

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

11. května 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. a) – Článek 14 odst. 1 – Zdanitelná plnění – Pojem ‚dodání zboží za úplatu‘ – Převod nemovitosti na stát nebo na územní celek za účelem zaplacení daňového dluhu – Vyloučení“

Ve věci C-36/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyššího správního soudu, Polsko) ze dne 21. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 22. ledna 2016, v řízení

Minister Finansów

proti

Posnania Investment SA,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešić, předseda senátu, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (zpravodajka) a E. Jarašíťnas, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyní,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. února 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ministerem Finansów (ministrem financí, Polsko, dále jen „ministr“) a společností Posnania Investment SA (dále jen „Posnania“), jehož

předmětem je otázka, zda dani z přidané hodnoty (DPH) podléhá operace, v rámci níž tato společnost převedla na územní celek vlastnictví k nemovitosti jako kompenzaci za dluh daňové povahy.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice o DPH v čl. 2 odst. 1 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Podle čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

6 Článek 16 směrnice o DPH stanoví:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, ponechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji pokud použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.

Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu.“

Polské právo

7 Článek 2 bod 6 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004, ve znění změn (Dz. U. 2011, č. 177, částka 1054, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Hovoří-li se v dalších ustanoveních o zboží, rozumí se jím věci, jejich části, jakož i energie v jakékoli formě.“

8 Článek 5 odst. 1 bod 1 tohoto zákona má následující znění:

„Základem daně ze zboží a služeb je: dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečně v tuzemsku.“

9 §lánek 7 odst. 1 uvedeného zákona zní:

„Dodáním zboží uvedeným v §l. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí p?evod práva nakládat se zbožím jako vlastník [...]“

10 Podle §l. 15 odst. 1 téhož zákona:

„Osobou povinnou k dani se rozumí právnické osoby, organiza?ní jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatn? vykonávají n?kterou z ekonomických ?inností uvedených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.“

11 §lánek 15 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„Ekonomickou ?inností se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání, a to i tehdy, když byla ?innost uskute?n?na jednorázov? za okolností nasv?d?ujících tomu, že existoval zám?r provozovat ?innost opakovan?. Za ekonomickou ?innost se považuje rovnž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

12 §lánek 66 ordynacje podatkowe ze dne 29. srpna 1997 (zákon o správ? daní, Dz. U. 2015, ?ástka 613) zní následovn?:

„§ 1. Zvláštním p?ípadem zániku da?ového dluhu je p?evod vlastnického práva k v?cem nebo k majetkovým práv?m:

- 1) na státní pokladnu – jako vyrovnání da?ových nedoplatk? u daní, jejichž výnos je sou?ástí státního rozpo?tu
- 2) na obec, okres nebo vojvodství – jako vyrovnání da?ových nedoplatk? u daní tvo?ících jejich rozpo?tové p?íjmy,

§ 2. P?evod se provede na žádost osoby povinné k dani:

- 1) v p?ípad?, který je uveden v § 1 bod? 1, na základ? smlouvy uzav?ené se souhlasem ?editele p?íslušné da?ové správy nebo ?editele p?íslušného celního ú?adu mezi p?ednostou okresu vykonávajícím úkoly úst?ední správy a osobou povinnou k dani;
- 2) v p?ípad?, který je uveden v § 1 bod? 2, na základ? smlouvy uzav?ené mezi starostou, primátorem m?sta, p?ednostou okresu nebo maršálkem vojvodství a osobou povinnou k dani.

[...]

§ 4. V p?ípadech, které jsou uvedeny v § 1, je dnem zániku da?ového dluhu den p?evodu vlastnického práva k v?cem nebo k majetkovým práv?m.

[...]“

Spor v p?evodním ?ízení a p?edb?žná otázka

13 Posnania je spole?ností založenou podle polského práva, která vykonává ekonomickou ?innost v oblasti obchodu s nemovitostmi. Z tohoto d?vodu je osobou povinnou k DPH. Za ú?elem vyrovnání nedoplatk? z d?vodu nezaplacení dan?, kterou m?la odvést, navrhla obci Czerwonak (Polsko, dále jen „obec“) uzav?ít podle §látku 66 zákona o správ? daní smlouvu, jejímž

předmětem by byl převod jejího vlastnického práva k nezastavěnému pozemku na uvedenou obec.

14 Tato smlouva, která byla uzavřena dne 5. února 2013, vedla k zániku části daňového dluhu společnosti Posnania souběžně s převodem vlastnického práva k uvedené nemovitosti na obec.

15 Společnost Posnania podala k ministrovi žádost o závazné daňové stanovisko, zda v takovéto situaci podléhá transakce uzavřená s obcí DPH, a zda je proto povinna vystavit příslušnou fakturu.

16 Společnost Posnania ve své žádosti uvedla, že předmětná transakce nemůže podléhat DPH; odvolala se přitom na judikaturu předkládajícího soudu, Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyššího správního soudu, Polsko), podle níž převod vlastnického práva k věci na státní pokladnu za účelem vyrovnání daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí státního rozpočtu, není plněním podléhajícím DPH.

17 Ministr v závazném daňovém stanovisku ze dne 10. května 2013 zastával názor, že převod vlastnického práva k nemovitosti ze společnosti Posnania na obec vede k tomu, že poslední uvedená disponuje všemi výsadami vlastníka, a uvedený převod vlastnického práva za účelem vyrovnání daňových nedoplatků proto představuje dodání zboží za úplatu ve smyslu polských právních předpisů, které v zásadě podléhá DPH.

18 Společnost Posnania podala k Wojewódzkimu Sądu Administracyjnymu w Warszawie (vojvodskému správnímu soudu ve Varšavě, Polsko) žalobu na neplatnost uvedeného závazného daňového stanoviska.

19 Uvedený soud rozsudkem ze dne 13. února 2014 žalobu vyhovl a zrušil toto závazné daňové stanovisko, přičemž konstatoval, že daňová povinnost k DPH může vzniknout v případě převodu vlastnického práva na základě příkazu veřejného orgánu nebo na základě zákona, pod podmínkou, že převod byl proveden za protiplnění. Vzhledem k tomu, že podle polského práva tomu v projednávaném případě tak nebylo, uvedený soud rozhodl, že převod vlastnického práva k věci na státní pokladnu za účelem vyrovnání daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí státního rozpočtu, není plněním podléhajícím DPH.

20 Uvedený rozsudek byl předmětem kasačního opravného prostředku, který podal ministr k předkládajícímu soudu.

21 Tento soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce upesnil, že by postavení společnosti Panonia jako osoby povinné k dani nebylo zpochybněno, přesto vzniká otázka, zda je možné za „dodání zboží za úplatu“ ve smyslu směrnice o DPH považovat převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníka, který byl proveden jako protiplnění za daňový dluh.

22 Uvedený soud v této souvislosti připomíná vlastní judikaturu, podle níž převod vlastnického práva k věci na státní pokladnu za účelem vyrovnání daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí státního rozpočtu, není plněním podléhajícím DPH, neboť daň není penžitým plněním, které může být získáno jako protiplnění za jiné plnění, protože základním znakem daně je její jednostrannost.

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

„Představuje převod vlastnického práva k pozemku (věci) osobou povinnou k DPH na:

a) státní pokladnu – jako vyrovnání daňových nedoplatků u daní, jejichž výnos je součástí

státního rozpočtu, neb

b) obec, okres nebo vojvodství – jako vyrovnání daňových nedoplatků u daní tvořících jejich rozpočtové příjmy, jež má za následek zánik daňového dluhu, zdanitelné plnění (dodání zboží za úplatu) ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice [o DPH]“

K předložené otázce

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že převod vlastnického práva k nemovitosti osobou povinnou k DPH na státní pokladnu členského státu nebo na územní celek tohoto státu, uskutečněný, stejně jako ve věci v původním řízení, za účelem zaplacení daňového nedoplatku, představuje dodání zboží za úplatu podléhající DPH.

25 Úvodem je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 39).

26 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmětem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

27 Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za „ekonomickou činnost“ se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.

28 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH definuje „dodání zboží“ jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

29 Pokud jde o plnění, o které se jedná ve věci v původním řízení, je nesporné, že zaprvé smlouva uzavřená mezi společnostmi Posnania a obcí vedla k převodu vlastnického práva k nemovitosti, a zadruhé, že společnost Posnania je osobou povinnou k dani.

30 Zatřetí podmínka místa dodání zboží je nesporně splněna, neboť k plnění došlo na území členského státu, konkrétně Polska.

31 Pokud jde za čtvrté o případnou úplatnou povahu převodu vlastnického práva k nemovitosti na veřejný subjekt, v projednávaném případě převodu pozemku na obec, za účelem zaplacení daňových nedoplatků, je třeba poukázat na to, že dodání zboží je uskutečněné „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH pouze tehdy, pokud mezi dodavatelem a kupujícím existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, při němž cena obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu dodaného zboží (rozsudky ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 26, a ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 32).

32 Je sice pravda, že v projednávaném případě mezi převodcem nemovitosti a jejím nabyvatelem skutečně existuje právní vztah jako mezi věřitelem a jeho dlužníkem.

33 Nicméně platební povinnost poplatníka jakožto dlužníka daňového dluhu vůči daňové správě jakožto věřiteli tohoto dluhu má jednostrannou povahu, neboť zaplacení daně uvedeným poplatníkem vede pouze k zákonnému zániku dluhu, byť tak, jako v projednávaném případě, u jiní prostřednictvím převodu nemovitosti.

34 Daň totiž představuje povinný odvod vybíraný autoritativně veřejnou mocí z majetku osob

podléhajících její daňové pravomoci. Tento odvod je určen k tomu, aby se prostřednictvím veřejného rozpočtu použil na veřejné prospěšné služby. Takovýto odvod, bez ohledu na to, zda se jedná o peněžitou částku, nebo jako v projednávaném případě o hmotný majetek, nevede k plnění ze strany veřejného orgánu, a tedy ani k žádnému protiplnění ze strany osoby povinné k dani.

35 Nejedná se proto o právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, ve smyslu judikatury Soudního dvora uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku.

36 V tomto rozsahu nelze plnění spočívající v převodu majetku za účelem zaplacení, jehož účelem je zánik daňového dluhu, považovat za plnění za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a nemůže podléhat DPH.

37 Je však třeba dodat, že přestože vnitrostátní soud má jako jediný pravomoc posoudit skutkové okolnosti, jež jsou dány v původním řízení, a vykládat vnitrostátní právní předpisy, Soudní dvůr, který má poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečné odpovědi, má v rámci řízení o předběžné otázce pravomoc poskytnout vodítka, jež se opírají o spis ve věci v původním řízení, jakož i o vyjádření, která mu byla předložena a jež předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (rozsudek ze dne 24. února 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 32).

38 Pokud jde o takové plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, je třeba poznamenat, že nelze vyloučit, že osoba povinná k dani, jako je společnost Posnania, v postavení osoby povinné k DPH již v souvislosti s nemovitostí, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, provedla odpoutání daně na vstupu.

39 V této souvislosti, jak uvedla generální advokátka v bodě 44 svého stanoviska, sice existuje riziko nezdanění konečné spotřeby, toto riziko je však pokryto ustanoveními článku 16 směrnice o DPH.

40 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že cílem posledně uvedeného ustanovení je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která použije zboží pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatří zboží stejného druhu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23 a citovaná judikatura).

41 Za účelem dosažení tohoto cíle článek 16 směrnice o DPH stanoví, že použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, ponechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecně řečeno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná (rozsudek ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 24).

42 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že převod vlastnického práva k nemovitosti osobou povinnou k DPH na státní pokladnu členského státu nebo na územní celek tohoto státu, uskutečněný, stejně jako ve věci v původním řízení, za účelem zaplacení daňového nedoplatku, nepředstavuje dodání zboží za úplatu podléhající DPH.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k

rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že převod vlastnického práva k nemovitosti osobou povinnou k dani z přidané hodnoty na státní pokladnu členského státu nebo na územní celek tohoto státu, uskutečněný, stejně jako ve věci v původním řízení, za účelem zaplacení daňového nedoplatku, nepředstavuje dodání zboží za úplaty podléhající dani z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.