

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

16. června 2016 (*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 18 písm. c) a články 184 a 187 – Zdanitelná plnění – Ukončení zdanitelné ekonomické činnosti – Ponechání si zboží, které vedlo k odpotě DPH – Oprava odpotě – Opravné období – Zdanění podle čl. 18 písm. c) směrnice 2006/112 po uplynutí opravného období“

Ve věci C-229/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 5. února 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 19. května 2015, v řízení

Minister Finansów

proti

Janu Mateusiakovi,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Jana Mateusiaka jím samým,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem a K. Karavasili, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. března 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 18 písm. c) a článku 187 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Minister Finansów (ministr financí) a Janem Mateusiakem ve věci uložení daně z přidané hodnoty (DPH) na nemovitosti, které si J.

Mateusiak ponechal po ukončení své ekonomické činnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 18 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;
- b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely činností nepodléhajících dani, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);
- c) s výjimkou případů uvedených v článku 19, ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

4 Podle čl. 19 prvního pododstavce této směrnice:

„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“

5 Článek 168 směrnice o DPH uvádí:

„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, odpočíst 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;

[...]“

6 Článek 168a odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„V případě nemovitosti, která tvoří součást obchodního majetku osoby povinné k dani a která je užívána jak pro účely jejího podnikání, tak pro její soukromou potřebu nebo soukromou potřebu jejích zaměstnanců, či obecněji k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je DPH u výdajů souvisejících s touto nemovitostí odpočitatelná v souladu se zásadami stanovenými v člácích 167, 168, 169 a 173 pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.

Odchylně od článku 26 se změny podílu užívání nemovitosti podle prvního pododstavce zohlední v souladu se zásadami stanovenými v člácích 184 až 192, jak je uplatňuje příslušný členský stát.“

7 ?lánek 184 sm?rnice o DPH stanoví:

„Po?áte?ní odpo?et dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.“

8 ?lánek 187 sm?rnice o DPH zní následovn?:

„1. V p?ípad? investi?ního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

?lenské státy však mohou p?i provedení opravy vycházet z období plných p?ti let, po?ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly po?ízeny jako investi?ní majetek, m?že být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Ro?ní oprava se provede jen v rozsahu jedné p?tiny dan?, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu dan? uplatn?né u investi?ního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se provád[í] na základ? zm?n pom?ru mezi nárokem na odpo?et dan? v následujících letech a nárokem na odpo?et dan? za rok, v n?mž bylo zboží po?ízeno, vyrobeno, nebo p?ípadn? poprvé použito.“

Polské právo

9 ?lánek 14 odst. 1 body 1 a 2, jakož i odst. 4 až 6 a 8 ustawa o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani ze zboží a služeb), ze dne 11. b?ezna 2004 (kodifikované zn?ní, Dz. U. z roku 2011, ?. 177, položka 1054), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„1. Zdan?ní podléhá zboží z vlastní výroby a zboží, které se po po?ízení nestalo p?edm?tem dodání zboží, pokud

1) je spole?nost ob?anského práva nebo obchodního práva, která nemá právní subjektivitu, zrušena;

2) osoba povinná k dani uvedená v ?lánku 15, která je fyzickou osobou a na základ? ?l. 96 odst. 6 má povinnost oznámit ukon?ení ?innosti u vedoucího finan?ního ú?adu, ukon?í zdanitelné ?innosti.

[...]

4. Odstavce 1 a 3 se použijí na zboží, pro které vznikl nárok na odpo?et dan?.

5. V p?ípadech uvedených v odstavcích 1 a 3 jsou osoby povinné k dani povinny provést ke dni zrušení spole?nosti nebo ukon?ení zdanitelných ?inností fyzickou inventuru zboží, dále jen ‚fyzická inventura zboží‘. Osoby povinné k dani jsou povinny p?ipojit informace o provedené fyzické inventu?e zboží, o hodnot?, která byla na jejím základ? zjišt?na, a o ?ástce dlužné dan? k da?ovému p?iznání, které se podává za období, které zahrnuje den zrušení spole?nosti nebo ukon?ení výkonu zdanitelných ?inností.

6. V p?ípad? uvedeném v odstavci 1 vzniká da?ová povinnost dnem zrušení spole?nosti nebo ukon?ením výkonu zdanitelných ?inností.

[...]

8. Základem daně je hodnota zboží stanovená podle § 29 odst. 10, která podléhá fyzické inventuře zboží.“

10 § 29 odst. 10 zákona o DPH stanoví, že „[u] dodání zboží ve smyslu § 7 odst. 2 je základem daně pořizovací cena zboží (bez daně), a pokud neexistuje pořizovací cena, výrobní náklady stanovené v době dodání tohoto zboží“.

11 Podle § 91 odst. 1 až 4 zákona o DPH:

„1. Osoba povinná k dani je po skončení roku, v němž jí příslušel nárok na odpočet daně odvedené na vstupu podle § 86 odst. 1, povinna opravit odpočet daně za uzavřený daňový rok v souladu s § 90 odst. 2 až 10, přičemž zohlední podíl, který byl vypočten podle § 90 odst. 2 až 6 nebo odst. 10 nebo podle předpisů přijatých na základě § 90 odst. 11 a 12.

2. V případě zboží a služeb, které jsou osobou povinnou k dani podle předpisů o dani z příjmu a korporační dani zřízeny k hmotnému a nehmotnému hospodářskému majetku, jakož i pozemkům a dleňným užívacím právům k pozemkům (v rozsahu, v němž se řadí k věcným vkladům nebo hmotnému a nehmotnému hospodářskému majetku nabyvatele) s výjimkou těch, jejichž pořizovací hodnota nepřesahuje 15 000 [polských zlotých (PLN) (přibližně 3 417 eur)], musí být oprava uvedená v odstavci 1 provedena osobou povinnou k dani buhem pti (v případě nemovitostí a dleňných užívacích práv buhem deseti) po sobě jdoucích let od roku, v němž začaly být používány. Roční oprava v případě uvedeném ve větě 1 se týká ptiny (v případě nemovitostí a dleňných užívacích práv k nemovitostem desetiny) částky daně vypočítané při jejich pořízení nebo jejich výrobě. V případě hmotného a nehmotného hospodářského majetku, jehož pořizovací hodnota nepřesahuje 15 000 PLN (přibližně 3 417 eur), platí odstavec 1 analogicky, přičemž oprava se provede po ukončení roku, v němž začal být používán.

[...]

3. Oprava podle odstavců 1 a 2 se provede v daňovém přiznání podaném za první zdaňovací období roku následujícího po roce, pro nějž je oprava prováděna, a v případě ukončení ekonomické činnosti v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období.

4. Jsou-li zboží nebo služby ve smyslu odstavce 2 prodány v opravném období uvedeném v odstavci 2 nebo je-li dotčené zboží zdaněno podle článku 14, považuje se toto zboží nebo služby až do konce opravného období za používané pro potřeby zdanitelných činností osobou povinnou k dani.“

12 § 96 odst. 6 zákona o DPH uvádí, že „[u]končila-li osoba povinná k dani registrovaná jako osoba povinná k DPH provádění zdanitelných činností, má povinnost oznámit ukončení činnosti vedoucímu finančnímu úřadu; toto oznámení představuje pro vedoucího finančního úřadu základ pro vyškrtnutí osoby povinné k dani z rejstříku osob povinných k DPH“.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

13 J. Mateusiak realizoval v letech 1997 až 1999 investiční záměr spočívající ve výstavbě budovy s podlahovou plochou 108,7 m² a celkovou užitnou plochou 357,6 m², sloužící k bydlení i komerčním účelům (z toho 87,8 m² pro poskytování služeb). Dne 26. července 1999 získal pro tuto budovu povolení k užívání.

14 J. Mateusiak odečetl daň odvedenou na vstupu vykázanou v originálních fakturách

týkajících se nákupu stavebního materiálu, pracovních výkonů, jakož i dalších plnění připadajících výlučně na část budovy využívanou k poskytování služeb podléhajících DPH, a to služeb notářské kanceláře.

15 Část budovy určená pro poskytování služeb byla dne 10. srpna 1999 zapsána do seznamu věcných vkladů vedeného za účelem výbavu daně z příjmů fyzických osob a využívána pro účely nezemědělské ekonomické činnosti. Pořádková hodnota věcných vkladů označených jako „kancelářská budova“ činila 101 525,70 PLN.

16 Dne 14. ledna 2013 podal J. Mateusiak u Ředitele finanční komory v Lodži (Izba Skarbowa w Łodzi) jednajícího se zmocněním ministra financí (dále jen „daňový orgán“) žádost o individuální výkladové stanovisko k otázce, zda bylo v inventáři likvidace ekonomické činnosti fyzické osoby povinné k DPH nutno uvést hodnotu věcných vkladů této osoby ve formě nemovitostí, které tato osoba vlastnila ke dni ukončení činnosti. Pokud by byla odpověď na tuto otázku kladná, tážal se J. Mateusiak, jakou hodnotu je třeba vzít za základ daně pro účely DPH ke dni ukončení dotyčné ekonomické činnosti.

17 Podle J. Mateusiaka není třeba zohlednit hodnotu věcných vkladů, které vlastní, neboť takové zohlednění je v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud k uvedenému ukončení činnosti došlo po uplynutí opravného období, které činí pro nemovitosti deset let. Pokud se daňový orgán nepřikloní k jeho stanovisku, bude třeba vycházet z toho, že pro účely zdanění DPH je možno zohlednit pouze část budovy využívanou pro potřeby ekonomické činnosti, přičemž za základ daně je třeba vzít účetní hodnotu, je-li nižší než aktuální tržní cena.

18 Daňový orgán dospěl zejména na základě čl. 14 odst. 1 bodu 2 a odst. 4 a 8, jakož i čl. 29 odst. 10 zákona o DPH k závěru, že zdanění zboží z důvodu ukončení zdanitelných činností je odvodněno samotnou strukturou DPH, která je daní ze spotřeby, a že je výrazem zásady neutrality této daně. Veškeré zboží, u něhož byl proveden odpočet daně odvedené na vstupu při jeho pořízení, podléhá DPH za účelem vyrovnání tohoto odpočtu.

19 Žaloba podaná J. Mateusiakem u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správní soud v Lublinu, Polsko) proti individuálnímu výkladovému stanovisku bylo vyhověno rozsudkem ze dne 16. října 2013. Tento soud rozhodl, že články 14 a 91 zákona o DPH musejí být vykládány společně, neboť zákonodárce spojil zdanění věcných vkladů při ukončení činnosti s právem na odpočet daně odvedené na vstupu za jejich pořízení, která nebyla odečtena během opravného období. Po uplynutí tohoto období nepodléhají věcné vklady, které jsou v držení osoby povinné k dani ke dni ukončení její činnosti, zdanění a není možné je zahrnout do inventáře likvidace, pokud uplynulo zákonem stanovené období pro opravu daně odvedené na vstupu za jejich pořízení, které se určuje podle jejich předpokládané délky užívání v rámci činnosti osoby povinné k dani.

20 Ministr financí podal kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko). Tento soud vyjádřil pochybnost ohledně otázky, zda i po uplynutí opravného období stanoveného pro určité zboží má ukončení ekonomické činnosti za následek nutnost zdanit věcný vklad, který si povinná osoba ponechala podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH.

21 Tento soud má za to, že pokud uplynula zákonem stanovená doba užívání investičního majetku použitého pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani, vyjádřená jako opravné období (článek 187 směrnice o DPH), lze předpokládat, že osoba povinná k dani „zkonzumovala“ během období, po které byl věcný vklad využíván k její zdanitelné činnosti, daň sníženou z důvodu pořízení věcného vkladu, přičemž tato daň souvisí po celé období jeho užívání (oprava) s dlužnou daní, generovanou tímto věcným vkladem určeným pro ekonomickou činnost osoby

povinné k dani.

22 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat čl. 18 písm. c) [směrnice o DPH] v tom smyslu, že včasné vklady osoby povinné k dani – pokud osoba povinná k dani odpočítala daň odvedenou na vstupu za jejich pořízení – nepodléhají zdanění po uplynutí opravného období upraveného v článku 187 směrnice při ukončení výkonu činnosti osobou povinnou k dani a není možno je zahrnout do inventáře likvidace, pokud uplynula zákonem stanovená doba pro opravu daně odvedené na vstupu za jejich pořízení, která je stanovena podle její předpokládané doby užívání v podniku osoby povinné k dani, nebo v tom smyslu, že včasné vklady při ukončení výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani podléhají zdanění nehledě na opravné období?“

K předběžné otázce

23 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 18 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě ukončení zdanitelné ekonomické činnosti osoby povinné k dani může být ponechání si zboží osobou povinnou k dani, stala-li se DPH z tohoto zboží odpočitatelnou při jeho pořízení, považováno za dodání zboží uskutečně za protiplnění podléhající DPH, pokud uplynulo opravné období stanovené v článku 187 směrnice o DPH.

24 Úvodem je třeba připomenout, že podle logiky systému zavedeného směrnicí o DPH jsou daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejich zdanitelných plnění odpočitatelné. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity k účelům plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje, na vstupu ukládán za účelem zamezení dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24, a usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19).

25 V této souvislosti mohou členské státy podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH považovat za dodání zboží za úplatu ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a) uvedeného článku. Článek 18 písm. c) směrnice o DPH tak členské státy opravňuje k přijetí zvláštního ustanovení pro situace, v nichž osoba povinná k dani ukončí svou profesní činnost (viz rozsudek ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 86).

26 Jak uvedl předkládající soud, Polská republika využila možnosti stanovené v čl. 18 písm. c) směrnice o DPH. Tento soud si nicméně klade otázku, zda ustanovení provádějící čl. 18 písm. c) směrnice o DPH mělo být použito na uplynutí opravného období, které může být podle čl. 187 odst. 1 tohoto pododstavce směrnice o DPH prodlouženo u investičního majetku až na dvacet let a které podle předkládajícího soudu činí v Polsku deset let.

27 V tomto ohledu je třeba podotknout, že hlavním cílem čl. 18 písm. c) směrnice o DPH je zamezit tomu, aby v důsledku ukončení zdanitelné ekonomické činnosti – bez ohledu na důvody její okolnosti ukončení – bylo zboží, z něhož se daň stala odpočitatelnou, předmětem nezdaněné konečné spotřeby (rozsudek ze dne 8. května 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 27).

28 Mechanismus oprav odpočtu daně zakotvený ve směrnici o DPH směřuje ke zvýšení

přesnosti odpoutat zprávně, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečnění v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpout pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpout DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31).

29 Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpout DPH odvedené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše daného odpout (rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32, a ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 51).

30 Opravné období pro odpouty stanovené v článku 187 směrnice o DPH umožňuje zabránit nepřesností při výpočtu odpout daně nebo neodvodněným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud změny skutečností povodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpout daně nastaly po podání daňového přiznání. Pravděpodobnost takových změn je obzvláště známa v případě investičního majetku, který je často používán v období více let, v jejichž průběhu se jeho použití může měnit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20).

31 Z toho sice vyplývá, že úcel zdanění ponechání si zboží, vedoucí k odpoutu podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH, se blíží účelu mechanismu oprav odpout v rozsahu, v němž se jedná o to předejít vzniku neoprávněné hospodářské výhody osoby povinné k dani v případě konečného spotřebitele, který pořídil zboží a uhradil DPH, a kromě toho o zaručení souladu mezi odpoutem daně na vstupu a výborem daně na výstupu (v tomto smyslu viz obdobný rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, body 35 a 36, jakož i citovaná judikatura).

32 Taková podobnost cíle nicméně nevede k tomu, že období stanovené pro opravy odpout prostřednictvím plateb rozdělených do několika let podle článků 184 až 187 směrnice o DPH může být považováno za období, po jehož uplynutí již není zdanění podle čl. 18 písm. c) této směrnice možné.

33 Z článku 18 písm. c) směrnice o DPH nejprve vyplývá, že ponechání si zboží osobou povinnou k dani v případě ukončení výkonu její zdanitelné ekonomické činnosti může být postaveno na roveř dodání zboží uskutečněnímu za protiplnění, pokud na toto zboží mohl být při jeho pořízení uplatněn nárok na úplný nebo částečný odpout DPH.

34 Článek 18 písm. c) směrnice o DPH nestanoví žádnou další podmínku, která musí být splněna zejména ve vztahu ke lhůtě po pořízení, během které je nutno si zboží ponechat po ukončení výkonu činnosti, aby toto ponechání mohlo být zdaněno.

35 Dále uvedené ustanovení, pokud jde o jeho použití, neobsahuje odkaz na ustanovení týkající se opravy odpout stanovená v článcích 184 až 192 směrnice o DPH, na rozdíl od čl. 168a odst. 1 druhého pododstavce této směrnice, který odkazuje na tato ustanovení, pokud jde o zdanění soukromého použití nemovitosti podle článku 26 uvedené směrnice.

36 Konečně je oprava odpot, která se provádí zejména tehdy, jestliže se po podání piznání k DPH zmnyly okolnosti zohledněné pi výpot výše odpot DPH, a jejímž cílem je zajistit, aby provedené odpoty v široké míře odrážely používání zboží pro poteby podniku, korektivním ustanovením zamčeným do minulosti, jak uvedla generální advokátka v bod 28 svého stanoviska.

37 Naproti tomu zdanění stanovené v l. 18 písm. c) smrnice o DPH není založeno na předpokladu, že ástěný nebo úplný odpot DPH, provedený pi pořízení zboží, které si osoba povinná k dani ponechává pi ukončení zdanitelné ekonomické innosti, je vyšší nebo nižší než odpot, který mohla osoba povinná k dani provést, ale spíše na existenci nového zdanitelného plnění ke dni ukončení ekonomické innosti.

38 Zdanění stanovené v l. 18 písm. c) smrnice o DPH zohledňuje zmny hodnoty aktiv podniku během celé doby užívání pro innosti podniku, nebo? podle lánku 74 smrnice o DPH je pro transakce stanovené v l. 18 písm. c) smrnice o DPH základem dan? kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená ke dni, kdy byla tato plnění uskutečnna. V případě ukončení zdanitelné ekonomické innosti je základem dan? pro plnění hodnota dotěného zboží stanovená ke dni uvedeného ukončení, která zohlední vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho pořízení do data ukončení zdanitelné ekonomické innosti (viz zejména rozsudek ze dne 8. května 2013, Marinov, C?142/12, EU:C:2013:292, bod 33).

39 Za úelem dosažení cíle l. 18 písm. c) smrnice o DPH, spoívajícího v zabránění tomu, aby se zboží, u něhož vznikl nárok na odpot, nestalo předmětem nezdaněné spoteby po ukončení zdanitelné ekonomické innosti, a v efektivním odstranění veškeré nerovnosti v oblasti DPH mezi spotebiteli, kteří poídili majetek od jiné osoby povinné k dani, a těmi, kteří jej poídili v rámci svého podnikání, musí ke zdanění podle l. 18 písm. c) smrnice o DPH dojít – jak uvedla generální advokátka v bod 34 svého stanoviska – jestliže má zboží, jehož pořízení oprávnilo k odpot DPH, zstatkovou hodnotu ke dni ukončení zdanitelné ekonomické innosti, nezávisle na období, které uplynulo mezi datem pořízení uvedeného zboží a datem ukončení této innosti.

40 S ohledem na předcházející úvahy je třeba odpovědět na předloženou otázku tak, že l. 18 písm. c) smrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě ukončení zdanitelné ekonomické innosti osoby povinné k dani mže být ponechání si zboží touto osobou, stala-li se DPH z tohoto zboží odpotitelnou pi jeho pořízení, považováno za dodání zboží uskutečné za protiplnění podléhající DPH, pokud uplynulo opravné období stanovené v lánku 187 smrnice o DPH.

K nákladm řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (desátý senát) rozhodl takto:

§lánek 18 písm. c) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, musí být vykládán v tom smyslu, že v p?ípad? ukon?ení zdanitelné ekonomické ?innosti osoby povinné k dani m?že být ponechání si zboží touto osobou, stala-li se da? z p?ídané hodnoty z tohoto zboží odpo?íratelnou p?i jeho po?ízení, považováno za dodání zboží uskute?né za protipln?ní podléhající dani z p?ídané hodnoty, pokud uplynulo opravné období stanovené v ?látku 187 sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2009/162.

Podpisy.

*Jednací jazyk: polština.