

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 14. júna 2012 (1)

Vec C-234/11

TEC Chaskovo AD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izp?inenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite

[návrh na za?atie prejudiciálneho konania podaný Administrativen S?d Varna (Bulharsko)]

„Da?ová právna úprava – DPH – ?lánky 185 a 187 smernice 2006/112/ES – Úprava odpo?ítanej dane z dôvodu odstránenia budov“

I – Úvod

1. Pre spoločný systém dane z pridanej hodnoty Európskej únie je charakteristické odpo?ítanie dane. Vstup každého podnikate?a sa týmto odpo?ítaním od dane odbremení, ale spravidla len vtedy, keď je jeho výstup da?ou za?ažený. Súdny dvor to opisuje takto: Odpo?ítanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe.(2)
2. ?o sa však stane, keď sa toto spojenie medzi vstupom a výstupom preruší? Podnikateľ napríklad kúpený tovar nemôže predať ?alej, keď mu vyhorel sklad alebo mu všetok tovar ukradli.
3. Tieto otázky upravujú ustanovenia práva Únie týkajúce sa úpravy odpo?ítanej dane, ktoré sú predmetom tohto návrhu na za?atie prejudiciálneho konania. Pritom tu, naš?astie, nejde o také nepotešiteľné okolnosti, ako je požiar alebo krádež. Naopak, samotný podnikateľ sa chopil iniciatívy a odstránil viaceré svoje budovy, aby získal miesto na nové. Súdny dvor musí teraz zaujať stanovisko k tomu, či je v takom prípade potrebná úprava pôvodného odpo?ítania dane.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Právo Únie upravuje DPH pre obdobie sporné v konaní vo veci samej v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3) (ďalej len „smernica o DPH“).
5. Ustanovenia kapitoly 1 v hlave X tejto smernice upravujú „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpo?ítanie dane“. ?lánok 168 smernice o DPH v tejto súvislosti stanovuje v podstate tieto

podmienky:

„Pokiaľ ide o tovar..., ktor[ý] je použit[ý] 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... inou zdaniteľnou osobou,

...“

6. Kapitola 5 v hlave X smernice o DPH obsahuje v článkoch 184 až 192 ustanovenia na tému „Úprava odpočítanej dane“. Článok 184 pritom vo všeobecnosti stanovuje toto:

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

7. Článok 185 obsahuje tento špeciálny skutkový stav úpravy:

„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, 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 však členské štáty môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8. Na úpravu odpočítanej dane pri investícnom majetku obsahuje smernica o DPH v článkoch 187 až 191 osobitnú právnu úpravu. Článok 187 má v podstate tento obsah:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

...

V prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

2. Ročná úprava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý...”

9. Okrem toho obsahuje článok 19 smernice o DPH túto osobitnú úpravu týkajúcu sa daňových dôsledkov nepeňažného vkladu:

„Členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že sa

príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu.“

B – Bulharské právo

10. Bulharská republika prebrala smernicu o DPH prostredníctvom Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ?alej len „bulharský zákon o DPH“).

11. Úpravu odpo?ítanej dane upravuje § 79 bulharského zákona o DPH takto:

„...“

3. Registrovaná osoba, ktorá si v plnom rozsahu alebo pomerne odpo?ítala da? na tovar alebo služby, ktoré vyrobila, kúpila, nadobudla alebo doviezla, si vypo?íta a je povinná zaplati? da? vo výške odpo?ítanej dane, ak sa tovar zni?í, stratí alebo vyradí ako odpad alebo ak sa zmení jeho ú?el a nový ú?el ju už neopráv?uje na odpo?ítanie dane.

4. Úprava pod?a odsekov 1 a 3 sa vykoná v zda?ovacom období, v ktorom došlo k uskuto?neniu relevantných plnení...

...

6. Bez toho, aby boli dotknuté odseky 1 a 3, je zdanite?ná osoba povinná za tovar alebo služby, ktoré predstavujú investi?ný majetok..., zaplati? da?, ktorej výška sa vypo?íta pod?a... vzorca...”

12. O výnimkách z úpravy odpo?ítanej dane uvádza § 80 bulharského zákona o DPH okrem iného toto:

„...“

2. Úprava odpo?ítanej dane pod?a § 79 ods. 3 sa nevykoná v týchto prípadoch:

(1) pri poškodení, strate alebo vyradení ako odpad spôsobenom vyššou mocou...

(2) pri poškodení, strate alebo vyradení ako odpad spôsobenom poruchami alebo nehodami, pri ktorom príslušná osoba môže preukáza?, že neboli spôsobené jej zavinením;

...”

13. Okrem toho stanovuje § 10 bulharského zákona o DPH tieto následky nepe?ažného vkladu:

„1. Dodanie nadobúdate?ovi nepredstavuje dodávka tovaru alebo poskytnutie služby osobou, ktorá sa nachádza v procese premeny, uskuto?uje prevod alebo vklad, prostredníctvom:

...

(3) vloženia nepe?ažného vkladu do obchodnej spoločnosti.

2. V prípadoch uvedených v ods. 1 sa osoba, ktorej je dodaný tovar alebo poskytnuté služby, stáva právnym nástupcom všetkých s nimi súvisiacich práv a povinností pod?a tohto zákona, vrátane práva na odpo?ítanie dane a povinnosti upravi? uplatnenú odpo?ítanú da?.”

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

14. V konaní vo veci samej je sporná výška splatnej DPH spoločnosti bulharského práva TEC Chaskovo AD (ďalej len „zdaniteľná osoba“) za obdobie január a február 2010.

15. V auguste 2008 sa v prípade zdaniteľnej osoby rozhodlo o zvýšení kapitálu formou nepeňažného vkladu. Do nepeňažného vkladu patrili aj tri stavby na výrobu energie – chladiaca veža, komín a ďalšia stavba –, ktoré v januári a vo februári 2010 zdaniteľná osoba zbúrala. Toto odstránenie slúžilo na vykonanie plánu novej výstavby a modernizácie tepelnej elektrárne na pozemku. Staré železo získané pri odstránení stavieb bolo predané so započítaním DPH.

16. Pred uskutočnením nepeňažného vkladu boli uvedené stavby majetkom Finance Engineering AD (ďalej len „Finance Engineering“). Táto spoločnosť uvedené stavby nadobudla v apríli 2008 od obce Chaskovo a odpočítala si DPH. Na neskôr zbúrané budovy sa vzťahovalo odpočítanie dane vo výške približne 1,5 milióna levov (ďalej len „BGN“), čo zodpovedá približne sume 767 000 eur.

17. Bulharská daňová správa zastáva názor, že toto odpočítanie dane z dôvodu odstránenia budovy je podľa § 79 ods. 3 a 6 bulharského zákona o DPH potrebné čiastočne upraviť. Vydala daňový výmer, podľa ktorého je zdaniteľná osoba ako právna nástupkyňa Finance Engineering povinná za január a február 2010 zaplatiť ako DPH sumu vo výške približne 1,3 milióna BGN.

18. Vnútroštátny súd má rozhodnúť o žalobe zdaniteľnej osoby proti uvedenému výmeru. Na rozhodnutie vo veci považuje za potrebné, aby Súdny dvor podal odpoveď na tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ako sa má vykladať pojem ‚poškodenie majetku‘ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice 2006/112 a sú na účely úpravy dane odpočítanej pri nadobudnutí majetku relevantné dôvody poškodenia a/alebo podmienky, za ktorých k nemu došlo?

2. Má sa riadne preukázané zníženie majetku podniku, ku ktorému došlo s jediným cieľom vytvoriť nový, modernejší majetok na rovnaký účel, považovať za faktor určujúci zmenu sumy odpočítanej dane v zmysle článku 185 ods. 1 smernice 2006/112?

3. Má sa článok 185 ods. 2 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje pripustiť úpravu odpočítanej dane pri poškodení majetku v prípadoch, keď pri jeho nadobudnutí nebola uskutočnená nijaká platba alebo bola uskutočnená neúplná platba?

4. Má sa článok 185 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že mu odporuje taká vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava uvedená v § 79 ods. 3 zákona o DPH a v § 80 ods. 2 bode 1 zákona o DPH, ktorá stanovuje úpravu uplatneného odpočítania dane v prípadoch poškodenia majetku, pri ktorého nadobudnutí bola úplne zaplatená základná suma a z nej vypočítaná daň, a ktorá podmieňuje nevykonanie úpravy odpočítanej dane inou podmienkou než uskutočnením platby?

5. Má sa článok 185 ods. 2 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že vylučuje možnosť úpravy odpočítanej dane v prípade odstránenia budov, ktorého jediným cieľom je vytvoriť na ich mieste nové, modernejšie budovy určené na rovnaký účel ako odstránené budovy a slúžiace na uskutočňovanie transakcií, ktoré oprávňujú na odpočítanie dane?“

IV – Právne posúdenie

19. Uvedené prejudiciálne otázky sa predkladajú so zreteľom na skutočnosť, že podľa § 10 ods. 1 bodu 3 a § 10 ods. 2 bulharského zákona o DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bolo upravené odpočítanie dane, právnu nástupníčkou Finance Engineering, ktorá si uplatnila pôvodné

odpo?ítanie dane. Na tomto právnom stave založím skúmanie prejudiciálnych otázok.

20. Zdá sa mi však potrebné poukázať na to, že ?lánok 19 smernice o DPH takúto úpravu právneho nástupníctva ?lenským štátom umož?uje len v prípade, že dochádza k prevodu všetkých aktív alebo ich ?asti. Súdny dvor v súvislosti s predchádzajúcim ustanovením obsiahnutým v ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice(4) konštatoval, že sa pod tým rozumie len prevod podniku alebo autonómnej ?asti podniku, ktoré predstavujú podnik alebo ?asť podniku spôsobilé vykonávať samostatnú hospodársku ?innosť, ale *nie* jednoduchý prevod tovaru.(5) Z údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno zistiť, či sú tieto podmienky splnené v konaní vo veci samej. Vnútroštátny súd preto prípadne bude musieť preskúmať, či v konaní vo veci samej možno § 10 ods. 1 bod 3 a § 10 ods. 2 bulharského zákona o DPH uplatniť v súlade s ?lánkom 19 smernice o DPH.

21. V súvislosti s výkladom ?lánku 185 smernice o DPH predložil vnútroštátny súd päť otázok. Domnievam sa však, že je vhodné tieto otázky ?alej skúmať v zmenenom poradí, ktoré zodpovedá systematike tohto predpisu. Navyše pri výklade smernice o DPH použijem aj judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa šiestej smernice, ktorá mala byť smernicou o DPH platnou v súčasnosti v podstate len nanovo formulovaná.

A – O druhej otázke: použitie mechanizmu úpravy

22. V súlade so štruktúrou ?lánku 185 smernice o DPH treba najskôr odpovedať na druhú otázku, ktorá sa týka prvého odseku tohto predpisu, a teda zásadnej použiteľnosti mechanizmu úpravy. Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či riadne preukázané zníženie majetku, ktorého jediným cieľom je vytvoriť nový, modernejší majetok na rovnaký účel, predstavuje v zásade prípad úpravy odpo?ítanej dane.

1. Osobitná úprava pre investičný majetok

23. Na zodpovedanie tejto otázky treba najprv vziať do úvahy, že na úpravu odpo?ítanej dane pri investícii majetku existuje osobitná úprava(6), ktorá sa nachádza v ?lánoch 187 až 191 smernice o DPH. Pod investičným majetkom v zmysle týchto ustanovení treba rozumieť taký tovar, ktorý sa používa počas dlhšieho obdobia a ktorého náklady na nadobudnutie sa odpisujú.(7) Budovy sú klasickým prípadom takéhoto investičného majetku, takže v prejednávanej veci sa použije uvedená osobitná úprava.

24. ?lánok 187 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH predpokladá pre investičný majetok ročnú úpravu odpo?ítanej dane. Druhý pododsek tohto ustanovenia dáva túto úpravu do závislosti od „úprav týkajúcich sa zmien práva na odpo?ítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpo?ítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý“. Preto treba za každý jednotlivý rok obdobia úprav opätovne stanoviť právo na odpo?ítanie dane. Ak toto právo v niektorom roku neexistuje, tak sa podľa ?lánku 187 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH upraví jedna pätina DPH uplatnenej v roku nadobudnutia, a teda sa vráti. Až do konca obdobia úprav sa toto preskúmanie každoročne opakuje.

25. Toto priebežné ustanovenie práva na odpo?ítanie dane, ktoré počas obdobia úpravy stanovuje ?lánok 187 ods. 2 smernice o DPH v súvislosti s investičným majetkom, zodpovedá podmienkam, ktoré sú uvedené v skutkových podstatách úpravy v ?lánku 185 ods. 1 a ?lánku 184 smernice. V oboch prípadoch je na použitie mechanizmu úpravy potrebná aj neskoršia zmena pôvodne poskytnutého odpo?ítania dane, respektíve faktorov, ktoré sú rozhodujúce pri stanovení odpo?ítanej dane. V tomto ohľade musí byť zakaždým stanovené neskoršie právo na odpo?ítanie dane. Preto je nepodstatné, či ?lánok 187 použitia mechanizmu úpravy pre investičný majetok nariaďuje samostatne, alebo či predpokladá použitie skutkovej podstaty úpravy podľa ?lánku 185

ods. 1 alebo §184 smernice o DPH. V každom prípade musí dôjsť k neskoršej zmene práva na odpočítanie dane, aby sa v zásade mohol použiť mechanizmus úpravy pri investínom majetku.

26. §187 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH síce – ako ani §185 ods. 1 alebo §184 smernice – výslovne nestanovuje, ako sa má určiť neskoršie právo na odpočítanie dane za každý jednotlivý rok obdobia úpravy. Kapitola 1 v hlave X smernice o DPH upravuje v §167 a nasl. len vznik práva na odpočítanie dane, teda právo za rok, v ktorom bol investovaný majetok nadobudnutý. Podľa môjho názoru sa však tieto ustanovenia musia použiť príslušným spôsobom, aby sa stanovilo právo na odpočítanie dane za každý príslušný rok.

27. V rámci tohto príslušného použitia vzniká určitá modifikácia pri preskúmaní práva na odpočítanie dane. §168 smernice o DPH tak na vznik tohto práva stanovuje podmienku, že získaný predmet je použitý na účely zdaniteľnej transakcie. či bude investovaný majetok *skutočne* na také účely použitý, však v záse vzniku práva spravidla určit nemožno. Právo na odpočítanie dane totiž podľa §167 a 63 smernice o DPH vzniká zásadne už pri dodaní tovaru zdaniteľnej osobe.(8) Skutočné použitie na zdaniteľné transakcie nasleduje nevyhnutne až potom. Preto je pre vznik práva na odpočítanie dane zásadne rozhodujúci len *úmysel* použitia, doložený objektívnymi opornými bodmi.(9)

28. Na rozdiel od toho možno na účely úpravy odpočítanej dane následne sledovať *skutočné* použitie tovaru. Na základe tohto následného pohľadu treba potom stanoviť právo na odpočítanie dane za každý jednotlivý rok obdobia úpravy. Tento postup zodpovedá účelu úpravy odpočítania dane. Najmä pri investínom majetku, ktorý nadobudla zdaniteľná osoba, má byť totiž zaistené, aby odpočítanie dane odrážalo dlhodobé použitie investovaného majetku na účely zdaniteľných transakcií.(10)

2. Zmena práva na odpočítanie dane v januári a vo februári 2010

29. Úprava sa preto v predmetnom prípade mala uskutočniť podľa §187 ods. 2 smernice o DPH len vtedy, keď odstránenie budovy zmenilo právo na odpočítanie dane v januári a vo februári 2010. Podľa §168 písm. a) smernice o DPH by to tak bolo v prípade, keby budovy z dôvodu odstránenia už neboli používané v januári a vo februári 2010 na účely zdaniteľných transakcií.

a) Kritérium priamej a bezprostrednej súvislosti

30. Súdny dvor sa otázkou, kedy sa v zmysle uvedeného predpisu predpokladá použitie na účely zdaniteľnej transakcie, nezaobera prvýkrát. Podľa ustálenej judikatúry to zásadne vyžaduje existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane.(11)

31. Táto požiadavka platí podľa doterajšej ustálenej judikatúry tak pre tovar, ako aj pre služby, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba na vstupe.(12) Súdny dvor síce naposledy v rozsudku EON ASET MENIDJMUNT konštatoval, že kritérium založené na použití plnenia na vstupe obsahovo závisí od toho, či ide o nadobudnutie služby alebo investovaného majetku, a priamu a bezprostrednú súvislosť s plneniami na výstupe vyžaduje už len pri nadobudnutí služieb.(13) Podľa môjho názoru však s tým nie je spojená nijaká odchýlka od doterajšej judikatúry vo vzťahu k nadobudnutiu tovaru. Súdny dvor totiž v uvedenej veci zjavne rozlišoval medzi plneniami, ktoré sa budú od počiатku používať čiastočne na súkromné a čiastočne na podnikateľské účely. V tejto oblasti existujú na základe judikatúry Súdneho dvora osobitosti, ktoré by mohli byť dôvodom na rozlišovanie(14); tie však v predmetnom prípade nehrajú žiadnu úlohu.

32. Priama a bezprostredná súvislosť, ktorú vyžaduje Súdny dvor, podľa ustálenej judikatúry navyše predpokladá, aby výdavky vynaložené na nadobudnutie plnení na vstupe patrili do nákladových položiek zdaniteľného plnenia na výstupe, to znamená, že sa musia odraziť v jeho cene.⁽¹⁵⁾ Súdny dvor v tejto súvislosti objasnil, že sú do toho zahrnuté aj vstupné plnenia, ktoré patria ku všeobecným nákladom zdaniteľnej osoby. Pri takýchto vstupných plneniach neexistuje požadovaná súvislosť s určitými plneniami na výstupe, ale s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, to znamená so všetkými jej plneniami na výstupe.⁽¹⁶⁾

33. Aj tieto požiadavky Súdneho dvora na vznik práva na odpočítanie dane si vyžadujú určité prispôsobenie v rámci úpravy odpočítanej dane. Ako bolo uvedené⁽¹⁷⁾, právo na odpočítanie dane za jednotlivé roky obdobia úpravy podľa článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH treba určovať pravidelne na základe skutočného použitia investičného majetku. Súvislosť, ktorú vyžaduje Súdny dvor, musí v tomto prípade existovať medzi skutočným použitím investičného majetku a zdaniteľnými plneniami na výstupe. Súvislosť s plnením na vstupe, teda s nadobudnutím investičného majetku, má totiž význam len pre vznik práva na odpočítanie dane, pretože v tomto momente ešte neexistuje žiadne skutočné použitie.

34. Je zrejmé, že tieto abstraktné požiadavky Súdneho dvora nie sú v jednotlivých prípadoch ľahko splniteľné. Samotný Súdny dvor už dávno poukázal na to, že súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe, vyžadovaná na právo na odpočítanie dane, sa vzťahuje na rozmanité hospodárskych činností nedá abstraktne presnejšie opísať. Preto prináleží v zásade vnútroštátnym súdom, aby uvedené kritérium priamej a bezprostrednej súvislosti uplatnili na skutkové okolnosti každej veci, ktorú prejednávajú.⁽¹⁸⁾

b) Použitie v predmetnom prípade

35. Podľa môjho názoru však možno konštatovať, že v takom prípade, o aký ide vo veci samej, existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitím budov v januári a vo februári 2010 a zdaniteľnými plneniami na výstupe.

36. Vyplýva to jednak už z okolností, že staré železo získané pri odstránení budov bolo predané s využitím DPH. Preto by nemalo byť ťažké konštatovať priamu a bezprostrednú súvislosť. Navyše výdavky na nadobudnutie budov, ktoré železo obsahovali, sú bezpochyby nákladovými položkami jeho predaja. Pri tomto konštatovaní je irelevantné, že kúpna cena za zbúrané budovy, respektíve hodnota, ktorá im bola stanovená v rámci nepeňažného vkladu, zjavne podstatne prekračuje výťažok zo starého železa. Právo na odpočítanie dane totiž nezávisí od hospodárskeho úspechu zdaniteľnej osoby.

37. V rozpore s tým nie je ani skutočnosť, že budovy boli odstránením „zničené“, ako to vnútroštátny súd vyjadruje. Odstránenie budovy a hospodárske využitie jej častí, ktoré boli pritom získané, predstavuje do istej miery spotrebu tovaru vo výrobnom procese zdaniteľnej osoby. Ako to uviedla aj Komisia, takáto spotreba tovaru je celkom bežnou formou použitia v zmysle článku 168 písm. a) smernice o DPH. Súdny dvor v tej súvislosti v spojitosti s úpravou odpočítanej dane rozhodol, že o zmenu vo faktorech v zmysle terajšieho článku 185 ods. 1 smernice o DPH nejde vtedy, keď sú tovar alebo služby v rámci hospodárskej činnosti úplne spotrebované.⁽¹⁹⁾

38. Navyše môže existovať aj priama a bezprostredná súvislosť medzi odstránením budov v januári a vo februári 2010 a neskoršími zdaniteľnými dodávkami energie. Platí to najmä v kontexte, keď boli zbúrané budovy zjavne nadobudnuté spolu s pozemkom a ďalšími budovami. Súvisiace nadobudnutie týchto nehnuteľností predstavuje nepochybne nákladovú položku na neskoršie dodávky energie, ktorá bude na tomto pozemku vyrábaná. Súhlasím s Komisiou, že na tom odstránenie niektorých z budov v každom prípade nič nemení, keď je – tak ako v tomto

prípade – ?as?ou modernizácie zariadenia. Nadobudnutie a odstránenie budov teda v kone?nom dôsledku slúži na to, aby sa mohli uskuto?ni? dodávky energie, pri ktorých ide o zdanite?né plnenia na výstupe.

39. Navyše nie je podstatné, ?i sa obnova tepelnej elektrárne uskuto?ní úspešne a skuto?ne dôjde k dodávkam energie. Pod?a judikatúry totiž existuje zásadne aj právo na odpo?ítanie dane v prípravnej fáze zavádzania hospodárskej ?innosti, ktorá nikdy nedospeje do štádia vykonávania plnení. Právo na odpo?ítanie dane, ktoré bolo uplatnené pri prípravných prácach, zostáva zachované, aj ke? zamýšľaná hospodárska ?innos? nevedie k zdanite?ným plneniam.(20)

40. Vzh?adom na to by v predmetnom prípade malo právo na odpo?ítanie dane týkajúce sa zbúraných budov existova? aj v januári a vo februári 2010, takže by sa mechanizmus úpravy odpo?iatku nepoužil. Dovolím si poukáza? na to, že v tomto prípade – pri príslušnom použití ?lánku 188 ods. 1 smernice o DPH – by mala by? úprava odpo?ítanej dane vylú?ená aj pre zvyšok obdobia úpravy.

3. Poškodenie v zmysle ?lánku 185 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH

41. Toto posúdenie nie je spochybnené okolnos?ou, že ?lánok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH stanovuje, že „v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia“ sa úprava odpo?ítanej dane pod?a ods. 1 tohto ustanovenia nevykoná. Na základe tohto ustanovenia by sa totiž mohlo dospie? k záveru, že v prípade poškodenia majetku sa má v zásade vykona? úprava pod?a ?lánku 185 ods. 1 smernice o DPH, pretože v opa?nom prípade by ods. 2 prvý pododsek tohto ustanovenia nemusel upravova? výnimku pre takýto prípad.

42. V prvom rade nie je podstatné, ?i možno ?lánok 185 smernice o DPH pri veciach, ktoré predstavujú investičný majetok, vôbec uplatni?. Mohlo by to by? spochybnené, pretože pre investičný majetok existuje osobitná úprava v ?lánoch 187 až 191 smernice o DPH, ktoré stanovujú vlastné podmienky úpravy, a ?lánky 186 a 189 obsahujú zakaždým osobitné a obsahovo rozdielne zmoc?ovacie ustanovenia na prebratie ?lánkov 184 a 185, respektíve 187 a 188 smernice o DPH.

43. V každom prípade možno pojem poškodenie použitý v ?lánku 185 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH vyklada? tak, že sa týka len poškodenia majetku, ku ktorému nedôjde na ú?ely zdanite?nej transakcie zdanite?nej osoby. Ak dôjde k zni?eniu veci, napríklad náhodou alebo na súkromné ú?ely zdanite?nej osoby, aj pod?a môjho názoru možno mechanizmus úpravy pod?a ?lánku 185 smernice o DPH zásadne použi?.

4. Zneužitie

44. Nakoniec sa chcem zaobera? ešte námietkou neužitia, ktorú v predmetnom prípade vyjadrili bulharská vláda a bulharská da?ová správa prinajmenšom implicitne. Je pravda, že boj proti podvodom, da?ovým únikom a prípadným zneužitiam je cie? uznaný a podporovaný predpismi Únie o DPH.(21) Pod?a judikatúry Súdneho dvora môže da?ový orgán so spätnou ú?innos?ou požadova? vrátenie súm, ktoré boli odpo?ítané, ke? zdanite?ná osoba svoju vô?u vykonáva? ur?itú ekonomickú ?innos? len predstierala.(22) Okrem toho možno zdanite?nej osobe odoprie? právo na odpo?ítanie dane, ke? transakcie, ktoré toto právo zakladajú, predstavujú zneužívajúce konanie. Podmienkou toho je okrem iného, že použitie predpisov o DPH viedlo k získaniu da?ovej výhody, ktorej poskytnutie bolo v rozpore s cie?om sledovaným uplatnenými ustanoveniami.(23)

45. Súdny dvor však v predmetnom prípade nemá nijaké oporné body, ktoré by opráv?ovali na námietku zneužitia týkajúceho sa DPH. Zdanite?ná osoba prijala v rámci svojej hospodárskej

žinnosti investičné rozhodnutia, ktorých zmysel predpisy týkajúce sa DPH zásadne nemajú prečo spochybovať. Zachovanie odpočítanej dane za nadobudnutie neskôr zbúraných budov zodpovedá v tejto súvislosti ustálenej judikatúre, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba prostredníctvom právnej úpravy týkajúcej sa odpočítania dane úplne zbavená záťaže, ktorú v rámci jej hospodárskej žinnosti predstavuje splatná alebo zaplatená DPH.(24)

46. Zachovanie odpočítanej dane je v predmetnom prípade aj v súlade s cieľmi mechanizmu úpravy. Ten má jednak zabrániť tomu, aby sa zdaniteľnej osobe poskytla neodôvodnená hospodárska výhoda voči konečnému spotrebiteľovi.(25) Takúto výhodu v predmetnom prípade nemožno pozorovať, pretože zdaniteľná osoba budovy po ich odstránení nemôže použiť na súkromné účely. Na druhej strane má byť prostredníctvom mechanizmu úpravy zabezpečená súvislosť medzi odpočítaním dane a jej výberom.(26) Túto súvislosť som už vysvetlila.(27)

47. Inou otázkou je, či bolo stanovenie hodnoty budov v rámci nepeážného vkladu správne. Možno sa spytovať, či sa budovy s hodnotou približne 8,9 milióna BGN majú zohľadniť v súvahe, keď sú krátky čas nato zbúrané a vznikne tým potreba odpísať ich. Pritom ale ide v každom prípade o problém týkajúci sa žisto daňových príjmov.

48. Z hľadiska DPH táto otázka naproti tomu nie je významná. Podľa ustálenej judikatúry je totiž na stanovenie výšky základu dane, a teda aj výšky odpočítanej dane, rozhodujúca skutočne prijatá protihodnota, a nie určená hodnota odhadovaná podľa objektívnych meradiel.(28) Aj keď teda zdaniteľná osoba objektívne zaplatila vysokú cenu za nadobudnutie majetku, výška odpočítania jej dane tým zostáva nedotknutá.

5. Predbežný záver

49. Druhá otázka vnútroštátneho súdu sa má teda zodpovedať v tom zmysle, že podľa článku 187 ods. 2 smernice o DPH poškodenie investičného majetku s cieľom vytvoriť nový, modernejší majetok na rovnaký účel nevedie k úprave odpočítanej dane, keď uvedené poškodenie predstavuje použitie na účely zdaniteľnej transakcie v zmysle článku 168 smernice.

B – O štvrtej otázke: zlužiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy

50. Štvrtou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 185 smernice o DPH odporuje taká vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje úpravu uplatneného odpočítania dane v prípadoch poškodenia majetku, pri ktorého nadobudnutí bola úplne zaplatená základná suma a z nej vypočítaná daň, a ktorá podmieňuje nevykonanie úpravy odpočítanej dane inou podmienkou než uskutočnením platby.

51. Z mojej odpovede na druhú prejudiciálnu otázku vyplýva, že poškodenie investičného majetku podľa článku 187 ods. 2 smernice o DPH nevyvolá použitie mechanizmu úpravy, keď uvedené poškodenie predstavuje použitie na účely zdaniteľnej transakcie v zmysle článku 168 smernice. Na štvrtú otázku vnútroštátneho súdu teda treba odpovedať tak, že vnútroštátna právna úprava, ktorá v prípadoch poškodenia investičného majetku stanovuje úpravu uplatneného odpočítania dane bez ohľadu na to, že k uvedenému poškodeniu došlo na účely zdaniteľnej transakcie, je nezlužiteľná s článkom 187 ods. 2 a článkom 168 smernice o DPH.

C – O ostatných otázkach

52. Vzhľadom na odpovede na druhú a štvrtú otázku vnútroštátneho súdu, ktoré som navrhla, už nie je potrebná odpoveď na ostatné prejudiciálne otázky. Prvá, tretia a piata prejudiciálna otázka sa týkajú len výkladu článku 185 ods. 2 smernice o DPH, ktorá upravuje výnimky z povinnosti upraviť odpočítanie. Odpoveď na tieto otázky je v konaní vo veci samej zjavne

relevantná len vtedy, keď sa v zásade použije mechanizmus úpravy. Ako som už uviedla(29), podľa môjho názoru to však tak nie je.

V – Návrh

53. Na základe uvedeného navrhujem na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Administrativen Съд Varna, odpovedať takto:

1. Článok 187 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať tak, že poškodenie investičného majetku s cieľom vytvoriť nový, modernejší majetok na rovnaký účel nevedie k úprave odpočítanej dane, keď uvedené poškodenie predstavuje použitie na účely zdaniteľnej transakcie v zmysle článku 168 smernice.

2. Vnútroštátna právna úprava, ktorá v prípadoch poškodenia investičného majetku stanovuje úpravu uplatneného odpočítania dane bez ohľadu na to, že k uvedenému poškodeniu došlo na účely zdaniteľnej transakcie, je nezlučiteľná s článkom 187 ods. 2 a článkom 168 smernice o DPH.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24).

3 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

5 – Pozri rozsudky z 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 40); z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 37), a z 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, Zb. s. I-11071, bod 24).

6 – Pozri rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 55).

7 – Pozri rozsudok Centralan Property (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 55).

8 – Pozri rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, bod 36).

9 – Pozri návrhy, ktoré som predniesla 1. marca 2012 vo veci X (C-334/10, Zb. s. I-10205, bod 81).

10 – Pozri rozsudok Centralan Property (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 77).

11 – Pozri rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983, bod 19); z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 24); z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 29); z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 26); z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 79); z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 23), a SKF (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 57).

12 – Pozri najmä rozsudky Midland Bank (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 20) a SKF (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 57).

13 – Pozri rozsudok zo 16. februára 2012, EON ASET MENIDJMUNT (C-118/11, body 45 a 46).

- 14 – Pozri rozsudok EON ASET MENIDJMUNT (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 53 a nasl.) a moje návrhy vo veci X (už citované v poznámke pod ?iarou 9, bod 23 a nasl.).
- 15 – Pozri rozsudky Midland Bank (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 30), Abbey National (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 28), Cibo Participations (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 31), Investrand (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 23), SKF (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, body 57 a 60) a EON ASET MENIDJMUNT (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 48).
- 16 – Pozri rozsudky Midland Bank (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 31), Abbey National (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 35), Cibo Participations (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 33), Investrand (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 24), SKF (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 58) a EON ASET MENIDJMUNT (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 47).
- 17 – Pozri bod 27 a nasl. vyššie.
- 18 – Pozri rozsudky Midland Bank (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 25) a SKF (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 63).
- 19 – Pozri rozsudok zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 91).
- 20 – Pozri rozsudky z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, Zb. s. I-857, bod 20), a Fini H (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 22).
- 21 – Pozri rozsudok z 27. októbra 2011, Tanoarch (C-504/10, Zb. s. I-10853, bod 50 a tam citovanú judikatúru).
- 22 – Pozri rozsudok Klub (už citovaný v poznámke pod ?iarou 8, bod 48 a tam citovanú judikatúru).
- 23 – Pozri o. i. rozsudky Halifax a i. (už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 74) a Tanoarch (už citovaný v poznámke pod ?iarou 21, bod 52).
- 24 – Pozri o. i. rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, Zb. s. 655, bod 19) a Klub (už citovaný v poznámke pod ?iarou 8, bod 35).
- 25 – Rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 35).
- 26 – Rozsudok Wollny (už citovaný v poznámke pod ?iarou 25, bod 36).
- 27 – Pozri bod 35 a nasl. vyššie.
- 28 – Pozri o. i. rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Zb. s. 445, bod 13), a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, bod 27).
- 29 – Pozri bod 22 a nasl. vyššie.