

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 11. mája 2017 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. a) – článok 14 ods. 1 – Zdaniteľné plnenia – Pojem ‚dodanie tovaru za protihodnotu‘ – Postúpenie nehnuteľnosti štátu alebo územnej samosprávy s cieľom zaplatiť daňový dlh – Vylúčenie“

Vo veci C-36/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 21. septembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 22. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

Minister Finansów

proti

Posnania Investment SA,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (spravodajkyňa) a E. Jarašinas,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. februára 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 14 ods. 1 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 konania, ktorého účastníkmi sú Minister Finansów (minister

financií, Poľsko, ďalej len „minister“) a spoločnosť Posnania Investment SA (ďalej len „Posnania“), vo veci povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty (DPH) z plnenia, v rámci ktorého táto spoločnosť previedla vlastnícke právo k nehnuteľnosti na územnú samosprávu ako vyrovnanie daňového dlhu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Smernica o DPH v článku 2 ods. 1 stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Podľa článku 14 ods. 1 uvedenej smernice sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

6 Podľa článku 16 smernice o DPH:

„Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpísaná.“

Použitie tovaru na obchodné účely ako vzorky alebo dary nízkej hodnoty sa však nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.“

Poľské právo

7 Článok 2 bod 6 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004, zmenený a doplnený (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„Keď sa v ďalších ustanoveniach spomína ‚tovar‘, rozumejú sa tým veci a ich časti, ako aj energia v akejkoľvek podobe.“

8 Článok 5 ods. 1 bod 1 tohto zákona znie:

„Dani z tovaru a služieb podliehajú: dodanie tovaru a poskytovanie služieb uskutočnené za protihodnotu na vnútroštátnom území.“

9 § 7 ods. 1 uvedeného zákona znie:

„Pod dodaním tovaru v zmysle § 5 ods. 1 bodu 1 sa rozumie prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ...“

10 Podľa znenia § 15 ods. 1 toho istého zákona:

„Zdaniteľné osoby sú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť v zmysle odseku 2, odhládnuť od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

11 § 15 ods. 2 zákona o DPH stanovuje:

„Za ekonomickú činnosť je považovaná každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání, a to aj vtedy, ak bola vykonaná činnosť iba raz za okolností svedčiacich o úmysle vykonávať túto činnosť opakovane. Ekonomickou činnosťou je takisto trvalé využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu.“

12 § 66 ordynacja podatkowa z 29. augusta 1997 (ďalší poriadok, Dz. U. z roku 2015, položka 613) znie:

„§ 1. Osobitným prípadom zániku ďalšieho dlhu je prevod vlastníckeho práva k veciam alebo majetkových práv:

1. na štátnu pokladnicu – ako forma vyrovňania ďalších nedoplatkov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu;
2. na obec, okres alebo vojvodstvo – ako forma vyrovňania ďalších nedoplatkov, ktoré sú príjmom ich rozpočtov.

§ 2. Prevod sa uskutoční na žiadosť zdaniteľnej osoby:

1. v prípadoch uvedených v odseku 1 bode 1 na základe zmluvy uzavretej so súhlasom príslušného riaditeľa ďalšej správy alebo príslušného riaditeľa colného úradu medzi predsedom okresu plniacim úlohy centrálnej správy a zdaniteľnou osobou;
2. v prípadoch uvedených v odseku 1 bode 2 na základe zmluvy uzavretej medzi starostom, primátorom, predsedom okresu alebo maršalom vojvodstva a zdaniteľnou osobou.

...

§ 4. V prípadoch uvedených v odseku 1 je dôvodom zániku ďalšieho dlhu deň prevodu vlastníckeho práva k veciam alebo majetkových práv.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Posnania je spoločnosť založená podľa poľského práva, ktorá svoju ekonomickú činnosť vykonáva v oblasti obchodu s nehnuteľnosťami. Z tohto dôvodu je zdaniteľnou osobou na účely

DPH. Na účely vyrovnania nedoplatkov z dôvodu neuhradenia vyrubenej dane navrhla obci Czerwonak (Poľsko, ďalej len „obec“) uzavrieť podľa článku 66 daňového poriadku zmluvu, ktorej predmetom je prevod jej vlastníckeho práva k nezastavanému pozemku na obec.

14 Touto zmluvou, uzavretou 5. februára 2013, súbežne s prevodom vlastníckeho práva k uvedenej nehnuteľnosti na obec zanikla časť daňového dlhu spoločnosti Posnania.

15 Posnania podala ministrovi žiadosť o záväzné daňové stanovisko, aby zistila, či v takej situácii podlieha transakcia uzavretá s obcou DPH a či je v dôsledku toho povinná vystaviť príslušnú faktúru.

16 Posnania vo svojej žiadosti uvádza, že predmetná transakcia nepodlieha DPH, pričom sa odvoláva na judikatúru vnútroštátneho súdu, ktorým je Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), podľa ktorého prevod vlastníckeho práva k veciam na štátnu pokladnicu ako vyrovnanie daňových nedoplatkov pri daniach, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, nie je transakciou podliehajúcou DPH.

17 Minister vo svojom záväznom daňovom stanovisku z 10. mája 2013 konštatoval, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti zo spoločnosti Posnania na obec vedie k tomu, že táto obec má všetky práva vlastníka a že v prípade tohto prevodu vlastníckeho práva ako vyrovnania daňových nedoplatkov ide o dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle poľských právnych predpisov, ktoré v zásade podlieha DPH.

18 Posnania podala na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd vo Varšave, Poľsko) žalobu o neplatnosť uvedeného záväzného daňového stanoviska.

19 Uvedený súd rozsudkom z 13. februára 2014 žalobe vyhovel a zrušil toto záväzné daňové stanovisko, pričom konštatoval, že daňová povinnosť zaplatiť DPH môže v prípade prevodu vlastníckeho práva k veci vzniknúť, keď sa prevod uskutoční na úradný pokyn alebo podľa zákona, avšak len pod podmienkou, že sa zaplatí protihodnota. Vzhľadom na to, že podľa poľského práva to v prejednávanej veci tak nebolo, uvedený súd rozhodol, že prevod vlastníckeho práva k veci na štátnu pokladnicu ako vyrovnanie daňových nedoplatkov pri daniach, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, nepodlieha DPH.

20 Tento rozsudok bol predmetom kasačného opravného prostriedku, ktorý podal minister na vnútroštátny súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania.

21 Tento súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania spresnil, že hoci má Posnania nesporne postavenie zdaniteľnej osoby, pýta sa, či prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ možno ako vyrovnanie daňových nedoplatkov považovať za „dodanie tovaru za protihodnotu“ v zmysle smernice o DPH.

22 Uvedený súd v tejto súvislosti pripomína vlastnú judikatúru, podľa ktorej prevod vlastníckeho práva k tovaru na štátnu pokladnicu ako vyrovnanie daňových nedoplatkov pri daniach, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, nie je transakciou podliehajúcou DPH v rozsahu, v akom daň nie je peňažným plnením, ktoré sa prijíma ako náhrada za iné plnenie, pretože základným znakom dane je jej jednostrannosť.

23 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje prevod vlastníckeho práva k pozemku (veci) zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH na:

- a) štátnu pokladnicu – ako forma vyrovnania daňových nedoplatkov pri daniach, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, alebo
- b) obec, okres alebo vojvodstvo – ako forma vyrovnania daňových nedoplatkov pri daniach, ktoré sú príjmom ich rozpočtov, čo vedie k zániku daňového dlhu, zdaniteľné plnenie (dodanie tovaru za protihodnotu) v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 14 ods. 1 smernice [o DPH]“

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 ods. 1 písm. a) a článok 14 ods. 1 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely DPH na štátnu pokladnicu členského štátu alebo na územnú samosprávu takého štátu, ku ktorému došlo vo veci samej, ako úhrada daňového nedoplatku je dodaním tovaru za protihodnotu, ktoré podlieha DPH.

25 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernicou o DPH vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 39).

26 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH podlieha dani dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

27 Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Za ekonomickú činnosť sa považuje využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

28 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje „dodanie tovaru“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

29 Pokiaľ ide o plnenie dotknuté vo veci samej, je po prvé nesporné, že zmluva uzavretá medzi spoločnosťou Posnania a obcou viedla k prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, a po druhé, že Posnania má postavenie zdaniteľnej osoby.

30 Po tretie je nesporné, že je splnená podmienka miesta dodania tovaru, ktoré sa nachádza na území členského štátu, konkrétne v Poľsku.

31 Po štvrté v súvislosti s prípadnou odplatnou povahou prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti na verejný subjekt, v prejednávanej veci prevodu pozemku na obec ako forma úhrady daňových nedoplatkov, treba uviesť, že dodanie tovaru sa v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) poskytnie „za protihodnotu“ iba vtedy, ak medzi dodávateľom a príjemcom plnenia existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá dodávateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za tovar dodaný príjemcovi (rozsudky z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 26, a z 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 32).

32 V prejednávanej veci existuje medzi dodávateľom nehnuteľnosti a jej príjemcom právny vzťah, ako je ten, ktorý spája veriteľa so svojím dlžníkom.

33 Povinnosť platiť dane zaplatí daň ako dlžníka daňového dlhu voči daňovej správe ako

verite?ovi tohto dlhu je jednostranná v rozsahu, v akom zaplataenie dane uvedeným platite?om vedie iba k zákonnému zániku dlhu, aj ke? to ako v prejednávanej veci urobí prostredníctvom odovzdania nehnute?nosti.

34 Da? je totiž povinným odvodom, ktorý štát vyberá z verejnej moci z majetku osôb podliehajúcich jeho da?ovej právomoci. Tento výber dane je ur?ený na to, aby sa prostredníctvom verejného rozpo?tu použil na verejnoprospešné služby. Takýto výber dane bez oh?adu na to, ?i sa týka pe?ažnej sumy, alebo ako v prejednávanej veci hmotného majetku, nevedie k plneniu zo strany verejného orgánu, a teda ani k protiplneniu zo strany zdanite?nej osoby.

35 V dôsledku toho teda nejde o právny vz?ah, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení v zmysle judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 31 tohto rozsudku.

36 V tomto rozsahu plnenie spo?ívajúce v odovzdaní majetku ako platby, ktorého cie?om je zánik da?ového dlhu, nemožno v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH považova? za plnenie za protihodnotu a nemôže podlieha? DPH.

37 Treba však doda?, že hoci vnútroštátnemu súdu ako jedinému prislúcha posúdi? skutkové okolnosti konania vo veci samej a vyloži? vnútroštátnu právnu úpravu, v rámci prejudiciálneho konania má Súdny dvor, ktorý je príslušný poskytnú? vnútroštátnemu súdu užito?né odpovede, právomoc poskytnú? mu usmernenia vychádzajúce zo spisu vo veci samej, ako aj z pripomienok, ktoré mu boli predložené, umož?ujúce vnútroštátnemu súdu rozhodnú? (rozsudok z 24. februára 2015, Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, bod 32).

38 Pokia? ide o plnenie, ako je to vo veci samej, treba poznamena?, že nemožno vylú?i?, že zdanite?ná osoba ako Posnania vo svojom postavení zdanite?nej osoby na ú?ely DPH už pristúpila k odpo?tu dane na vstupe v súvislosti s nehnute?nosťou vo veci samej.

39 Ako uviedla generálna advokátka v bode 44 svojich návrhov, existuje riziko nezdanenej kone?nej spotreby, toto riziko je však pokryté ustanoveniami ?lánku 16 smernice o DPH.

40 Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že ú?elom tohto posledného uvedeného ustanovenia je zabezpe?i? rovnos? zaobchádzania medzi zdanite?nou osobou, ktorá použije tovar na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, a kone?ným spotrebite?om, ktorý si obstará tovar rovnakého druhu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, bod 23 a citovanú judikatúru).

41 Vzh?adom na realizáciu tohto cie?a ?lánok 16 smernice o DPH považuje použitie tovaru, ktorý je sú?as?ou majetku podniku zdanite?nej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdanite?nej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické ú?ely, za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho sú?asti bola úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítate?ná (rozsudok zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, bod 24).

42 Vzh?adom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpoveda?, že ?lánok 2 ods. 1 písm. a) a ?lánok 14 ods. 1 smernice o DPH sa majú vyklada? v tom zmysle, že prevod vlastníckeho práva k nehnute?nosti zdanite?nou osobou na ú?ely DPH na štátnu pokladnicu ?lenského štátu alebo na územnú samosprávu takého štátu, ku ktorému došlo ako vo veci samej z dôvodu úhrady da?ového nedoplatku, nie je dodaním tovaru za protihodnotu, ktoré podlieha DPH.

O trovách

43 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. a) a článok 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely DPH na štátnu pokladnicu členského štátu alebo na územnú samosprávu takého štátu, ku ktorému došlo ako vo veci samej z dôvodu úhrady daňového nedoplatku, nie je dodaním tovaru za protihodnotu, ktoré podlieha dani z pridanej hodnoty.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.