě elektrické energie, o jaké jde ve věci v původním řízení, a jejich nahrazení modernějšími budovami s tímž účelem nepředstavují změnu okolností zohledňovaných při stanovení výše odpůtu daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, k níž došlo po podání přiznání k dani z přidané hodnoty, a tudíž nevedou ke vzniku povinnosti provést opravu tohoto odpůtu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.