

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

4. května 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 185 – Oprava odpadů DPH odvedené na vstupu – Vyřazené zboží – Následný prodej jako odpad – Částečně prokázané nebo odvoditelné snížení nebo odstranění“

Ve věci C-127/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 16. února 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 22. února 2022, v řízení

„Balgarska telekomunikacionna kompania“ EAD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: L. S. Rossi, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot a O. Spineanu-Matei (zpravodajka), soudci,

generální advokátka: T. Župeta,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za „Balgarska telekomunikacionna kompania EAD“: O. P. Hadžijski a T. M. Mollahasan, advokati,
- za Direktora na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia: T. Todorov,
- za Evropskou komisi: D. Drambozova, J. Jokubauskaitė a V. Uher, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v věci bez stanoviska,

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 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tento návrh byl podán v rámci sporu mezi „Balgarska telekomunikacionna kompania“ EAD (dále jen „BTK“) a Direktorem na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia (reditel reditelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ v Sofii, Bulharsko) ve věci rozhodnutí generálního daňového inspektora při Teritorialna Direkcija na Nacionalna Agencija za Prichodite (oblastní reditelství Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) „pro velké poplatníky a pojistitele“, kterým byla zamítnuta žádost společnosti BTK o vrácení zaplacených částek z titulu původně provedené opravy odpovídající daně z přidané hodnoty (DPH), přičemž k tomuto odečtení došlo z důvodu vyřazení rozlišeného investičního majetku a složek zásob v letech 2014 až 2017.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 168 písm. a) směrnice o DPH 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, odpovízt 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“.

4 Článek 184 této směrnice stanoví:

„Poáteční odpout daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

5 Podle článku 185 uvedené směrnice:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpoutu, 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 uvedených v článku 16.

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

6 Podle článku 186 téže směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.

Bulharské právo

7 Zákon o dani z přidané hodnoty (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 21. srpna 2006 (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, s. 8), ve znění použitelném od 1. ledna 2017 (dále jen „ZDD“), v článku 78 stanoví:

„1. DPH odečtená na vstupu je částka daně, kterou osoba povinná k dani podle tohoto zákona odečetla v roce, v němž uplatnila nárok na odpočet.

2. V případě změny základu daně, odstoupení od dodání nebo změny povahy dodání je osoba povinná k dani povinná opravit výši odečtené DPH.

[...]“

8 Článek 79 odst. 1 ZDD stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která v plném rozsahu, částečně nebo poměrně k úrovni využití pro účely samostatného daňového období odečetla za zboží, které vyrobila, pořídila nebo dovezla, vypočítá v okamžiku zničení, konstatování neexistence nebo vyřazení tohoto zboží, daň ve výši odpovídající částce DPH odečtené na vstupu.“

9 Výjimky nebo omezení opravy DPH odečtené na vstupu jsou stanoveny v článku 80 tohoto zákona, který v odstavci 2 stanoví:

„Opravy podle článku 79 se neprovedou v následujících případech:

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

2. zničení, ztráta nebo vyřazení, pokud byly tyto případy způsobeny poruchami nebo nehodami, u nichž dotčená osoba může prokázat, že nebyly způsobeny jejím zaviněním nebo zaviněním osoby, která zboží používá;

3. zmizení vyplývající ze změny fyzikálních a chemických vlastností v běžném poměru odpovídajícím normám stanoveným pro mezní hodnoty přirozené ztráty látky a zmizení zboží během skladování a přepravy v souladu s regulačním aktem nebo s obchodními standardy a normami podniku;

4. technická porucha v rámci přípustných odchylek stanovených technickou dokumentací týkající se každého postupu nebo činnosti;

5. vyřazení z důvodu překročení doby trvanlivosti, definované v souladu s právními předpisy;

6. vyřazení dlouhodobých hmotných aktiv, je-li jejich čistá účetní hodnota nižší než 10 % jejich původní hodnoty.“

10 Článek 79 odst. 3 a čl. 80 odst. 2 ZDD, ve znění použitelném před 1. lednem 2017 (dále jen „ZDD v předchozím znění“), obsahovaly ustanovení podobná ustanovením uvedeným v bodech 8 a 9 tohoto rozsudku.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 BTK je společnost založenou podle bulharského práva, která působí v oblasti telekomunikací. Je osobou povinnou k DPH z činností, které spočívají zejména v poskytování telekomunikačních služeb. Pro účely svých činností poizuje různý investiční majetek a za účelem

dalšího prodeje mobilní komunikační přístroje a ržná nezbytná nebo vedlejší zařízení k používání služeb, které poskytuje. DPH zaplacená z těchto zařízení je předmětem odpůtu.

12 V období od října 2014 do prosince 2017 BTK vyřadila různé zboží, jako jsou zařízení, vybavení nebo přístroje, o nichž se mělo za to, že se staly nevhodnými k použití nebo prodeji z různých důvodů, zejména z důvodu jejich opotřebení, vadnosti, nebo dokonce zastaralosti či nevhodnosti. Tato vyřazení byla provedena v souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou. Konkrétně spočívala ve výmazu dotčeného majetku z rozvahy společnosti. Dále byla některá z těchto aktiv prodána jako odpad tímto podnikem povinným k dani a jiná byla zničena nebo odstraněna.

13 Uvedené operace spočívající ve vyřazení vedly k opravám zahrnujícím vrácení DPH odečtené na vstupu ve vztahu k dotčenému zboží. Tyto opravy byly provedeny podle čl. 79 odst. 3 ZDDS v předchozím znění v letech 2014 až 2016 a podle čl. 79 odst. 1 ZDDS od 1. ledna 2017.

14 Dne 18. ledna 2019 podala BTK žádost o vrácení částek zaplacených v rámci uvedených oprav. Tato žádost se týkala celkové částky 1 304 090,54 bulharských leva (BGN) (přibližně 666 770 eur). Při této příležitosti tvrdila, že čl. 79 odst. 1 ZDDS a čl. 79 odst. 3 ZDDS v předchozím znění jsou neslučitelné s čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH.

15 Tato žádost o vrácení byla zamítnuta rozhodnutím generálního daňového inspektora územního ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy „pro velké poplatníky a pojistitele“ ze dne 5. prosince 2019. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím ředitele ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ v Sofii ze dne 18. února 2020.

16 Stejně tak žaloba, kterou BTK podala proti poslednímu uvedenému rozhodnutí k Administrativen sad Sofia grad (správní soud města Sofie, Bulharsko), byla zamítnuta rozsudkem ze dne 18. května 2021. Tento soud uvedl, že vyřazení zboží nemusí vést k opravě podle čl. 80 odst. 2 ZDDS, pokud je splněna jedna z podmínek stanovených v tomto ustanovení, čemuž tak nebylo.

17 Proti tomuto rozsudku byl podán kasační opravný prostředek k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko), který je předkládajícím soudem.

18 Předkládající soud upřesňuje, že vyřazení majetku spočívá v jeho výmazu z rozvahy a tento pojem je v bulharském právu vykládán tak, že se vztahuje na aktiva nebo předměty v zásobách, které se staly nepoužitelnými nebo nevhodnými k účelu, pro který byly určeny z důvodu fyzického opotřebení nebo poškození, nebo pokud jsou zastaralé a již nemohou být použity nebo prodávány. V podstatě konstatuje, že tento výklad znamená vyerpání hospodářského potenciálu dotčeného zboží během jeho užívání v rámci hospodářské činnosti podniku. V tomto ohledu to dává do souvislosti se situací, kdy byly zboží nebo služby zcela spotřebovány v rámci podnikatelské činnosti osoby povinné k dani, v kterémžto případě má za to, že v souladu s judikaturou Soudního dvora vynětí tohoto zboží nebo služeb z majetku osoby povinné k dani neznamená změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpůtu ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH.

19 Předkládající soud dále uvádí, že čl. 185 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH obsahuje taxativní výčet případů, které s výhradou druhého pododstavce tohoto odstavce nesmí vést k opravě DPH odečtené na vstupu, a má za to, že tyto případy odpovídají situacím, kdy osoba povinná k dani již nemůže zboží používat k dalším dodáním z důvodu událostí nezávislých na její vůli. Zdůrazňuje, že osvobození od opravy stanovené v takových případech má zabránit osobě povinné k dani, aby vedle hospodářské ztráty utrpěla daňovou ztrátu.

20 V této souvislosti má předkládající soud za to, že legalita rozhodnutí, které je před ním napadeno, a tedy řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje vyjasnění některých pojmů uvedených v článku 185 směrnice o DPH.

21 Nejprve si klade otázku ohledně případného vlivu skutečnosti, že v projednávaném případě bylo vyřazené zboží nakonec prodáno jako odpad v rámci zdanitelných plnění, které však nespadají do běžné hospodářské činnosti společnosti BTK, vykonávané jako osoba povinná k dani. Dále si klade otázku, zda vyřazení představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpůtu ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH, pokud bylo dotčené zboží následně zničeno nebo odstraněno, s vyloučením jakéhokoli použití v rámci plnění osvobozených od daní nebo nepodléhajících DPH. Konečně si předkládající soud, který má za to, že vyřazení může představovat „ztrátu“ ve smyslu čl. 185 odst. 2 prvního pododstavce uvedené směrnice, klade otázku, zda základním prvkem v takovém případě je, že zboží bylo objektivně zničeno, nebo zda je mimoto vyžadováno, aby to bylo způsobeno událostmi, které jsou nezávislé na vůli osoby povinné k dani a které tato osoba nemohla předvídat ani jim zabránit.

22 Za těchto podmínek se Varchoven administrativní soud (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Musí být čl. 185 odst. 1 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží ve smyslu odúťování aktiv nebo skladových zásob z rozvahy osoby povinné k dani na základě skutečnosti, že od nich již nelze očekávat žádný hospodářský užitek, (protože jsou například opotřebované, vadné nebo nevhodné nebo je nelze použít ke stanovenému účelu) představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše DPH odečtené na vstupu již při zakoupení zboží, která nastala po podání přiznání [k DPH], a s níž je proto spojena povinnost provést opravu tohoto odpůtu, jestliže vyřazené zboží bylo následně prodáno [v rámci] zdanitelného dodání[í]?

2. Musí být čl. 185 odst. 1 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží ve smyslu [uvedeném v první otázce], představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše DPH odečtené na vstupu, již při zakoupení zboží, která nastala po podání přiznání [k DPH] podle ZDDS, a s níž je proto spojena povinnost provést opravu tohoto odpůtu, jestliže vyřazené zboží bylo následně zničeno nebo zlikvidováno a tato skutečnost byla řádně doložena nebo potvrzena?

3. V případě kladné odpovědi na první, druhou nebo obě otázky, musí být čl. 185 odst. 2 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží za výše uvedených okolností představuje řádně doložený nebo potvrzený případ zničení nebo ztráty zboží, který nezakládá povinnost opravy DPH odečtené na vstupu při nabytí zboží?

4. Musí být čl. 185 odst. 2 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v řádně doložených nebo potvrzených případech zničení nebo ztráty zboží se oprava DPH odečtené na vstupu neprovede pouze, pokud zničení nebo ztráta byly způsobeny událostmi, které osoba povinná k dani nemůže ovlivnit a nemohla je předvídat ani jim zabránit?

5. V případě záporné odpovědi na první, druhou nebo obě tyto otázky, brání čl. 185 odst. 1 směrnice [o DPH] takový[m] vnitrostátním ustanovení[m], jako je čl. 79 odst. 3 ZDDS [v předchozím znění] resp. čl. 79 odst. 1 ZDDS [...], které při vyřazování zboží ukládají povinnost provést opravu DPH odečtené na vstupu, i když bylo zboží následně prodáno jako zdanitelné dodání zboží [...] nebo bylo zničeno či zlikvidováno a tato okolnost byla řádně doložena nebo potvrzena?“

K předběžným otázkám

23 Úvodem je třeba připomenout, že pravidla pro opravu povodňové odečtené DPH stanovená v člácích 187 až 191 směrnice o DPH, pokud jde o investiční majetek, jako je určité zboží, které společnost BTK vyadila, nemají na odpověď na uvedenou otázku vliv. Tato ustanovení se totiž týkají vzniku povinnosti provést opravu, a nikoli podmínek případné opravy. Naproti tomu jsou to články 184 až 186 směrnice o DPH, které představují režim použitelný na vznik případného práva správce daně vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpůtu DPH, včetně opravy odpůtu daně týkající se investičního majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne čtvrtek 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 33 a citovaná judikatura).

K první otázce

24 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že vyazení majetku, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stal nepoužitelným v rámci její obvyklé hospodářské činnosti, po němž následuje prodej tohoto majetku jako odpadu, který byl předmětem DPH, představuje „změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpůtu“ ve smyslu tohoto ustanovení.

25 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve připomenout, že mechanismus opravy stanovený v člácích 184 až 186 směrnice o DPH je nedílnou součástí režimu odpůtu DPH stanoveného touto směrnicí (rozsudek ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 32 a citovaná judikatura).

26 Pokud jde o tento režim odpůtu, z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že pokud osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku, kdy nabývá zboží, použije toto zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s uvedeným zbožím (rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

27 Cílem uvedeného režimu odpůtu je celkově zmírnit zátěž, kterou pro podnikatele představuje DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23 a citovaná judikatura).

28 Pokud jde o možný vliv událostí, které nastaly po provedení odpůtu DPH osobou povinnou k dani, na tento odpůet, je třeba připomenout, že použití zboží nebo služeb, které je uskutečeno nebo zamýšleno, určuje rozsah požátečního odpůtu, na který má osoba povinná k dani nárok, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období (rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 25 a citovaná judikatura).

29 Pravidla stanovená směrnicí o DPH ve včech oprav směřují ke zvýšení přesnosti odpůtu způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpůet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel má tato směrnice za cíl zachovat úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpůet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34 a citovaná judikatura).

30 Konečně co se týče vzniku případné povinnosti opravy odpotu DPH zaplacené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH stanoví zásadu, podle níž se taková oprava provede, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše tohoto odpotu.

31 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dotčené zboží bylo osobou povinnou k dani nakonec prodáno v rámci zdanitelných plnění. Je tudíž třeba konstatovat, že je splněna podmínka umožňující použití a zachování nároku na odpotet v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 27 tohoto rozsudku, a sice že toto zboží bylo použito v rámci hospodářských činností podléhajících DPH. Toto použití a zachování jsou ostatně nezbytné k zajištění daňové neutrality, která představuje cíl, který sleduje společný systém DPH prostřednictvím režimu odpotu.

32 V tomto ohledu je irrelevantní, že prodej odpadů nespadá pod běžné hospodářské činnosti osoby povinné k dani, která provádí takový prodej, nebo že je realizační hodnota dotčeného zboží snížena ve vztahu k jeho povodní hodnotě z důvodu, že je prodáváno jako odpad, nebo že se z téhož důvodu změní jeho povodní povaha.

33 V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 27 tohoto rozsudku se totiž režim odpotu, pokud je zboží použito v rámci hospodářských činností podléhajících DPH, týká všech hospodářských činností osoby povinné k dani bez ohledu na jejich účel nebo výsledky. Mimoto je třeba uvést, že Soudní dvůr již v rámci konstatování, že nemá být provedena oprava odeřené daně, zohlednil skutečnost, že odpad pocházející z nemovitostí, které byly pořízeny v režimu odeřené DPH a následně byly řádně zbourány, byl dále prodán v rámci zdanitelných transakcí na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 35).

34 Takové okolnosti tudíž nemohou vést k přerušení úzkého a přímého vztahu mezi nárokem na odpotet DPH zaplacené na vstupu při pořízení dotčeného zboží a jeho využíváním pro zdanitelná plnění na výstupu ve smyslu judikatury citované v bodě 29 tohoto rozsudku.

35 Ze všech těchto úvah vyplývá, že čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, po němž následuje prodej tohoto zboží jakožto odpadu, který byl předmětem DPH, nepředstavuje „změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu“ ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé až čtvrté otázce

36 Podstatou druhé otázky, jakož i třetí a čtvrté otázky v rozsahu, v němž se tyto otázky týkají zničeného zboží, které je třeba zkoumat společně, zda článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stal nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, po němž následuje dobrovolné zničení tohoto majetku, představuje „změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu“ ve smyslu odstavce 1 tohoto článku, a pokud ano, zda vyřazení uvedeného zboží za takových okolností představuje „řádně prokázané nebo odvodněné zničení“ nebo „řádně prokázanou či odvodněnou ztrátu“ ve smyslu odstavce 2 uvedeného článku, i když se nejedná o událost nezávislou na vůli této osoby povinné k dani, kterou tato osoba nemohla předvídat ani jí nemohla zabránit.

37 Zprv je třeba konstatovat, že zniení majetku má nutn za následek zánik jakékoli možnosti použít jej v rámci zdanitelných plní (viz obdobn rozsudek ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 35).

38 Tato skutečnost tudíž vede k přerušení úzkého a přímého vztahu mezi nárokem na odpot DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží pro zdanitelná plní na výstupu, jak je uvedeno v judikatuře připomenuté v bod 29 tohoto rozsudku, a představuje tedy „zmnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu“ ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH. To ostatně potvrzuje i zmínka v odstavci 2 tohoto článku o zniení mezi možnými výjimkami z povinnosti provést opravu.

39 Zadruhé, pokud jde o význam a rozsah pojmů „zniení“ a „ztráta“ ve smyslu čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH, v případě neexistence definice musí být tyto pojmy chápány v souladu s obvyklým významem těchto pojmů v běžném jazyce, přičemž se zohlední zejména kontext, ve kterém se používají (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, bod 22 a citovaná judikatura).

40 V běžném jazyce označuje výraz „zniení“ ěinnost zásadního pozmění předmětu, jeho odstranění demolicí, likvidací. Výraz „ztráta“, vztahuje-li se k majetku, znamená být zbaven věci, kterou jsme vlastnili nebo užívali. Z toho vyplývá, že ztráta majetku nemůže vyplývat z dobrovolného jednání jeho vlastníka nebo držitele, zatímco v případě zniení to není vyloueno.

41 Pokud jde o kontext výjimek stanovených v čl. 185 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH a jejich cíl, je třeba uvést, že ustanovení upravující podobné výjimky bylo dříve vloženo do čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Přípravné práce k posledně uvedenému ustanovení uvádějí, že těmito výjimkami považoval normotvůrce Společenství za nezbytné omezit v případě zániku majetku, který vedl k odpotu DPH na vstupu, povinnost opravy na případy neodvratného zániku, aby se zabránilo tomu, že se ztráta daňové povahy může připojit k hospodářské ztrátě, pokud je předložena důkaz o zniení, ztrátě nebo krádeži.

42 Z těchto údajů vyplývá, že případy zniení, ztráty nebo krádeže uvedené v čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH odpovídají případům vzniklé hospodářské ztráty, ale i to, že vznik těchto skutečností musí být podle prvního pododstavce tohoto ustanovení řádně prokázán nebo odvodněn.

43 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě bylo zniení dotčeného majetku důsledkem ěinnosti osoby povinné k dani, je třeba mít za to, že se jedná o „zniení“, nikoli o „ztrátu“ ve smyslu čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH.

44 Kromě toho ze znění tohoto ustanovení ani z přípravných prací, které mohou být považovány za relevantní, nevyplývá, že zniení majetku musí být zcela nezávislé na vůli osoby povinné k dani. Jak je totiž uvedeno v bod 40 tohoto rozsudku, nelze vyloučit, že v určitých případech uvedené zniení předpokládá její dobrovolný zásah.

45 Tak je tomu zejména v případě zniení majetku, o němž bylo rozhodnuto poté, co bylo konstatováno, že se tento majetek stal nevhodným k použití v rámci obvyklých hospodářských ěinností osoby povinné k dani. V tomto ohledu je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942,

bod 43, jakož i citovaná judikatura).

46 Nicméně k tomu, aby se na zničení zboží, které je součástí majetku osoby povinné k dani, vztahoval § 185 odst. 2 směrnice o DPH, musí být řádně doloženo nebo odvozeno a lze zohlednit pouze zničení majetku, o němž bylo rozhodnuto z důvodu objektivní ztráty užitečnosti tohoto majetku v rámci obvyklých hospodářských činností osoby povinné k dani, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

47 Ve zbývajících částech v rozsahu, v němž předkládající soud uvádí rovněž skutečnost, že určitý majetek, který vedl k opravám, o které se jedná ve věci v původním řízení, byl „odstraněn“, musí rovněž ověřit, zda okolnosti, na které se tento pojem konkrétně vztahuje, odpovídají nezvratnému zániku tohoto majetku. Takové způsoby odstranění majetku, jako je jeho uložení na skládku, musí být považovány za způsoby, které vedou k jeho „zničení“ ve smyslu § 185 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, jelikož konkrétně vedou k nezvratnému zániku tohoto majetku.

48 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že § 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vyřazení zboží, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, po němž následuje dobrovolné zničení tohoto zboží, představuje „zmaření okolností zohledněných při výpočtu výše odpadu“ ve smyslu odstavce 1 tohoto článku. Taková situace však představuje „zničení“ ve smyslu odst. 2 prvního pododstavce uvedeného článku bez ohledu na jeho dobrovolnou povahu, takže tato zmaření nezakládá povinnost provést opravu, pokud je toto zničení řádně prokázáno nebo odvozeno a pokud uvedené zboží objektivně ztratilo veškerý užitek v rámci hospodářské činnosti osoby povinné k dani. Řádně prokázané odstranění zboží musí být postaveno na rovně jeho zničení, pokud konkrétně vede k nezvratnému zániku tohoto zboží.

K páté otázce

49 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu, položené pro případ záporné odpovědi na první nebo druhou otázku, je, zda § 185 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, která stanoví opravu DPH odečtené na vstupu při pořízení zboží, pokud bylo vyřazeno, jelikož osoba povinná k dani, měla za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností bez ohledu na to, zda bylo následně předemtem prodeje podléhajícího DPH nebo bylo zničeno nebo odstraněno řádně doloženým nebo odvozeným způsobem.

50 Z poslední části této otázky vykládané ve světle předkládacího rozhodnutí, zejména též a tvrdé otázky, jakož i okolností sporu v původním řízení, však vyplývá, že předkládající soud se touto otázkou konkrétně táže na požadavek provést za takových okolností opravu DPH odečtené na vstupu nejen s ohledem na povinnost provést opravu stanovenou v § 185 odst. 1 směrnice o DPH, ale rovněž s ohledem na některé výjimky z této povinnosti uvedené v odstavci 2 tohoto článku, a tedy s ohledem na všechna ustanovení uvedeného článku 185.

51 Kromě toho ze stejných důvodů není třeba odpovídat na tuto otázku, pouze v případě záporné odpovědi na první otázku, která se týká prodeje vyřazeného zboží jako odpadu, nebo na druhou otázku týkající se zničení vyřazeného zboží. Odpověď na pátou otázku totiž může být relevantní i v případě kladné odpovědi na jednu z těchto dvou otázek.

52 Za těchto okolností přísluší Soudnímu dvoru sformulovat otázku, která mu byla položena, s cílem poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, který projednává (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 61 a citovaná judikatura).

53 Je tudíž třeba mít za to, že podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 185 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, která stanoví opravu DPH odečtené na vstupu při pořízení zboží, pokud bylo toto zboží vyženo, jelikož osoba povinná k dani měla za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, nezávisle na skutečnosti, že toto zboží bylo následně prodáno prodeje podléhajícího DPH nebo bylo zničeno nebo odstraněno řádně doloženým nebo odvodným způsobem.

54 S ohledem na všechny úvahy, které odvodnily odpovědi na první až čtvrtou otázku, uvedené v bodech 35 a 48 tohoto rozsudku, jsou přitom taková vnitrostátní ustanovení neslučitelná s čl. 185 odst. 1 a odst. 2 prvním pododstavcem směrnice o DPH.

55 Kromě toho zničení majetku není jedním z případů, kdy čl. 185 odst. 2 druhý pododstavec této směrnice umožňuje členským státům vyžadovat opravu odpoté daně.

56 V důsledku toho je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, která stanoví opravu DPH odečtené na vstupu při pořízení zboží, pokud bylo toto zboží vyženo, jelikož osoba povinná k dani měla za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, a pokud následně toto zboží bylo buď prodáno prodeje podléhajícího DPH, nebo bylo zničeno nebo odstraněno způsobem, který konkrétně znamená jeho nevratný zánik, pokud je toto zničení řádně prokázáno nebo odvodněno a pokud uvedené zboží objektivně ztratilo veškerý užitek v rámci hospodářských činností osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

57 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 (devátý senát) rozhodl takto:

1) Článek 185 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty,

musí být vykládán v tom smyslu, že

vyžení zboží, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, po němž následuje prodej tohoto zboží jakožto odpadu, který byl prodán z přidané hodnoty (DPH), nepředstavuje „změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu“ ve smyslu tohoto ustanovení.

2) Článek 185 směrnice 2006/112/ES

musí být vykládán v tom smyslu, že

vyžení zboží, o němž měla osoba povinná k dani za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodářských činností, po němž následuje dobrovolné zničení tohoto zboží, představuje „změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpotu“ ve smyslu odstavce 1 tohoto článku. Taková situace však představuje „zničení“ ve smyslu odst. 2 prvního pododstavce uvedeného článku bez ohledu na jeho dobrovolnou povahu, takže tato změna nezakládá povinnost provést opravu, pokud je toto zničení řádně prokázáno nebo odvodněno a pokud uvedené zboží objektivně ztratilo veškerý užitek v rámci hospodářské činnosti osoby povinné k dani. Řádně prokázané odstranění zboží musí být

postaveno na rove? jeho zni?ení, pokud konkrétn? vede k nezvratnému zániku tohoto zboží.

3) ?lánek 185 sm?rnice 2006/112

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání ustanovením vnitrostátního práva, která stanoví opravu DPH ode?tené na vstupu p?i po?ízení zboží, pokud bylo toto zboží vy?azeno, jelikož osoba povinná k dani m?la za to, že se stalo nepoužitelným v rámci jejích obvyklých hospodá?ských ?inností, a pokud následn? toto zboží bylo bu? p?edm?tem prodeje podléhajícího DPH, nebo bylo zni?eno nebo odstran?no zp?sobem, který konkrétn? znamená jeho nevratný zánik, pokud je toto zni?ení ?ádn? prokázáno nebo od?vodn?no a pokud uvedené zboží objektivn? ztratilo veškerý užitek v rámci hospodá?ských ?inností osoby povinné k dani.

Podpisy

* Jednací jazyk: bulharština.