

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 18. októbra 2012 (*)

„Dane – DPH – Právo na odpočítanie – Nepeňažný vklad – Zničenie nehnuteľného majetku – Nové stavby – Úprava“

Vo veci C-234/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Varna (Bulharsko) z 3. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 16. mája 2011, ktorý súvisí s konaním:

TEC Chaskovo AD

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Sztranc-Szawiczek, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. mája 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- TEC Chaskovo AD, v zastúpení: M. Dimitrov, advokat,
- Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpъlnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, v zastúpení: S. Avramov,
- bulharská vláda, v zastúpení: J. Atanasov a T. Ivanov, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 14. júna 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 185 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú TEC Chaskovo AD (ďalej len „TEC Chaskovo“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (riadite? Riadite?stva pre opravne prostriedky a spravu vykonu rozhodnutia pre mesto Varna pri Centralnej sprave Narodnej agentury pre verejne prijmy, ďalej len „Direktor“), vo veci úpravy odpoítanej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice znie:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypoítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpoítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 Článok 168 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, odpoítať 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 smernice stanovuje, že pôvodne uplatnené odpoítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpoítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

6 Článok 185 smernice znie takto:

„1. Úprava odpoítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpoítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylné od odseku 1 sa úprava odpoítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek...“

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpoítanej dane vyžadovať.“

7 Podľa článku 186 smernice členské štáty stanovujú pravidlá na vykonávanie jej článkov 184 a 185.

Bulharské právo

8 Zákon o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ? 63 zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“) je účinný od 1. januára 2007.

9 § 5 ZDDS stanovuje:

„Tovarom v zmysle tohto zákona je akýkoľvek hnuteľný alebo nehnuteľný majetok vrátane

elektrickej energie, plynu, vody, tepla alebo chladu a podobných predmetov, ako aj štandardné softvéry.“

10 § 6 ods. 1 ZDDS znie:

„Ako dodanie tovaru v zmysle tohto zákona platí prevod vlastníckeho práva alebo iného vecného práva k tovaru.“

11 Podľa § 10 ZDDS:

„1. Dodaním nadobúdateľovi nie je dodávka tovaru alebo poskytnutie služby osobou, ktorá sa nachádza v procese premeny, uskutočňuje prevod alebo vklad,

...

(3) vloženíím nepeňažného vkladu do obchodnej spoločnosti.

2. V prípadoch uvedených v odseku 1 sa osoba, ktorá nadobudne tovary alebo služby, stáva právnym nástupcom všetkých s nimi súvisiacich práv a povinností podľa tohto zákona, vrátane práva na odpodávanie dane a povinnosti opraviť uplatnenú daň.

...“

12 Okrem prípadov zmeny daňového základu alebo zmeny druhu dodávky sa uskutočnenie úprav výkonu práva na odpodávanie dane riadi § 79 ZDDS, ktorý stanovuje:

”...

3. Registrovaná osoba, ktorá si v plnom rozsahu alebo pomerne odpodávala daň na tovar alebo služby, ktoré vyrobila, kúpila, nadobudla alebo doviezla, si vypočíta a je povinná zaplatiť daň vo výške odpodávanej dane, ak sa tovar zničí, stratí alebo vyradí ako odpad alebo ak sa zmení jeho účel a nový účel ju už neopravňuje na odpodávanie dane.

4. Úprava... sa vykoná v zdaňovacom období, v ktorom došlo k uskutočneniu relevantných plnení, pričom sa o uskutočnenej oprave spíše protokol...

...

6. ... zdaniteľná osoba je povinná za tovar alebo služby, ktoré predstavujú investičný majetok podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb, zaplatiť daň...”

13 Obmedzenia úpravy odpodávanej dane sú v § 80 ods. 2 ZDDS uvedené takto:

„Úprava odpodávanej dane podľa § 79 ods. 3 sa nevykoná v týchto prípadoch:

(1) pri poškodení, strate alebo vyradení ako odpad spôsobenom vyššou mocou, ako aj v prípade poškodenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je podľa zákona o spotrebnej dani a daňovým sklade pod dohľadom príslušných orgánov;

(2) pri poškodení, strate alebo vyradení ako odpad spôsobenom poruchami alebo nehodami, pri ktorých príslušná osoba môže preukázať, že neboli spôsobené jej zavinením;

...

(4) pri technologicky podmienenom vyradení ako odpad v rámci prípustných noriem, ktoré sú

pre príslušnú výrobu alebo ?innos? stanovené v technickej dokumentácii;

(5) pri vyradení ako odpad z dôvodu uplynutia lehoty trvanlivosti, ktorá bola stanovená v súlade s požiadavkami právnej normy;

(6) pri odpísaní investičného majetku v zmysle zákona o účtovníctve, keď jeho účtovná hodnota dosahuje menej než 10 % nadobúdacích nákladov.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Hlavnou ?innos?ou TEC Chaskovo je výroba elektriny, ako aj preprava a distribúcia tepla. Prevádzkuje tepelnú elektrárne? nachádzajúcu sa v Chaskove (Bulharsko).

15 Dňa 2. apríla 2008 Finance Engineering AD (ďalej len „Finance Engineering“) kúpila od obce Chaskovo komplex nehnuteľností, ktorý zahŕňal okrem iného tri budovy určené na výrobu energie (chladiacu vežu, komín a výrobnú budovu). Táto kúpa podliehala DPH.

16 Dňa 4. júla 2008 došlo k zvýšeniu základného imania TEC Chaskovo prostredníctvom nepeňažného vkladu, ktorý pozostával z tohto komplexu nehnuteľností patriaceho Finance Engineering, ktorá ho kúpila od obce Chaskovo.

17 Úrad pre príjmy oblastného riaditeľstva Národnej agentúry pre verejné príjmy v meste Varna nepovažoval vklad, ktorý uskutočnila Finance Engineering, za dodanie tovaru, lebo táto spoločnosť previedla súbor nehnuteľností zodpovedajúci všetkým aktívam.

18 Dňa 29. júla 2009 TEC Chaskovo dostala stavebné povolenie v rámci projektu modernizácie tepelnej elektrárne Chaskovo zahŕňajúceho zbúranie časti nehnuteľností, ktoré do imania tohto podniku vložila Finance Engineering, a to chladiacej veže, komína a výrobné budovy. Búracie práce, ktoré sa uskutočnili medzi 1. januárom a 28. februárom 2010, vykonala iná spoločnosť. Kovové odpady pochádzajúce z tohto búrania boli predané, pričom tento predaj viedol k transakciám, ktoré podliehali DPH.

19 V priebehu apríla 2010 bola u TEC Chaskovo vykonaná daňová kontrola za obdobie od 1. novembra 2009 do 28. februára 2010. V rámci nej sa zistilo, že predmetné nehnuteľnosti pred vložením do imania TEC Chaskovo kúpila Finance Engineering, ktorá si už odpočítala sumu DPH zaplatenú pri tejto kúpe.

20 Vzhľadom na tieto zistenia a navyše na skutočnosť, že časť budov, o ktoré ide vo veci samej, bola zbúraná, Úrad pre príjmy oblastného riaditeľstva Národnej agentúry pre verejné príjmy v meste Varna usúdil, že sú splnené podmienky vyžadované na vykonanie úpravy DPH, ktorú si ako daň zaplatenú na vstupe odpočítala Finance Engineering.

21 Opravným daňovým výmerom z 19. júla 2010 uvedený úrad rozhodol, že TEC Chaskovo je ako právna nástupkyňa Finance Engineering povinná zaplatiť sumu 1 268 581 BGN z dôvodu úpravy odpočítania DPH, ktoré Finance Engineering uskutočnila, a úroky z tejto sumy vo výške 45 606 BGN.

22 TEC Chaskovo podala proti tomuto opravnému daňovému výmeru odvolanie na Direktora, pričom tvrdila, že vykonanie úpravy odpočítanej dane nie je opodstatnené, lebo účelom zbúrania predmetných budov je ich nahradenie novými budovami, ktoré majú slúžiť na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií. Direktor zamietol odvolanie 1. decembra 2010.

23 TEC Chaskovo preto podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Administrativen s?d Varna.

24 Tento súd vysvetľuje, že vnútroštátna právna úprava rozlišuje medzi dobrovoľným znížením aktív a ich znížením, ktoré má vonkajšiu príčinu, pričom zdaniteľná osoba sa vyhne úprave odpočítanej dane len v druhom prípade. Za týchto okolností Administrativen s?d Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ako sa má vykladať pojem ‚poškodenie majetku‘ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice... a sú na účely úpravy dane odpočítanej pri nadobudnutí majetku relevantné dôvody poškodenia a/alebo podmienky, za ktorých k nemu došlo?

2. Má sa riadne preukázané zníženie majetku podniku, ku ktorému došlo s jediným cieľom vytvoriť nový, modernejší majetok na rovnaký účel, považovať za faktor určujúci zmenu sumy odpočítanej dane v zmysle článku 185 ods. 1 smernice...?

3. Má sa článok 185 ods. 2 smernice... vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom pripustiť úpravu odpočítanej dane pri poškodení majetku v prípadoch, keď pri jeho nadobudnutí nebola uskutočnená nijaká platba alebo bola uskutočnená neúplná platba?

4. Má sa článok 185 ods. 1 a 2 smernice... vykladať v tom zmysle, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, aká je uvedená v § 79 ods. 3 [ZDDS] a v § 80 ods. 2 bode 1 [ZDDS], ktorá stanovuje úpravu uplatneného odpočítania dane v prípadoch poškodenia majetku, pri ktorého nadobudnutí bola úplne zaplatená základná suma a z nej vypočítaná daň, a ktorá podmieňuje nevykonanie úpravy odpočítanej dane inou podmienkou než uskutočnením platby?

5. Má sa článok 185 ods. 2 smernice... vykladať v tom zmysle, že vylučuje možnosť úpravy odpočítanej dane v prípade odstránenia budov, ktorého jediným cieľom je vytvoriť na ich mieste nové, modernejšie budovy určené na rovnaký účel ako odstránené budovy a slúžiace na uskutočňovanie transakcií, ktoré oprávajú na odpočítanie dane?“

O prejudiciálnych otázkach

O druhej otázke

25 Svojou druhou otázkou, na ktorú je potrebné odpovedať v prvom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 185 ods. 1 smernice má vykladať v tom zmysle, že zníženie viacerých budov určených na výrobu energie a ich nahradenie modernejšími budovami s rovnakým účelom, o aké ide vo veci samej, predstavuje zmenu okolností zohľadňovaných pri stanovení výšky odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, ku ktorej došlo po podaní daňového priznania k DPH, a teda zakladá povinnosť upraviť uvedené odpočítanie.

26 Na účely odpovede na túto otázku treba na úvod uviesť, že uplatniteľný režim, pokiaľ ide o vznik prípadného práva daňových orgánov vyžadovať úpravu odpočítanej dane zo strany zdaniteľnej osoby vrátane úpravy odpočítanej dane, ktorá sa týka investičného majetku, predstavujú články 184 až 186 smernice.

27 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, bod 35 a citovanú judikatúru).

28 Z článku 168 smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká v ťase nadobudnutia tovaru, použije tento tovar na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo odpočítať DPH splatnú alebo zaplatenú za tento tovar. Toto právo odpočítať dať vzniká vtedy, keď vzniká daťová povinnosť v súvislosti s daťou, ktorá je odpočítateľná, teda v ťase dodania tovaru (pozri rozsudok Klub, už citovaný, bod 36 a citovanú judikatúru).

29 Pokiať ide o prípadný vplyv udalostí, ku ktorým došlo po odpočítaní, na toto odpočítanie, z judikatúry vyplýva, že skutočné alebo plánované použitie tovarov alebo služieb vymedzuje rozsah pôvodného odpočítania, na ktoré má zdaniteľná osoba právo, a rozsah prípadných úprav odpočítanej dane počas nasledujúcich období, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článkoch 185 až 187 smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 54 a citovanú judikatúru).

30 Mechanizmus úpravy odpočítanej dane stanovený v uvedených článkoch smernice totiž tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpočítania DPH, ktorý táto smernica obsahuje.

31 V tomto ohľade treba zdôrazniť, že pravidlá stanovené smernicou v oblasti úpravy odpočítanej dane majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naľalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len za predpokladu, že služby na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom týchto pravidiel má teda smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (pozri rozsudok Centralan Property, už citovaný, bod 57).

32 Pokiať ide o vznik prípadnej povinnosti upraviť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 smernice stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadovaných pri určení výšky uvedeného odpočítania došlo po podaní daťového priznania k DPH.

33 Za týchto okolností vzniká otázka, či v prípade, o aký ide vo veci samej, keď k zbúraní nehnuteľností došlo v rámci modernizácie tepelnej elektrárne a s cieľom pokračovať v hospodárskej činnosti, ktorej predmetom je výroba energie, treba konštatovať existenciu takých zmien v zmysle článku 185 ods. 1 smernice, a či je preto vôbec uplatniteľná zásada mechanizmu úpravy odpočítanej dane.

34 V tomto ohľade v situácii, o akú ide vo veci samej, nahradenie starých stavieb modernejšími budovami s rovnakou funkciou, a teda ich použitie na zdaniteľné transakcie na výstupe, nijako nenarušá priamy vzťah, ktorý existuje medzi nadobudnutím predmetných budov na vstupe na jednej strane a hospodárskou činnosťou, ktorú následne vykonáva zdaniteľná osoba, na druhej strane. Nadobudnutie predmetných nehnuteľností a ich následné zníženie s cieľom ich modernizácie teda možno považovať za sled vzájomne prepojených transakcií, ktorých predmetom je uskutočňovanie zdaniteľných transakcií, rovnako ako kúpu nových nehnuteľností a ich priame používanie.

35 Tento výklad platí o to viac za okolností, keď nadobudnuté budovy boli zbúrané iba čiastočne, nové budovy boli postavené na rovnakých skôr nadobudnutých pozemkoch a určité odpady pochádzajúce zo zbúrania starých budov boli predané, pričom tento predaj navyše viedol k zdaniteľným transakciám na výstupe.

36 Za týchto okolností treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 185 ods. 1 smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie viacerých budov určených na výrobu energie a ich nahradenie modernejšími budovami s rovnakým účelom, o aké ide vo veci samej, nepredstavuje

zmenu okolností zohľadňovaných pri stanovení výšky odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, ku ktorej došlo po podaní daňového priznania k DPH, a teda nezakladá povinnosť upraviť toto odpočítanie.

37 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na druhú otázku, ktorá vylučuje možnosť zmeny skutočností relevantných vo vzťahu k DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, nie je potrebné odpovedať na ostatné položené otázky.

O trovách

38 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 185 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie viacerých budov určených na výrobu energie a ich nahradenie modernejšími budovami s rovnakým účelom, o aké ide vo veci samej, nepredstavuje zmenu okolností zohľadňovaných pri stanovení výšky odpočítania dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, ku ktorej došlo po podaní daňového priznania k dani z pridanej hodnoty, a teda nezakladá povinnosť upraviť toto odpočítanie.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.