

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

zo 4. mája 2023 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 185 – Úprava odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe – Vyradený tovar – Následný predaj ako odpad – Riadne preukázané alebo potvrdené zníženie alebo zlikvidovanie“

Vo veci C-127/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrchoven administrativen съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko) zo 16. februára 2022 a doručený Súdnemu dvoru 22. februára 2022, ktorý súvisí s konaním:

„Bulgarska telekomunikacionna kompania“ EAD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovo-osiguritelna praktika“ – Sofia,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory L. S. Rossi, sudcovia J.-C. Bonichot a O. Spineanu-Matei (spravodajkyňa),

generálna advokátka: T. Žapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Bulgarska telekomunikacionna kompania“ EAD, v zastúpení: O. P. Chadžijski a T. M. Mollahasan, advokati,
- Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovo-osiguritelna praktika“ – Sofia, v zastúpení: T. Todorov,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Drambozova, J. Jokubauskaitė a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

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, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi „Bulgarska telekomunikacionna kompania“ EAD (ďalej len „BTK“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dannoosiguritelna praktika“ – Sofia (riaditeľ Riaditeľstva pre opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia, Sofia, Bulharsko), týkajúceho sa rozhodnutia generálneho daňového inšpektora Teritorialna Direkcija na Nacionalna Agencija za Prichodite (Oblasť riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko), oddelenie pre veľkých daňovníkov a poisťovateľov, ktorým bola zamietnutá žiadosť spoločnosti BTK o vrátenie súm, ktoré zaplatila z titulu úprav pôvodne uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) vykonaných z dôvodu vyradenia rôznych investičných aktív a zložiek skladových zásob v rokoch 2014 – 2017.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 168 písm. a) smernice o DPH 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“.

4 V článku 184 tejto smernice sa uvádza:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

5 Podľa článku 185 uvedenej smernice:

„1. 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.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia [zniženia – *neoficiálny preklad*], straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

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

6 V článku 186 tejto smernice sa uvádza, že členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie jej článkov 184 a 185.

Bulharské právo

7 Zakon za danok vŕchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 21. júla 2006 (DV č. 63 zo 4. augusta 2006, s. 8), v znení uplatniteľnom od 1. januára 2017 (ďalej len

„ZDDS“), v ?lánku 78 stanovuje:

„1. DPH odpo?ítaná na vstupe je suma dane, ktorú zdanite?ná osoba pod?a tohto zákona odpo?ítala v roku uplatnenia práva na odpo?ítanie dane.

2. V prípade zmeny zdanite?ného základu, odstúpenia od dodania alebo zmeny typu dodania je zdanite?ná osoba povinná upravi? výšku odpo?ítanej DPH.

...“

8 ?lánok 79 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Každá zdanite?ná osoba, ktorá v celom rozsahu, ?iasto?ne alebo pomerne k úrovni používania na ú?ely nezávislého výkonu podnikate?skej ?innosti uskuto?nila odpo?ítanie dane vo vz?ahu k tovaru, ktorý vyrobila, nadobudla alebo doviezla, si v prípade zni?enia, zistenia neexistencie alebo vyradenia tohto tovaru vypo?íta a je povinná zaplati? da? vo výške rovnajúcej sa sume DPH odpo?ítanej na vstupe.“

9 Výnimky alebo obmedzenia úpravy DPH odpo?ítanej na vstupe sú stanovené v ?lánku 80 tohto zákona, ktorý v odseku 2 stanovuje:

„Úprava odpo?ítanej dane pod?a ?lánku 79 sa nevykoná v týchto prípadoch:

1. zni?enie, zánik alebo vyradenie, spôsobené vyššou mocou, ako aj v prípade zni?enia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je pod?a zákona o spotrebnej dani a da?ovom sklade pod doh?adom príslušných orgánov;

2. zni?enie, zánik alebo vyradenie, spôsobené poruchami alebo nehodami, pri ktorých dotknutá osoba môže preukáza?, že ich nezaprí?nila ona samotná alebo osoba, ktorá majetok používa;

3. zánik, ktorý je dôsledkom zmeny fyzikálnych a chemických vlastností v bežnom rozsahu zodpovedajúcom normám stanoveným pre limitné hodnoty prirodzeného úbytku látky, a zánik tovaru po?as jeho skladovania a prepravy v súlade s regula?ným aktom alebo štandardmi a normami podniku;

4. technická vada v rámci limitov tolerancie, ktoré sú pre príslušný postup alebo ?innos? stanovené v technickej dokumentácii;

5. vyradenie z dôvodu uplynutia doby trvanlivosti, ktorá bola stanovená v súlade s požiadavkami právnej normy;

6. vyradenie dlhodobého hmotného majetku, ak je jeho ?istá ú?tovná hodnota nižšia ako 10 % jeho pôvodnej hodnoty.“

10 ?lánok 79 ods. 3 a ?lánok 80 ods. 2 ZDDS v znení uplatnite?nom pred 1. januárom 2017 (?alej len „ZDDS v predchádzajúcom znení“) obsahovali ustanovenia podobné tým, ktoré sú uvedené v bodoch 8 a 9 tohto rozsudku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 BTK je spoločnosť založená pod?a bulharského práva, ktorá pôsobí v oblasti telekomunikácií. Táto spoločnosť je zdanite?nou osobou na ú?ely DPH, pokia? ide o jej ?innos? spo?ívajúcu predovšetkým v poskytovaní telekomunika?ných služieb. Na ú?ely svojej ?innosti nadobúda rozli?ný investí?ný majetok a na ú?ely ?alšieho predaja aj mobilné komunika?né

prístroje a rozličné potrebné alebo doplnkové zariadenia na používanie služieb, ktoré poskytuje. DPH zaplatená pri týchto nadobudnutiach podlieha odpôčítaniu.

12 V období od októbra 2014 do decembra 2017 uskutočnila BTK vyradenie rozličného majetku, ako sú inštalácie, zariadenia alebo prístroje, o ktorých sa usudzuje, že sa stali nevhodnými na používanie alebo predaj z rôznych dôvodov, a to predovšetkým z dôvodu ich opotrebovania, vadnosti, alebo zastaranosti či neprispôsobenosti. K tomuto vyradeniu došlo v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou. Konkrétne spočívalo v úctovnom vyčatí dotknutého majetku zo súvahy spoločnosti. Následne bola určená časť tohto majetku predaná ako odpad tretím podnikom, ktoré sú zdaniteľnými osobami, a zvyšná časť bola zničená alebo zlikvidovaná.

13 Uvedené vyčarovacie transakcie viedli k úpravám, ktoré mali za následok odvedenie DPH, ktorá bola odpôčítaná na vstupe v súvislosti s dotknutými tovarmi, štátu. Tieto úpravy boli vykonané na základe článku 79 ods. 3 ZDDS v predchádzajúcom znení, pokiaľ ide o obdobie rokov 2014 – 2016, a na základe článku 79 ods. 1 ZDDS od 1. januára 2017.

14 Dňa 18. januára 2019 podala BTK žiadosť o to, aby jej boli vrátené sumy, ktoré zaplatila v rámci uvedených úprav. Táto žiadosť sa týkala celkovej sumy 1 304 090,54 bulharského leva (BGN) (približne 666 770 eur). V danej súvislosti uvedená spoločnosť tvrdila, že článok 79 ods. 1 ZDDS a článok 79 ods. 3 ZDDS v predchádzajúcom znení sú nezlučiteľné s článkom 185 ods. 2 smernice o DPH.

15 Táto žiadosť o vrátenie bola zamietnutá rozhodnutím generálneho daňového inšpektora Oblastného riaditeľstva Národnej agentúry pre verejné príjmy, oddelenie pre veľkých daňovníkov a poisťovateľov, prijatým 5. decembra 2019. Toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím riaditeľstva Riaditeľstva pre opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia v Sofii z 18. februára 2020.

16 Taktiež bola zamietnutá žaloba, ktorú proti tomuto rozhodnutiu podala BTK na Administrativen съд София град (Správny súd Sofia, Bulharsko), a to rozsudkom z 18. mája 2021. Tento súd uviedol, že vyradenie majetku nemusí v súlade s článkom 80 ods. 2 ZDDS viesť k úprave, pokiaľ je splnená jedna z podmienok stanovených v tomto ustanovení, čo tak však v danom prípade nebolo.

17 Proti tomuto rozsudku bol podaný opravný prostriedok na Vърховен административен съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko), ktorý je súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

18 Tento súd spresňuje, že vyradenie majetku spočíva v jeho úctovnom vyčatí zo súvahy a že tento pojem sa v bulharskom práve vykladá tak, že sa pod ním myslia aktíva alebo položky skladových zásob, ktoré sa stali nepoužiteľnými alebo nevhodnými na účel, na aký sa mali používať, z dôvodu fyzického opotrebovania alebo poškodenia, alebo pokiaľ sú tieto zastarané a už ich nemožno používať alebo predávať. V podstate konštatuje, že tento výklad znamená vyčerpanie ekonomického potenciálu dotknutého majetku v priebehu jeho používania v rámci ekonomickej činnosti podniku. V tejto súvislosti danú situáciu prirovnáva k situácii, v ktorej došlo v rámci podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby k úplnému spotrebovaniu tovaru alebo služieb, t. j. k situácii, vo vzťahu ku ktorej usudzuje, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora v nej vyčatie týchto tovarov alebo služieb z majetku zdaniteľnej osoby neznamená zmenu vo faktorech, ktoré boli použité pri určení výšky odpôčítanej dane, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH.

19 Vnútroštátny súd ďalej poukazuje na to, že článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH obsahuje taxatívny výpočet prípadov, ktoré s výhradou druhého pododseku tohto odseku

nesmú viesť k úprave DPH odpodňanej na vstupe, a usudzuje, že tieto prípady zodpovedajú situáciám, v ktorých už zdaniteľná osoba nemôže tovar použiť na následné dodanie, a to z dôvodu udalostí nezávislých od jej vôle. Daný súd zdôrazňuje, že cieľom výnimky z pravidla spoívajúceho v úprave, ktorá je upravená v takýchto prípadoch, je zabrániť tomu, aby zdaniteľnej osobe vznikla okrem ekonomickej straty aj daťová strata.

20 V tejto súvislosti vnútroštátny súd konštatuje, že zákonnosť rozhodnutia, ktoré je pred ním napadnuté, a teda riešenie sporu, o ktorom rozhoduje, si vyžaduje objasnenie určitých pojmov uvedených v článku 185 smernice o DPH.

21 V prvom rade sa zamýšľa nad prípadným vplyvom skutočnosti, že v predmetnom prípade bol tovar, ktorý bol vyradený, neskôr predaný ako odpad, a to v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré však nepatria do rámca obvyklej ekonomickej činnosti spoločnosti BTK, ktorú táto vykonáva ako zdaniteľná osoba. Ale si kladie otázku, či vyradenie predstavuje zmenu vo faktorech, ktoré boli použité pri určení výšky odpodňanej dane, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ bol dotknutý tovar následne zničený alebo zlikvidovaný, pričom je vylúčené akékoľvek použitie v rámci transakcií oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH. Napokon sa vnútroštátny súd, ktorý uvažuje tak, že vyradenie môže predstavovať „stratu“ v zmysle článku 185 ods. 2 prvého pododseku uvedenej smernice, zamýšľa nad tým, či je v takomto prípade podstatným faktorom to, že majetok bol objektívne zničený, alebo či sa okrem toho vyžaduje, aby to vyplývalo z udalostí, ktoré sú nezávislé od vôle zdaniteľnej osoby a ktoré táto osoba nemohla ani predvídať ani im zabrániť.

22 Za týchto okolností Vrchoven administratívny súd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 185 ods. 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru v zmysle účtovného vyčatia aktív alebo skladových zásob zo súvahy zdaniteľnej osoby na základe skutočnosti, že sa o nich usudzuje, že už od nich nemožno očakávať hospodársky prospech (pretože sú napríklad opotrebované, vadné, neprispôsobené alebo nevhodné na účel, na aký sa mali používať), predstavuje zmenu vo faktorech, ktoré boli použité pri určení výšky DPH, ktorá už bola odpodňaná na vstupe, pri nákupe predmetného tovaru, t. j. zmenu, ktorá sa objavila po podaní daťového priznania [k DPH] a na základe ktorej teda vzniká povinnosť úpravy tohto odpodňania dane, v prípade, že bol vyradený tovar následne predaný [v rámci] zdaniteľného [ho] dodaného tovaru?

2. Má sa článok 185 ods. 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru v zmysle [uvedenom v rámci prvej otázky] predstavuje zmenu vo faktorech, ktoré boli použité pri určení výšky DPH, ktorá už bola odpodňaná na vstupe, pri nákupe predmetného tovaru, t. j. zmenu, ktorá sa objavila po podaní daťového priznania [k DPH], na základe ktorej teda vzniká povinnosť úpravy tohto odpodňania dane, v prípade, že bol vyradený tovar následne zničený alebo zlikvidovaný a táto skutočnosť bola riadne preukázaná alebo potvrdená?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú, druhú alebo obidve otázky, má sa článok 185 ods. 2 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru za vyššie uvedených okolností predstavuje prípad riadne preukázaného alebo potvrdeného zničenia alebo straty majetku, pri ktorom nevzniká povinnosť vykonať úpravu DPH odpodňanej na vstupe pri nákupe tovaru?

4. Má sa článok 185 ods. 2 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že úprava DPH odpodňanej na vstupe sa v prípade riadne preukázaného alebo potvrdeného zničenia alebo straty tovaru nemá vykonať len vtedy, keď boli zničenie alebo strata zapríčinené udalosťami, ktoré sú nezávislé od vôle zdaniteľnej osoby, a táto osoba ich nemohla predvídať a zabrániť im?

5. V prípade zápornej odpovede na prvú, druhú alebo obidve otázky, bráni článok 185 ods. 1 smernice [o DPH] ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy, akým je ustanovenie článku 79 ods. 3 ZDDS [v predchádzajúcom znení] a článku 79 ods. 1 ZDDS..., ktoré pri vyradení tovaru stanovujú povinnosť vykonať úpravu DPH odpôvitanej na vstupe, aj vtedy, keď bol tento tovar následne predaný v rámci zdaniteľného dodania... alebo ak bol zničený alebo zlikvidovaný, a táto skutočnosť bola riadne preukázaná alebo potvrdená“

O prejudiciálnych otázkach

23 Hneď na úvod treba pripomenúť, že podmienky úpravy pôvodne odpôvitanej DPH, stanovené v článkoch 187 až 191 smernice o DPH, pokiaľ ide o investičný majetok, akým je napríklad niektorý tovar, ktorý bol vyradený spoločnosťou BTK, nemajú vplyv na odpoveď na uvedené otázky. Tieto ustanovenia sa totiž týkajú vzniku povinnosti vykonať úpravu, a nie podmienok prípadnej úpravy. Naproti tomu uplatniteľný režim, pokiaľ ide o vznik prípadného práva daňového orgánu vyžadovať úpravu zo strany zdaniteľnej osoby, vrátane úpravy odpôvitanej dane, ktorá sa týka investičného majetku, predstavujú články 184 až 186 smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 33 a citovanú judikatúru).

O prvej otázke

24 Prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledoval predaj tohto tovaru ako odpad, ktorý podliehal DPH, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpôvitanej dane“, v zmysle tohto ustanovenia.

25 S cieľom odpovedať na túto otázku treba najskôr pripomenúť, že mechanizmus úpravy stanovený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH tvorí nedeliteľnú súťaž režimu odpôvťu DPH, ktorý táto smernica obsahuje (rozsudok zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 32 a citovaná judikatúra).

26 Pokiaľ ide o tento režim odpôvťania, z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom zmysle slova, použije v záse nadobudnutia majetku tento majetok na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpôvť DPH splatnej alebo zaplatenej za tento majetok (rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatúra).

27 Cieľom uvedeného režimu odpôvťania je celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH tak má zabezpečiť úplnú neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na ich účely alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23 a citovaná judikatúra).

28 Ďalej, pokiaľ ide o prípadný vplyv udalostí, ku ktorým došlo po odpôvťaní, na toto odpôvťanie, treba pripomenúť, že skutočným alebo plánovaným používaním majetku alebo služieb sa určuje rozsah pôvodného odpôvťania, na ktoré má zdaniteľná osoba nárok a rozsah prípadných úprav počas nasledujúcich období (rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 25 a citovaná judikatúra).

29 Pravidlá stanovené smernicou o DPH v oblasti úpravy odpôvitanej dane tak majú za cieľ

zvýšiť presnosť odpodňtanie spôsobom zaručujúcim neutralitu DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpodňtanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom uvedených pravidiel má teda táto smernica za cieľ zachovať úzky a priamy vzťah medzi právom na odpodňtanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34 a citovaná judikatúra).

30 Pokiaľ ide napokon o vznik prípadnej povinnosti vykonať úpravu odpodňtania DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 smernice o DPH stanovuje pravidlo, podľa ktorého sa takáto úprava musí vykonať najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky tohto odpodňtania, objavujú až po podaní daňového priznania k DPH.

31 V predmetnom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zdaniteľná osoba v konečnom dôsledku predala dotknutý tovar v rámci zdaniteľných plnení. Preto treba konštatovať, že je splnená podmienka umožňujúca uplatnenie a zachovanie práva na odpodňtanie dane v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 27 tohto rozsudku, ktorou je to, že tento tovar bol použitý v rámci ekonomických činností podliehajúcich DPH. Toto uplatňovanie a toto zachovanie sú napokon nevyhnutné na zabezpečenie daňovej neutrality, ktorá predstavuje cieľ, ktorý sleduje spoločný systém DPH prostredníctvom režimu odpodňtania dane.

32 V tejto súvislosti je irelevantné to, že predaj odpadu nepatrí medzi obvyklé ekonomické činnosti zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočňuje takýto predaj, ani to, že realizovateľná hodnota dotknutého tovaru je v porovnaní s jeho pôvodnou hodnotou nižšia z dôvodu, že sa predáva ako odpad, a ani to, že z toho istého dôvodu došlo k zmene jeho pôvodnej povahy.

33 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 27 tohto rozsudku totiž za predpokladu, že sa tovar používa v rámci ekonomických činností podliehajúcich DPH, režim odpodňtania sa týka všetkých ekonomických činností zdaniteľnej osoby, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky. Napokon treba uviesť, že Súdny dvor už v rámci konštatovania, že sa nemá vykonať úprava odpodňtanej dane, zohľadnil skutočnosť, že odpad pochádzajúci z nehnuteľností, ktoré boli nadobudnuté v režime odpodňtania DPH a ktoré boli následne čiastočne zbúrané, bol ďalej predaný v rámci zdaniteľných transakcií na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2012, TEC Chaskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 35).

34 Takéto okolnosti preto nie sú takej povahy, že by mohli viesť k prerušeniu úzkeho a priameho vzťahu medzi právom na odpodňtanie DPH zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí dotknutého tovaru a použitím tohto tovaru na transakcie zdaniteľné na výstupe v zmysle judikatúry citovanej v bode 29 tohto rozsudku.

35 Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že článok 185 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa stal nepoužiteľným v rámci jej obvyklých ekonomických činností, a po ktorom nasledoval predaj tohto tovaru ako odpad, ktorý podliehal DPH, nepredstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpodňtanej dane“, v zmysle tohto ustanovenia.

O druhej až štvrtej otázke

36 Svojou druhou otázkou, ako aj treťou a štvrtou otázkou v rozsahu, v akom sa tieto týkajú zníženého majetku, pričom všetky tieto otázky treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledovalo úmyselné zníženie tohto tovaru, predstavuje „zmenu vo

faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpoítanej dane“, v zmysle odseku 1 tohto článku, a ak áno, či vyradenie uvedeného tovaru za takýchto okolností predstavuje „riadne preukázané alebo potvrdené [zničenie]“ alebo „riadne preukázanú alebo potvrdenú stratu“ v zmysle odseku 2 uvedeného článku, napriek tomu, že nejde o udalosť, ktorá by bola nezávislá od vôle tejto zdaniteľnej osoby a táto osoba ju nemohla ani predvídať ani jej zabrániť.

37 V prvom rade treba konštatovať, že zničenie tovaru má nevyhnutne za následok zánik akejkoľvek možnosti použiť ho v rámci zdaniteľných transakcií (pozri analogicky rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 35).

38 Táto skutočnosť teda znamená pretrhnutie úzkeho a priameho vzťahu medzi právom na odpoítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutého tovaru na účely transakcií zdanených na výstupe, tak ako je to uvedené v judikatúre pripomenutej v bode 29 tohto rozsudku, a predstavuje tak „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpoítanej dane“, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH. Uvedené je navyše potvrdené aj tým, že v odseku 2 tohto článku sa medzi možnými výnimkami z povinnosti vykonať úpravu uvádza aj zničenie.

39 V druhom rade, pokiaľ ide o význam a rozsah pojmov „[zničenie]“ a „strata“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH, v prípade neexistencie definície sa tieto pojmy musia zistiť podľa obvyklého významu týchto pojmov v bežnom jazyku, pričom sa zároveň zohľadní predovšetkým kontext, v akom sa používajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, bod 22 a citovaný judikatúru).

40 V bežnom jazyku pojem „[zničenie]“ označuje činnosť spočívajúcu v zásadnom pozmenení určitého predmetu, v odstránení jeho existencie zdemolovaním, v jeho deštrukcii. Pod pojmom „strata“ sa v prípade, že sa vzťahuje na majetok, zase myslí odňatie veci, ktorá bola vo vlastníctve alebo ku ktorému existovalo užívacie právo. Z uvedeného vyplýva, že strata majetku nemôže byť dôsledkom úmyselného úkonu jeho vlastníka alebo držiteľa, zatiaľ čo v prípade zničenia to nie je vylúčené.

41 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patria výnimky stanovené v článku 185 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH, a ich cieľ, treba poukázať na to, že ustanovenie stanovujúce podobné výnimky bolo predtým vložené do článku 20 ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Prípravné práce týkajúce sa posledného uvedeného ustanovenia naznačujú, že týmito výnimkami normotvorca Spoločenstva považoval za potrebné v prípade zániku tovaru, pri ktorom došlo k odpoítaniu DPH na vstupe, obmedziť povinnosť vykonať úpravu na prípady nepotvrdeného zániku tak, aby sa zabránilo tomu, že by sa strata daňovej povahy mohla pridať k ekonomickej strate v prípade, že bol predložený dôkaz o zničení, strate alebo krádeži.

42 Z týchto informácií vyplýva to, že prípady zničenia, straty alebo krádeže, ktoré sú uvedené v článku 185 ods. 2 smernice o DPH, zodpovedajú prípadom vzniknutej ekonomickej straty, ale aj to, že vznik týchto prípadov musí byť riadne preukázaný alebo potvrdený na základe prvého pododseku tohto ustanovenia.

43 Keďže v predmetnej veci zničenie dotknutého tovaru vyplývalo zo zásahu zdaniteľnej osoby, treba konštatovať, že ide o „[zničenie]“, a nie o „stratu“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH.

44 Okrem toho ani zo znenia tohto ustanovenia, ani z prípravných prác, ktoré možno považovať za relevantné, nevyplýva, že by zničenie majetku muselo byť úplne nezávislé od vôle

zdaniteľnej osoby. Ako sa totiž uvádza v bode 40 tohto rozsudku, nemožno vylúčiť, že za určitých okolností predpokladá uvedené zníženie úmyselný zásah tejto osoby.

45 Je to tak predovšetkým v prípade takeého zníženia majetku, o ktorom sa rozhodlo po zistení, že tento majetok sa stal nevhodným na jeho používanie v rámci obvyklých ekonomických činností zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH (rozsudok z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43, ako aj citovaná judikatúra).

46 Na to, aby sa na zníženie tovaru, ktorý je súčasťou majetku zdaniteľnej osoby, vzťahoval článok 185 ods. 2 smernice o DPH, však toto zníženie musí byť riadne preukázané alebo potvrdené a zohľadniť možno len to zníženie tovaru, o ktorom sa rozhodlo z dôvodu objektívnej straty užitočnosti tohto tovaru v rámci obvyklých ekonomických činností zdaniteľnej osoby, overenie čoho prináleží vnútroštátnemu súdu.

47 Vo zvyšnej časti, pokiaľ ide o to, že vnútroštátny súd sa zmieňuje aj o skutočnosti, že určitý tovar, pri ktorom došlo k úprave odpočítanej dane, o ktorú ide vo veci samej, bol „znižený“, tomuto súdu prináleží overiť aj to, či okolnosti, ktorých sa tento pojem konkrétne týka, zodpovedajú nezvratnému zániku tohto tovaru. Spôsoby zlikvidovania tovaru, ako napríklad jeho uloženie na skládku, treba teda považovať za také, že ich dôsledkom je „zniženie“ v zmysle článku 185 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, keďže konkrétne spôsobujú nezvratný zánik tohto tovaru.

48 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 185 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že vyradenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledovalo úmyselné zníženie tohto tovaru, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle odseku 1 tohto článku. Takáto situácia však predstavuje „zniženie“ v zmysle odseku 2 prvého pododseku uvedeného článku bez ohľadu na to, či bolo úmyselné, a teda táto zmena nezakladá povinnosť vykonať úpravu odpočítanej dane, pokiaľ je toto zníženie riadne preukázané alebo potvrdené a uvedený tovar objektívne stratil akúkoľvek užitočnosť v rámci ekonomických činností zdaniteľnej osoby. Riadne preukázané zlikvidovanie tovaru sa musí považovať za jeho zníženie, pokiaľ konkrétne znamená nezvratný zánik tohto tovaru.

O piatej otázke

49 Piatou otázkou, ktorá je položená pre prípad zápornej odpovede na prvú a/alebo druhú otázku, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú úpravu DPH odpočítanej na vstupe pri nadobudnutí tovaru v prípade, že bol tento tovar vyradený, keďže zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a to bez ohľadu na skutočnosť, že bol tento tovar následne predmetom predaja podliehajúceho DPH alebo bol znizený alebo zlikvidovaný riadne preukázaným alebo potvrdeným spôsobom.

50 Z poslednej časti tejto otázky, vnímanej s ohľadom na rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, predovšetkým z tretej a štvrtej otázky, ako aj z okolností sporu vo veci samej, pritom vyplýva, že vnútroštátny súd sa touto otázkou konkrétne zameriava na požiadavku vykonať za takýchto okolností úpravu DPH odpočítanej na vstupe, a to nielen vzhľadom na povinnosť vykonať úpravu, stanovenú v článku 185 ods. 1 smernice o DPH, ale aj na určité výnimky z tejto povinnosti, uvedené v odseku 2 tohto článku, a teda vzhľadom na všetky ustanovenia uvedeného článku 185.

51 Okrem toho z rovnakých dôvodov nie je pravda, že by bolo potrebné odpovedať na túto

otázku len v prípade zápornej odpovede na prvú otázku, ktorá sa týka predaja vyradeného tovaru ako odpad, alebo na druhú otázku, ktorá sa týka zniženia vyradeného tovaru. Aj v prípade kladnej odpovede na niektorú z týchto dvoch otázok totiž môže existovať záujem na poskytnutí odpovede na piatu otázku.

52 Za týchto okolností prináleží Súdnemu dvoru preformulovať otázku, ktorá mu bola predložená, s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť spor, ktorý prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júla 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 61 a citovaný judikatúru).

53 Preto treba konštatovať, že vnútroštátny súd sa svojou piatou otázkou pýta, či sa má článok 185 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú úpravu DPH odpočítanej na vstupe pri nadobudnutí tovaru v prípade, že bol tento tovar vyradený, keďže zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a to bez ohľadu na skutočnosť, že bol tento tovar následne predmetom predaja podliehajúceho DPH alebo bol znižený alebo zlikvidovaný riadne preukázaným alebo potvrdeným spôsobom.

54 Vzhľadom na všetky úvahy, ktorými sa odôvodnili odpovede na prvú až štvrtú otázku a ktoré sú uvedené v bodoch 35 a 48 tohto rozsudku, sú takéto vnútroštátne ustanovenia nezlučiteľné s článkom 185 ods. 1 a článkom 185 ods. 2 prvým pododsekom smernice o DPH.

55 Okrem toho zničenie tovaru nie je jedným z prípadov, v ktorých článok 185 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice umožňuje členským štátom predsa len vyžadovať úpravu odpočítanej dane.

56 V dôsledku toho treba na piatu otázku odpovedať tak, že článok 185 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú povinnosť vykonať úpravu DPH odpočítanej na vstupe pri nadobudnutí tovaru v prípade, že bol tento tovar vyradený z dôvodu, že zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a následne bol tento tovar buď predmetom predaja podliehajúceho DPH, alebo bol znižený či zlikvidovaný spôsobom, ktorý konkrétne znamená jeho nezvratný zánik, pokiaľ je toto zničenie riadne preukázané alebo potvrdené a uvedený tovar objektívne stratil akúkoľvek užitočnosť v rámci ekonomických činností zdaniteľnej osoby.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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:

1. 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:

vyradenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledoval predaj tohto tovaru ako odpad, ktorý podliehal dani z pridanej hodnoty (DPH), nepredstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle tohto

ustanovenia.

2. Článok 185 smernice 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

vyraďenie tovaru, o ktorom zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledovalo úmyselné zničenie tohto tovaru, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle odseku 1 tohto článku. Takáto situácia však predstavuje „zničenie“ v zmysle odseku 2 prvého pododseku uvedeného článku bez ohľadu na to, či bolo úmyselné, a teda táto zmena nezakladá povinnosť vykonať úpravu odpočítanej dane, pokiaľ je toto zničenie riadne preukázané alebo potvrdené a uvedený tovar objektívne stratil akúkoľvek užitočnosť v rámci ekonomických činností zdaniteľnej osoby. Riadne preukázané zlikvidovanie tovaru sa musí považovať za jeho zničenie, pokiaľ konkrétne znamená nezvratný zánik tohto tovaru.

3. Článok 185 smernice 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú povinnosť vykonať úpravu DPH odpočítanej na vstupe pri nadobudnutí tovaru v prípade, že bol tento tovar vyradený z dôvodu, že zdaniteľná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a následne bol tento tovar buď predmetom predaja podliehajúceho DPH, alebo bol zničený či zlikvidovaný spôsobom, ktorý konkrétne znamená jeho nezvratný zánik, pokiaľ je toto zničenie riadne preukázané alebo potvrdené a uvedený tovar objektívne stratil akúkoľvek užitočnosť v rámci ekonomických činností zdaniteľnej osoby.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.