

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 18. oktobra 2012(*)

„Obdavitev – DDV – Pravica do odbitka – Stvarni vložek – Uničenje nepremčin – Nove zgradbe – Popravek“

V zadevi C-234/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 3. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 16. maja 2011, v postopku

TEC Haskovo AD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), v funkciji predsednice tretjega senata), K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz in D. Sváby, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Sztranc-Szawiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. maja 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za TEC Haskovo AD M. Dimitrov, odvetnik,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite S. Avramov,
- za bolgarsko vlado J. Atanasov in T. Ivanov, zastopnika,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in D. Roussanov, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. junija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo TEC Haskovo AD (v nadaljevanju: TEC Haskovo) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe v Varni pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke, v nadaljevanju: direktor) zaradi popravka odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravo Unije

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 168 Direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

5 Člen 184 Direktive določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

6 Člen 185 Direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev [...].

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

7 Člen 186 Direktive določa, da države članice določijo podrobna pravila za uporabo njenih členov 184 in 185.

Bolgarsko pravo

8 Zakon o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS) velja od 1. januarja 2007.

9 Člen 5 ZDDS določa:

„Premoženje v smislu tega zakona je vsako premišno ali nepremišno premoženje, vključno z električno energijo, plinom, vodo, energijo za ogrevanje ali hlajenje in podobnim ter standardno programsko opremo.

10 člen 6(1) ZDDS določa:

„Za dobavo blaga v smislu tega zakona se šteje prenos lastninske pravice ali druge stvarne pravice na premoženju.“

11 člen 10 ZDDS določa:

„(1) Za dobavo blaga ali opravljanje storitve se ne šteje dobava ali opravljanje storitev prevzemniku s strani osebe, ki se preoblikuje, ki odsvaja ali vlaga, kot rezultat

[...]

3. stvarnega vložka v gospodarsko družbo.

(2) V primerih iz odstavka 1 postane oseba, ki prejme blago ali storitve, naslednik glede vseh s tem povezanih pravic in obveznosti po tem zakonu, vključno s pravico do odbitka vstopnega davka in obveznostjo popravka odbitka vstopnega DDV.

[...]“

12 Razen za spremembo davčne osnove in spremembo vrste dobave so popravki pri uresničevanju pravice do odbitka urejeni v členu 79 ZDDS, ki določa:

„[...]“

(3) Davčni zavezanec, ki je uveljavljal celotni ali delni odbitek davka za blago, ki ga je sam proizvedel, kupil, pridobil ali uvozil, obračuna in dolguje davek v višini uveljavljanega odbitka vstopnega davka, če je bilo blago uničeno, če je bil ugotovljen primanjkljaj, če je bilo blago opredeljeno kot odpadek ali pa se je spremenil njegov namen, ki več ne daje pravice do odbitka.

(4) Popravek [...] je treba izvesti v davnem obdobju, v katerem so nastopile okoliščine, v katerih je bil sestavljen zapisnik o izvedenem popravku.

[...]

(6) [...] davčni zavezanec plača davek za blago ali storitve, ki so investicijsko blago v smislu zakona o davku od dohodka pravnih oseb [...]“

13 Omejitve v zvezi s popravki so določene v členu 80(2) ZDDS, ki določa:

„Popravki na podlagi člena 79(3) se ne izvedejo v naslednjih primerih:

1. uničenje, primanjkljaj ali odpadek kot posledica višje sile ter v primeru uničenja trošarinskega blaga, ki je na podlagi zakona o trošarinah in trošarinskem skladišču pod upravnim nadzorom;

2. uničenje, primanjkljaj ali odpadek kot posledica nesreč ali katastrof, glede katerih lahko oseba dokaže, da do njih ni prišlo po njeni krivdi;

[...]

4. tehnološki odpadki v dovoljenih mejah, ki jih določa tehnična dokumentacija za zadevno proizvodnjo ali dejavnost;
5. odpadki zaradi poteka roka trajanja, ki je določen skladno z zakonskimi zahtevami;
6. odpis investicijskega blaga v smislu zakona o računovodstvu, če znaša njegova bilančna vrednost manj kot 10 % nabavnih stroškov.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 14 Glavna dejavnost družbe TEC Haskovo je proizvodnja električne energije ter prenos in distribucija toplotne energije. Ta družba upravlja termoelektrarno v Haskovu (Bolgarija).
- 15 Družba Finans inženiring AD (v nadaljevanju: Finans inženiring) je 2. aprila 2008 od obine Haskovo kupila nepremišinski kompleks, med drugim tri zgradbe, namenjene proizvodnji energije (hladilni stolp, dimnik in proizvodno halo). Ta nakup je bil obdavčen z DDV.
- 16 Družba TEC Haskovo je 4. julija 2008 povečala svoj družbeni kapital s stvarnim vložkom, ki je bil ta nepremišinski kompleks družbe Finans inženiring, ki ga je ta kupila od obine Haskovo.
- 17 Urad za prihodke teritorialne uprave nacionalne agencije za javne prihodke mesta Varna je štel, da transakcija prenosa, ki jo je izvedla družba Finans inženiring, ni dobava blaga, ker je ta družba prenesla vse nepremišine, ki ustrezajo celotnim sredstvom te družbe.
- 18 Družba TEC Haskovo je 29. julija 2009 v okviru projekta modernizacije termoelektrarne Haskovo pridobila gradbeno dovoljenje, kar je pomenilo rušenje dela nepremišin, ki jih je v kapital tega podjetja vložila družba Finans inženiring, in sicer hladilnega stolpa, dimnika in proizvodne hale. Rušenje, ki je potekalo med 1. januarjem in 28. februarjem 2010, je opravila druga družba. Kovinski odpadki, nastali pri tem rušenju, so bili prodani, pri prodaji pa so nastale transakcije, obdavčene z DDV.
- 19 Družba TEC Haskovo je bila aprila 2010 predmet davčnega nadzora za obdobje od 1. novembra 2009 do 28. februarja 2010. V okviru tega je bilo ugotovljeno, da je zadevne nepremišine, preden so bile vložene v kapital družbe TEC Haskovo, kupila družba Finans inženiring, ki je že odbila znesek DDV, plačane ob tem nakupu.
- 20 Glede na te ugotovitve, in zlasti ker je bil del zgradb iz postopka v glavni stvari porušen, je urad za prihodke teritorialne uprave nacionalne agencije za javne prihodke mesta Varna menil, da so bili pogoji, ki se zahtevajo za popravek odbitka vstopnega DDV, ki ga je izvedla družba Finans inženiring, izpolnjeni.
- 21 Z odmero odločbo v postopku davčnega nadzora z dne 19. julija 2010 je navedeni urad ugotovil, da družba TEC Haskovo kot prevzemnica pravic in obveznosti družbe Finans inženiring dolguje znesek 1.268.581 BGN iz naslova popravka odbitka DDV, ki ga je izvedla ta družba, in obresti na ta znesek v višini 45.606 BGN.
- 22 Zoper to odmero odločbo je bila vložena pritožba pri direktorju, pri čemer je družba TEC Haskovo zatrjevala, da ni bilo treba opraviti popravka, ker je bil namen rušenja zadevnih zgradb njihova nadomestitev z novimi zgradbami, namenjenimi opravljanju obdavčenih transakcij. Direktor je 1. decembra 2010 pritožbo zavrnil.

23 Družba TEC Haskovo je zato zoper navedeno odločbo pri Administrativnem sodu Varna vložila tožbo.

24 To sodišče navaja, da nacionalna zakonodaja razlikuje med prostovoljnim uničenjem premoženja in tistim, ki je posledica zunanjih dejavnikov, pri čemer je davčni zavezanec oproščen popravka le v drugem primeru. V teh okoliščinah je Administrativni sod Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Kako je treba razlagati pojem ‚uničenje premoženja‘ v smislu člena 185(2) Direktive [...] in ali so za popravek odbitka vstopnega davka, ki se je uveljavljal pri pridobitvi premoženja, pomembni nagibi za uničenje in/ali pogoji, pod katerimi je do njega prišlo?

2. Ali se ustrezno dokazano uničenje sredstev izključno s ciljem, da se ustvarijo nova, modernejša sredstva z enakim namenom, šteje za spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska davka, ki se odbije, v smislu člena 185(1) Direktive [...]?

3. Ali je treba člen 185(2) Direktive [...] razlagati tako, da lahko države članice določijo izvedbo popravkov ob uničenju premoženja, če to premoženje ob pridobitvi ni bilo v celoti plačano ali je bilo plačano le delno?

4. Ali je treba člen 185(1) in (2) Direktive [...] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi – kot sta člen 79(3) in 80(2), točka 1, [ZDDS] – ki zahteva izvedbo popravka uveljavljenega odbitka vstopnega davka ob uničenju premoženja, pri pridobitvi katerega sta bila v celoti plačana osnovni znesek in obračunani davek, in ki za neizvedbo popravkov odbitka določa drug pogoj, in ne plačilo?

5. Ali je treba člen 185(2) Direktive [...] razlagati tako, da izključuje možnost popravka odbitka vstopnega davka ob rušenju vseh zgradb enega lastnika, ki se izvede izključno z namenom, da se namesto njih zgradijo nove, modernejše zgradbe, ki imajo enak namen kot porušene in so namenjene transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka vstopnega davka?

Vprašanja za predhodno odločanje

Drugo vprašanje

25 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, na katerega je treba odgovoriti najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185(1) Direktive razlagati tako, da uničenje – kakršno je to v postopku v glavni stvari – veš zgradb, namenjenih proizvodnji energije, in njihova nadomestitev z modernejšimi zgradbami, ki imajo isti namen, pomenita spremembo dejavnikov, ki se upoštevajo pri določitvi zneska odbitka vstopnega DDV, uporabljenega po obračunu DDV, in zato povzročita obveznost popravka navedenega odbitka.

26 Da bi se odgovorilo na to vprašanje, je treba najprej navesti, da ureditev, ki velja za nastanek morebitne pravice davčnega organa, da od davčnega zavezanca zahteva popravek, vključno s popravkom odbitkov v zvezi z investicijskim blagom, predstavljajo členi od 184 do 186 Direktive.

27 Poleg tega je treba opozoriti, da je ureditev odbitkov, ki jo določa Direktiva, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej sodbo z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub, C-153/11, točka 35 in navedena sodna praksa).

28 Iz člena 168 Direktive je razvidno, da je davčni zavezanec, kadar deluje kot tak ob nakupu blaga in blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago. Ta pravica do odbitka nastane takrat, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka ali ko je blago dobavljeno (glej zgoraj navedeno sodbo Klub, točka 36 in navedena sodna praksa).

29 Glede morebitnega vpliva dogodkov, nastalih po navedenem odbitku, na ta odbitek, iz sodne prakse izhaja, da uporaba blaga in storitev ali predvidena uporaba blaga in storitev določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, ter obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ki jih je treba izvesti v skladu s pogoji, določenimi v členih od 185 do 187 Direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property, C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 54 in navedena sodna praksa).

30 Mehanizem popravkov, ki je določen z navedenimi členi Direktive, je namreč sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa Direktiva.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da je namen pravil, določenih z Direktivo glede popravkov, izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvedene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. S temi pravili sledi Direktiva cilju uvesti tesno in neposredno zvezo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene transakcije (glej zgoraj navedeno sodbo Centralan Property, točka 57).

32 Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive določa načelo, po katerem je treba tak popravek opraviti, zlasti če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka.

33 V teh okoliščinah se postavlja vprašanje, ali je treba v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v kateri je bilo uničenje nepremičnega blaga izvedeno v okviru modernizacije termoelektrarne in za nadaljevanje gospodarskih dejavnosti, katerih namen je proizvodnja energije, ugotoviti obstoj teh sprememb v smislu člena 185(1) Direktive in zato uporabiti načelo mehanizma popravkov.

34 V zvezi s tem v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, nadomestitev dotrajanih objektov z modernejšimi zgradbami, ki imajo enako funkcijo, in zato uporaba teh zgradb za obdavčene transakcije nikakor ne prekineta neposredne povezave med nakupom zadevnih zgradb in gospodarskimi dejavnostmi, ki jih nato opravi davčni zavezanec. Nakup zadevnih nepremičnin in nato njihovo rušenje zaradi modernizacije je zato mogoče šteti za opravljanje transakcij, ki so med seboj povezane in so namenjene izvedbi obdavčenih transakcij enako kot nakup novih nepremičnin in njihova neposredna uporaba.

35 Ta razlaga velja še toliko bolj v okoliščinah, v katerih so bile kupljene zgradbe le delno porušene, nove zgradbe zgrajene na istih, prej kupljenih zemljiščih, nekateri odpadki, nastali pri rušenju starih zgradb, pa so bili prodani, pri čemer so bile pri tej prodaji opravljene obdavčene transakcije.

36 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185(1) Direktive razlagati tako, da uničenje – kakršno je to v postopku v glavni stvari – več zgradb, namenjenih proizvodnji energije, in njihova nadomestitev z modernejšimi zgradbami, ki imajo isti namen, ne pomenita spremembe dejavnikov, ki se upoštevajo pri določitvi zneska odbitka vstopnega DDV, uporabljenega po obračunu DDV, in zato ne povzročita obveznosti popravka tega odbitka.

37 Glede na odgovor na drugo vprašanje, ki izključuje možnost spremembe upoštevanih dejavnikov glede DDV v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, na druga postavljena vprašanja ni treba odgovoriti.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 185(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da uničenje – kakršno je to v postopku v glavni stvari – več zgradb, namenjenih proizvodnji energije, in njihova nadomestitev z modernejšimi zgradbami, ki imajo isti namen, ne pomenita spremembe dejavnikov, ki se upoštevajo pri določitvi zneska odbitka vstopnega DDV, uporabljenega po obračunu DDV, in zato ne povzročita obveznosti popravka tega odbitka.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.