

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 29. novembra 2012(*)

„Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost – ?leni 167, 168 in 185 – Pravica do odbitka – Popravki odbitkov – Nakup zemljiš?a in na njem zgrajenih zgradb z namenom rušenja teh zgradb in izvedbe nepremi?ninskega projekta na tem zemljiš?u“

V zadevi C-257/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Bucure?ti (Romunija) z odlo?bo z dne 20. decembra 2010, ki je prispela na Sodiš?e 26. maja 2011, v postopku

SC Gran Via Moine?ti SRL

proti

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF),

Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poro?evalka), v funkciji predsednice tretjega senata, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. junija 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za SC Gran Via Moine?ti SRL A. Lefter, V. R?doi in M. Mitroi, odvetniki,
- za romunsko vlado R. H. Radu, R.-I. Munteanu in I. Bara, agenti,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in L. Bouyon, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 167, 168 in 185(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Gran Via Moine?ti SRL (v nadaljevanju: GVM) na eni strani ter Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) (nacionalna agencija za dav?no upravo, v nadaljevanju: ANAF) in Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (uprava za javne finance sektorja 1 v Bukarešti, v nadaljevanju: AFP) na drugi zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), s katerim je bila družba GVM obdav?ena zaradi nakupa zemljiš?a in na njem zgrajenih zgradb z namenom izvedbe nepremi?ninskega projekta.

Pravni okvir

3 ?len 9(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Dav?ni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 ?len 167 te direktive dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

5 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

6 ?len 184 te direktive dolo?a:

„Za?etni odbitek se popravi, ?e je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.“

7 ?len 185 Direktive 2006/112 dolo?a:

„1. Popravek se zlasti opravi, ?e se po opravljenem obra?unu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, ?e ostanejo transakcije v celoti ali delno nepla?ane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uni?enja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz ?lena 16.

?e transakcije v celoti ali delno ostanejo nepla?ane in v primeru tatvine lahko države ?lanice vseeno zahtevajo popravek.“

8 ?len 186 te direktive dolo?a, da države ?lanice dolo?ijo podrobnosti za uporabo njenih

¶lenov 184 in 185.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo¶anje

9 Družba GVM je s prodajno pogodbo, sklenjeno 16. marca 2007, kupila zemljiš¶e in na njem zgrajene zgradbe.

10 Na podlagi te pogodbe je bilo na družbo GVM preneseno tudi dovoljenje za rušenje teh zgradb.

11 Na podlagi tega dovoljenja je družba GVM opravila rušitvena dela, zapisnik o tem pa je bil sestavljen 30. septembra 2008.

12 Poleg tega je bila 16. aprila 2008 družbi GVM izdana lokacijska informacija za pridobitev gradbenega dovoljenja za izgradnjo stanovanjskega kompleksa na zadevnem zemljiš¶u.

13 Družba GVM je odbila DDV za kupljeno zemljiš¶e z vsemi zgradbami in predlo¶ila obra¶un DDV, ki je bil 27. oktobra 2008 registriran pri AFP in iz katerega sta bila razvidna negativni saldo in izbira vra¶ila.

14 AFP je 8. maja 2009 po dav¶nem nadzoru sestavila poro¶ilo o dav¶nem inšpekcijskem nadzoru in 12. maja 2009 izdala odlo¶bo o odmeri davka, v skladu s katero je bilo treba glede na to, da so bile navedene zgradbe porušene, opraviti popravek DDV v zvezi s porušenimi zgradbami, ki ga je družba GVM odbila.

15 Družba GVM je z ugovorom, vlo¶enim 19. junija 2009, zahtevala odpravo poro¶ila o dav¶nem inšpekcijskem nadzoru in odlo¶be o odmeri davka ter trdila, da je nameravala zadevno zemljiš¶e kupiti zgolj z namenom izgradnje stanovanjskega kompleksa in da je bil v teh okoliš¶inah nakup zgradb, zgrajenih na tem zemljiš¶u, neizogiben. Družba GVM zato ni opravila popravka DDV za nakup teh zgradb, ki je bil prvotno odbit, saj je njen investicijski na¶rt vseboval njihovo rušitev, za projekt gradnje stanovanjskega kompleksa pa naj bi bilo treba izvršiti obdav¶ene transakcije.

16 ANAF je z odlo¶bo z dne 11. septembra 2009 zavrnila ta ugovor z obrazložitvijo, da je družba GVM nezakonito odbila DDV za navedene zgradbe, ker naj jih ne bi kupila z namenom izvršitve obdav¶enih transakcij, temve¶ zgolj z namenom njihove rušitve. ANAF v zvezi s tem poudarja, da so bile te zgradbe vknji¶ene kot zaloge in ne kot osnovna sredstva.

17 Družba GVM je s tožbo, ki je bila 8. oktobra 2009 vložena pri predložitvenem sodiš¶u, predlagala odpravo navedene odlo¶be, poro¶ila o dav¶nem inšpekcijskem nadzoru z dne 8. maja 2009 in odlo¶be o odmeri davka, ki jo je 12. maja 2009 izdala AFP.

18 V teh okoliš¶inah je Curtea de Apel Bucure¶ti prekinilo odlo¶anje in Sodiš¶u v predhodno odlo¶anje predlo¶ilo ti vprašnji:

„1. Ali lahko nakup zgradb, ki so predmet rušenja, skupaj z zemljiš¶em za zgraditev stanovanjskega naselja na zadevnem zemljiš¶u s strani gospodarske družbe, ki je zavezanka za DDV, pomeni pripravljalno dejavnost, to je naložbeni izdatek za gradnjo stanovanjskega naselja, da bi se ob upoštevanju ¶lenov 167 in 168 Direktive [2006/112] priznal odbitek DDV v zvezi z nakupom zgradb?

2. Ali ob upoštevanju člena 185(2) Direktive [2006/112] rušenje zgradb, ki so bile za to določene in ki so bile kupljene skupaj z zemljiščem za zgraditev stanovanjskega naselja na zadevnem zemljišču, povzroči obveznost popravka DDV v zvezi z nakupom zgradb?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 167 in 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da ima družba, ki je zemljišče in na njem zgrajene zgradbe pridobila z namenom njihove rušitve in izgradnje stanovanjskega kompleksa na tem zemljišču, pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

20 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (sodba z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 37 in navedena sodna praksa).

21 Sodišče je glede tega večkrat odločilo, da je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43; z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property, C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 50; z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 47, in zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, točka 38).

22 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti same predmet DDV (glej sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19; z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15; zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 44; sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 25; zgoraj navedeno sodbo Centralan Property, točka 51, in zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, točka 39).

23 Iz besedila člena 168 Direktive 2006/112 jasno izhaja, da če želi zadevna oseba imeti pravico do odbitka, je nujno, prvič, da je „davčni zavezanec“ v smislu te direktive, ter drugič, da se zadevno blago in storitve uporabljajo za njene obdavčene transakcije (glej zgoraj navedeno sodbo Centralan Property, točka 52).

24 V skladu z besedilom člena 9(1) navedene direktive je pojem „davčni zavezanec“ opredeljen v povezavi s pojmom „ekonomska dejavnost“ (glej zgoraj navedeno sodbo Fini H, točka 19).

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da posameznik, ki pridobi blago za potrebe ekonomske dejavnosti v smislu te določbe, to stori kot davčni zavezanec, tudi če se to blago ne uporabi takoj za to ekonomsko dejavnost (glej sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 14).

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča lahko namreč pojem ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) Direktive 2006/112 zajema več zaporednih dejanj in od teh dejanj je treba pripravljalne

dejavnosti, kot je pridobitev sredstev za opravljanje dejavnosti in zato tudi nakup nepremičnine, šteti za ekonomske dejavnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Rompelman, točka 22; Lennartz, točka 13; sodbo z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO, C-110/94, Recueil, str. I-857, točka 15, in zgoraj navedeno sodbo Fini H, točki 21 in 22). Oseba, ki opravlja pripravljalne dejavnosti, se zato šteje za davčnega zavezanca v smislu te določbe in ima pravico do odbitka DDV (zgoraj navedena sodba Fini H, točka 22).

27 Poleg tega je treba za davčnega zavezanca šteti osebo, ki opravi naložbene izdatke z namenom, potrjenim z objektivnimi dokazi, opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu navedenega člena 9(1). Kot tak ima torej v skladu s členi 167 in naslednjimi Direktive 2006/112 pravico do takojšnjega odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za naložbene izdatke, opravljene za potrebe transakcij, ki jih namerava opraviti in pri katerih je davek odbiten (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Rompelman, točki 23 in 24; INZO, točki 16 in 17; Ghent Coal Terminal, C-37/95, točka 17; Gabalfriša in drugi, točka 47, ter sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 34).

28 Iz tega je razvidno, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago. Dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitve opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je upravičen davčni zavezanec v skladu s členom 168, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ki morajo biti opravljeni pod pogoji, določenimi v členu 184 in naslednjih te direktive (glej zgoraj navedeni sodbi Lennartz, točka 15; Ghent Coal Terminal, točka 18; sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 37; zgoraj navedene sodbe Breitsohl, točka 35; Centralan Property, točka 54; ter sodbi z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjmont, C-118/11, točka 57, in z dne 19. julija 2012 v zadevi X, C-334/10, točka 17).

29 V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da kadar ne gre za goljufijo ali zlorabo, ter s pridržkom morebitnih popravkov pod pogoji, določenimi v členu 185 Direktive 2006/112, pravica do odbitka, ko je enkrat nastala, ostane pridobljena, tudi če nartovana ekonomska dejavnost ni vodila do obdavčenih transakcij (glej zgoraj navedene sodbe INZO, točki 20 in 21; Ghent Coal Terminal, točke od 19 do 23; Schloßstraße, točka 42; sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 22, in zgoraj navedeno sodbo Fini H, točka 22).

30 Glede spora, o katerem odloča predložitveno sodišče, je iz spisa razvidno, da gre pri nakupu zemljišča in zgradb, zadevnih v postopku v glavni stvari, s strani družbe GVM za pripravljalno dejavnost, ki je, kot je potrjeno z izdajo gradbenega dovoljenja, navedenega v točki 12 te sodbe, namenjena izgradnji stanovanjskega kompleksa na tem zemljišču za potrebe dejavnosti te družbe v zvezi z razvojem nepremičnin.

31 Družba GVM torej s tem nakupom opravlja ekonomsko dejavnost kot davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112.

32 Glede drugega pogoja, navedenega v točki 23 te sodbe, in sicer uporabe blaga ali storitev, pridobljenih z vstopnimi transakcijami za potrebe obdavčenih izstopnih transakcij, je iz spisa razvidno, da je družba GVM že ob nakupu zemljišča in zgradb, zadevnih v postopku v glavni stvari, izrazila svoj namen rušitve teh zgradb, da bi na tem zemljišču zgradila stanovanjski kompleks.

33 Ta namen je bil potrjen z objektivnimi dokazi, saj je bilo na družbo GVM ob nakupu zgradb, zadevnih v postopku v glavni stvari, preneseno dovoljenje za rušenje, ta družba pa je celo pred obračunom DDV izvršila dela rušitve navedenih zgradb in izdana ji je bila lokacijska informacija za pridobitev gradbenega dovoljenja za izgradnjo navedenega stanovanjskega kompleksa.

34 Vendar v takih okoliščinah zaradi navedenega namena družba GVM ne izgubi pravice do odbitka DDV za nakup zgradb, zadevnih v postopku v glavni stvari.

35 Te zgradbe so bile namreč kupljene z zemljiščem, na katerem so zgrajene, to zemljišče pa družba GVM še naprej uporablja za potrebe obdavčenih transakcij. V teh okoliščinah nadomestitev dotrajanih objektov z modernejšimi zgradbami in zato uporaba teh zgradb za obdavčene transakcije nižje v transakcijski verigi nikakor ne prekineta neposredne povezave med vstopno transakcijo nakupa zadevnih nepremčin na eni strani in ekonomskimi dejavnostmi, ki jih nato opravi davčni zavezanec, na drugi. Nakup teh nepremčin in njihovo nadaljnje rušenje zaradi gradnje modernejših zgradb je tako mogoče šteti za zaporedje transakcij, ki so med seboj povezane in so namenjene izvedbi obdavčenih transakcij, enako kot nakup novih nepremčin in njihova neposredna uporaba (glej sodbo z dne 18. oktobra 2012 v zadevi TETS Haskovo, C-234/11, točka 34).

36 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 167 in 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da ima družba, ki je zemljišče in na njem zgrajene zgradbe pridobila z namenom njihove rušitve in izgradnje stanovanjskega kompleksa na tem zemljišču, v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

Drugo vprašanje

37 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185 Direktive 2006/112 razlagati tako, da rušitev zgradb, zgrajenih na zemljišču, pridobljenem z namenom izgradnje stanovanjskega kompleksa na mestu teh zgradb, pomeni, da je treba popraviti začetni odbitek DDV v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

38 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s sodno prakso Sodišča pravila v zvezi s popravki odbitkov bistven del sistema, ki ga vzpostavlja Direktiva 2006/112, ker so namenjena zagotavljanju pravilnosti odbitkov in zato nevtralnosti davčnega bremena (glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 26). Ta direktiva s temi pravili sledi cilju uvesti tesno in neposredno zvezo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene transakcije nižje v transakcijski verigi (glej zgoraj navedeni sodbi Centralan Property, točka 57, in TETS Haskovo, točka 31).

39 Mehanizem popravkov, ki je določen z Direktivo 2006/112, je tako sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa ta direktiva (glej zgoraj navedeno sodbo TETS Haskovo, točka 30).

40 Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) navedene direktive določa načelo, po katerem se tak popravek opravi zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska zadevnega odbitka (glej zgoraj navedeno sodbo TETS Haskovo, točka 32).

41 V zvezi s sporom, o katerem odloča predložitveno sodišče, pa rušitev zgradb, zadevnih v postopku v glavni stvari, ne pomeni spremembe v smislu navedenega člena 185(1), saj je družba GVM, kot je razvidno iz točk od 32 do 35 te sodbe, rušitev predvidela že ob nakupu teh zgradb.

42 Pod temi pogoji je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185 Direktive 2006/112 razlagati tako, da rušitev zgradb, pridobljenih z zemljiščem, na katerem so bile zgrajene, opravljena z namenom izgradnje stanovanjskega kompleksa na mestu teh zgradb, v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne povzroči obveznosti popravka začetnega odbitka DDV

v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. ?lena 167 in 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ima družba, ki je zemljiš?e in na njem zgrajene zgradbe pridobila z namenom njihove rušitve in izgradnje stanovanjskega kompleksa na tem zemljiš?u, v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, pravico do odbitka davka na dodano vrednost v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

2. ?len 185 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da rušitev zgradb, pridobljenih z zemljiš?em, na katerem so bile zgrajene, opravljena z namenom izgradnje stanovanjskega kompleksa na mestu teh zgradb, v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne povzroči obveznosti popravka za?etnega odbitka davka na dodano vrednost v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb.

Podpisi

* Jezik postopka: romunš?ina.