

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 14. junija 2012(1)

Zadeva C-234/11

TE? Haskovo AD

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Administrativen Sad Varna (Bolgarija))

„Dav?na zakonodaja – Davek na dodano vrednost – ?lena 185 in 187 Direktive 2006/112/ES – Popravek odbitka zaradi rušenja stavb“

I – Uvod

1. Za skupni sistem davka na dodano vrednost v Evropski uniji je zna?ilen odbitek vstopnega davka. S tem odbitkom davka se razbremeni vložek vsakega podjetja, vendar praviloma samo, ?e je tudi njegov output obremenjen z davkom. Sodiš?e to opisuje tako: odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov.(2)
2. Kaj pa se zgodi, ?e se ta povezava med inputom in outputom pretrga? Podjetnik na primer kupljenega blaga ne more odsvojiti naprej, ker je skladiš?e zgorelo ali ker je bilo vse blago ukradeno.
3. Ta vprašanja urejajo dolo?be prava Unije glede popravkov odbitkov, ki so predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odlo?be. Pri tem na sre?o ne gre za tako nesre?ne dogodke, kot sta požar ali tatvina. Podjetje je namre? samoiniciativno porušilo ve? svojih zgradb, da bi ustvarilo prostor za nove. Sodiš?e mora zavzeti stališ?e glede tega, ali je v takšnem primeru nujen popravek za?etnega odbitka.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. V okviru prava Unije, ki ureja podro?je DDV – za v postopku v glavni stvari sporno obdobje – ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
5. Dolo?be poglavja 1 naslova X te direktive urejajo „nastanek in obseg pravice do odbitka“.

Člen 168 Direktive o DDV glede tega določa naslednje pogoje:

„Dokler se blago [...] uporablja[...] 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 [...], ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

6. Poglavje 5 naslova X Direktive o DDV v členih od 184 do 192 vsebuje določbe glede „poprakov odbitkov“. Člen 184 pri tem na splošno določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

7. Člen 185 vsebuje naslednje posebne določbe glede popravka:

„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 iz člena 16.

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

8. Glede popravkov odbitka za investicijsko blago vsebuje Direktiva o DDV v členih od 187 do 191 posebne določbe. Člen 187 določa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

[...]

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezn del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno [...].“

9. Poleg tega člen 19 Direktive o DDV vsebuje naslednjo posebno ureditev glede davčnih posledic stvarnega vložka:

„Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja [...] kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika.“

B – Bolgarsko pravo

10. Republika Bolgarija je Direktivo o DDV v nacionalno pravo prenesla z Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: bolgarski ZDDV).

11. Popravek uveljavljenega odbitka vstopnega davka ureja ?len 79 bolgarskega ZDDV:

„[...]

(3) Oseba, ki je identificirana za namene DDV in ki je uveljavljala celotni ali delni odbitek davka za blago, ki ga je sama proizvedla, kupila, pridobila ali uvozila, obra?una in dolguje davek v višini uveljavljenega odbitka vstopnega davka, ?e je bilo blago uni?eno, ?e je bil ugotovljen manko, ?e je bilo blago opredeljeno kot odpadek ali pa se je spremenil njegov namen, ki ve? ne daje pravice do odbitka.

(4) Popravek iz odstavkov 1 in 3 je treba izvesti v dav?nem obdobju, v katerem so nastopile okoliš?ine [...]

[...]

(6) Ne glede na dolo?be odstavkov 1 in 3 dav?ni zavezanec za blago ali storitve, ki so investicijsko blago [...], dolguje davek, ki se obra?una na podlagi [...] te formule: [...]

12. Glede izjem od popravkov odbitka ?len 80 bolgarskega ZDDV med drugim dolo?a:

„[...]

(2) Popravki na podlagi ?lena 79(3) se ne izvedejo v naslednjih primerih:

1. uni?enje, manko ali odpadek kot posledica višje sile [...];

2. uni?enje, manko ali odpadek kot posledica nesre? ali katastrof, glede katerih lahko oseba dokaže, da do njih ni prišlo po njeni krivdi;

[...]“

13. Poleg tega ?len 10 bolgarskega ZDDV dolo?a te posledice stvarnega vložka z vidika DDV:

„(1) Za dobavo blaga ali opravljanje storitev se ne šteje dobava ali opravljanje storitev za prevzemnika s strani osebe, ki se spreminja, ki odsvaja ali ki 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, vklju?no s pravico do odbitka vstopnega davka in obveznostjo popravka uveljavljenega odbitka.“

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odlo?anje

14. V postopku v glavni stvari je sporna višina DDV, ki ga dolguje družba TE? Haskovo AD, družba bolgarskega prava (v nadaljevanju: dav?na zavezanka), za januar in februar 2010.

15. Davčna zavezanka je avgusta 2008 sprejela sklep o povečanju kapitala s stvarnim vložkom. Med stvarne vloške so spadale tudi tri zgradbe za proizvodnjo energije – hladilni stolp, dimnik in še ena zgradba, ki jih je davčna zavezanka januarja in februarja 2010 porušila. Rušenje se je izvedlo za namene izvedbe načrta ponovne izgradnje in modernizacije termoelektrarne na zemljišču. Staro železo, pridobljeno pri rušitvi, se je prodalo z DDV.

16. Lastnik navedenih zgradb je bila pred stvarnim vložkom družba Finans inženiring AD (v nadaljevanju: družba Finans inženiring). Ta je zgradbe aprila 2008 pridobila od občine Haskovo in za to uveljavljala odbitek vstopnega davka. Na kasneje porušene zgradbe je odpadel odbitek vstopnega davka v višini okoli 1,5 milijona Lewa (v nadaljevanju: BGN), kar ustreza okoli 767.000 EUR.

17. Bolgarska davčna uprava meni, da je ta odbitek zaradi porušanja zgradb na podlagi člena 79(3) in (6) bolgarskega ZDDV treba delno popraviti. Izdala je davčno odločbo, po kateri davčna zavezanka kot naslednica Finans inženiring za januar in februar 2010 dolguje DDV v skupnem znesku okoli 1,3 milijona BGN.

18. Predložitveno sodišče odloča o tožbi, ki jo je vložila davčna zavezanka zoper to odločbo. Meni, da mora Sodišče zato odgovoriti na ta vprašanja:

1. Kako je treba razlagati pojem „uničenje premoženja“ v smislu člena 185(2) Direktive 2006/112 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 2006/112?

3. Ali je treba člen 185(2) Direktive 2006/112 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 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi – kot sta člena 79(3) in 80(2), točka 1, ZDDV – 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 2006/112 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?

IV – Pravna presoja

19. Vprašanja za predhodno odločanje se postavljajo ob upoštevanju, da je davčna zavezanka, katere odbitek se je popravil, na podlagi člena 10(1), točka 3, in (2) bolgarskega ZDDV naslednica družbe Finans inženiring, ki je uveljavljala začetni odbitek. Pri presoji vprašanj za predhodno odločanje bom izhajala iz tega pravnega položaja.

20. Vendar se mi zdi potrebno opozoriti na to, da imajo države članice na podlagi člena 19 Direktive o DDV pravico do takšne ureditve nasledstva samo ob prenosu celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja. Sodišče je glede določbe predhodnice člena 5(8) Šeste

direktive(4) ugotovilo, da zajema samo prenos poslovanja ali samostojnega dela podjetja, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno gospodarsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja.(5) Iz navedb predložitvenega sklepa ne izhaja, ali so te predpostavke v postopku v glavni stvari izpolnjene. Predložitveno sodišče bo morda zato moralo presojati, ali se v postopku v glavni stvari lahko uporabi člen 10(1), točka 3, in (2) bolgarskega ZDDV v skladu s členom 19 Direktive o DDV.

21. Glede razlage člena 185 Direktive o DDV je predložitveno sodišče postavilo pet vprašanj. Zdi se mi smiselno, da ta vprašanja v nadaljevanju preizkusim v spremenjenem vrstnem redu, ki ustreza sistematiki tega predpisa. Poleg tega bom pri razlagi Direktive o DDV uporabila tudi sodno prakso Sodišča glede Šeste direktive, ki jo je na podlagi zdaj veljavne Direktive o DDV treba v bistvu samo posodobiti.

A – Drugo vprašanje: uporaba mehanizma popravkov

22. V skladu s strukturo člena 185 Direktive o DDV je treba najprej odgovoriti na drugo vprašanje, ki se nanaša na prvi odstavek te določbe in s tem na naelno uporabo mehanizma popravkov. S tem vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je ustrezno dokazano uničenje sredstev, ki ima izključni cilj, da se ustvarijo nova, modernejša sredstva z enakim namenom, naeloma primer popravka odbitka.

1. Poseben sistem za investicijsko blago

23. Za odgovor na to vprašanje je treba najprej upoštevati, da je za investicijsko blago določen poseben sistem popravkov,(6) ki je urejen v členih od 187 do 191 Direktive o DDV. Pod investicijskim blagom v smislu teh določb se razume dolgotrajna uporaba tega blaga in spremljajoča amortizacija njegovih nakupnih stroškov.(7) Stavbe so klasičen primer takšnega investicijskega blaga, tako da se navedeni posebni sistem v obravnavanem primeru uporablja.

24. Člen 187(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV za investicijsko blago predvideva letni popravek odbitka. Drugi pododstavek te določbe določa, da je popravek odvisen od „razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno [...]“. Tako se mora za vsako tekoče leto obdobja popravka upravičenost do odbitka ponovno določiti. Če ta pravica v posameznem letu ne obstaja, se mora na podlagi člena 187(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV popraviti in s tem vrniti ena petina uveljavljenega odbitka v letu pridobitve. Ta preizkus se do konca obdobja popravka ponavlja vsako leto.

25. Ta ureditev upravičenosti do odbitka, ki za investicijsko blago med obdobjem popravka izhaja iz člena 187(2) Direktive o DDV, je v skladu s pogoji, ki jih glede popravkov določata člena 185(1) in 184 Direktive. V obeh primerih se za uporabo mehanizma popravkov prav tako zahteva kasnejša sprememba začetnega odbitka oziroma dejavnikov, ki so bistveni za določitev odbitka. Za to se mora določiti kasnejša pravica do odbitka. Zaradi tega lahko ostane odprto, ali člen 187 uporabo mehanizma popravkov za investicijsko blago ureja samostojno ali se zahteva uporaba pogojev, ki jih glede popravkov določa člen 185(1) oziroma člen 184 Direktive o DDV. V vsakem primeru mora nastopiti kasnejša razlika v upravičenosti do odbitka, da se lahko pri investicijskem blagu naeloma uporabi mehanizem popravkov.

26. Člen 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV sicer – tako kot člen 185(1) ali člen 184 Direktive – ne določa izrecno, kako se določa kasnejša upravičenost do odbitka za vsako tekoče leto obdobja popravka. Poglavje 1 naslova X v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV ureja samo nastanek pravice do odbitka, torej pravice za leto, v katerem je bilo investicijsko blago pridobljeno. Po mojem mnenju pa se morajo te določbe ustrezno uporabiti pri ugotavljanju upravičenosti do odbitka za vsako tekoče leto.

27. Iz te ustrezne uporabe izhaja določena sprememba pri presoji pravice do odbitka. Tako člen 168 Direktive o DDV za nastanek te pravice določa pogoj, da se zadevno blago uporablja za namene obdavčenih transakcij. Ali se investicijsko blago *dejansko* uporablja za takšne namene, pa v trenutku nastanka pravice praviloma ni mogoče določiti. Pravica do odbitka na podlagi členov 167 in 63 Direktive o DDV naeloma nastane že, ko je blago dobavljeno davčnemu zavezancu.(8) Dejanska uporaba za obdavčene transakcije pa nujno sledi šele po tem. Zato je za nastanek pravice do odbitka naeloma odločilen izključno *namen* uporabe, ki je izkazan z objektivnimi indici.(9)

28. Za popravek odbitka pa se lahko naknadno upošteva *dejanska* uporaba blaga. Na podlagi te kasnejše presoje se nato določa pravica do odbitka za vsako tekoče leto obdobja popravka. To ravnanje je v skladu z namenom popravka odbitka. Zlasti pri investicijskem blagu, ki ga je davčni zavezanec pridobil, je treba namreč zagotoviti, da odbitki vstopnega DDV strogo odražajo uporabo dolgotrajnega investicijskega blaga za obdavčljive transakcije.(10)

2. Sprememba pravice do odbitka januarja in februarja 2010

29. V obravnavanem primeru se mora zato popravek na podlagi člena 187(2) Direktive o DDV izvesti samo, če se je zaradi porušenia zgradb spremenila pravica do odbitka v januarju in februarju 2010. To bi bilo na podlagi člena 168(a) Direktive o DDV podano, če se s tem zgradbe januarja in februarja 2010 ne bi več uporabljale za namene obdavčenih transakcij.

a) Merilo neposredne in takojšnje povezave

30. Sodišče se ne ukvarja prvič z vprašanjem, kdaj se v smislu navedene določbe domneva uporaba za namene obdavčenih transakcij. Na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišče zahteva, da mora naeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, ki zagotovi pravico do odbitka.(11)

31. V skladu z dosedanja ustaljeno sodno prakso velja ta zahteva tako za blago kot tudi za storitve, ki jih je davčni zavezanec opravil kot vstopne transakcije.(12) Nazadnje je Sodišče v sodbi EON ASET MENIDŽMANT sicer ugotovilo, da je merilo uporabe vstopne transakcije vsebinsko odvisno od tega, ali gre za prejem storitve ali pridobitev investicijskega blaga, in da se neposredna in takojšnja povezava z izstopnimi transakcijami zahteva samo še pri prejemu storitev.(13) Po mojem mnenju pa s tem ni povezano odstopanje od dosedanje sodne prakse glede pridobitve blaga. Sodišče je namreč v navedeni zadevi razlikovalo na podlagi storitev, ki so že od začetka namenjene delno zasebni in delno poslovni rabi. Na tem področju na podlagi sodne prakse Sodišča obstajajo posebnosti, ki so lahko razlog za to razlikovanje,(14) vendar v obravnavanem primeru niso pomembne.

32. S strani Sodišča zahtevana neposredna in takojšnja povezava poleg tega na podlagi ustaljene sodne prakse pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij, kar pomeni, da mora biti vključen v njihovo ceno.(15) Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da se to nanaša tudi na vstopne transakcije, ki so del splošnih stroškov davčnega zavezanca. Pri takšnih vstopnih transakcijah ne obstaja zahtevana povezava z določenimi izstopnimi

transakcijami, temveč s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, to je z njegovimi celotnimi izstopnimi transakcijami.(16)

33. Tudi te zahteve Sodišča glede nastanka pravice do odbitka zahtevajo določeno prilagoditev v okviru popravkov odbitka. Kot navedeno,(17) se upravičenost do odbitka za tekoče leto obdobja popravka na podlagi člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV redno določa na podlagi dejanske uporabe investicijskega blaga. S strani Sodišča zahtevana povezava mora v tem primeru obstajati med dejansko uporabo investicijskega blaga in obdavčenimi izstopnimi transakcijami. Povezava med vstopno transakcijo, to je pridobitvijo investicijskega blaga, je pomembna samo za nastanek pravice do odbitka, ker v tem trenutku še ni podana dejanska uporaba.

34. Jasno je, da teh abstraktnih določb Sodišča v posameznem primeru ni mogoče enostavno uporabljati. Sodišče je že zelo zgodaj opozorilo na to, da se za odbitek zahtevana povezava med vstopnimi in izstopnimi transakcijami glede raznovrstnih gospodarskih dejavnosti abstraktno ne more natančneje opisati. Zato morajo na celotno nacionalna sodišča merilo neposredne in takojšnje povezave konkretno uporabiti za dejansko stanje v vsaki zadevi, ki jim je predložena.(18)

b) Uporaba v obravnavanem primeru

35. Prav tako mislim, da je mogoče ugotoviti, da v primeru, kot je obravnavani, obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo zgradbe januarja in februarja 2010 in obdavčljivimi izstopnimi transakcijami.

36. To po eni strani izhaja že iz okoliščin, da je bilo staro železo, pridobljeno z rušenjem zgradb, prodano z DDV. Tako je mogoče zlahka ugotoviti neposredno in takojšnjo povezavo. Poleg tega so stroški za pridobitev zgradb, ki so vsebovale železo, nedvomno stroškovni elementi za njegovo prodajo. Na to ugotovitev ne vpliva, da nabavna cena porušениh zgradb oziroma njihova ocenjena vrednost v okviru stvarnega vložka očitno znatno presega izkupiček od prodaje starega železa. Pravica do odbitka namreč ni odvisna od gospodarskih rezultatov davčnega zavezanca.

37. Temu tudi ne nasprotuje to, da so bile zgradbe s porušenjem „uničene“, kot se je izrazilo predložitveno sodišče. Rušenje zgradbe in gospodarska uporaba pri tem nastalih delov v določeni meri pomeni rabo blaga v proizvodnem procesu davčnega zavezanca. Kot je ugotovila tudi Komisija, je takšna raba blaga običajna oblika uporabe v smislu člena 168(a) Direktive o DDV. V skladu z navedenim je Sodišče v povezavi s popravkom odbitka odločilo, da ni podana sprememba dejavnikov v smislu sedanjega člena 185(1) Direktive o DDV, če so se blago ali storitve v celoti porabili v okviru gospodarske dejavnosti.(19)

38. Poleg tega lahko obstaja tudi neposredna in takojšnja povezava med porušenjem zgradb januarja in februarja 2010 in kasneje obdavčenimi energetske storitvami. To velja zlasti ob upoštevanju tega, da so bile porušene zgradbe očitno pridobljene skupaj z zemljiščem in drugimi zgradbami. Povezana pridobitev teh nepremičnin prav tako nedvomno pomeni stroškovni element za kasnejše energetske storitve, ki se proizvajajo na tem zemljišču. S Komisijo se strinjam v tem, da porušenje nekaterih od teh zgradb nitiesar ne spreminja, če služi – kot je to podano v obravnavanem primeru – modernizaciji naprave. Pridobitev in porušenje zgradb sta tako namenjena opravljanju energetskih storitev, pri katerih gre za obdavčene izstopne transakcije.

39. Sicer pa ni pomembno, ali se ponovna izgradnja termoelektrarne izvede uspešno in ali se dejansko izvajajo energetske storitve. Na podlagi sodne prakse na?eloma obstaja tudi pravica do odbitka v ustanovitveni fazi gospodarske dejavnosti, ki nikoli ne preide v fazo izvajanja transakcij. Pravica do odbitka vstopnega davka za pripravljalne dejavnosti se zadrži, ?eprav predvidena gospodarska dejavnost ne privede do obdav?ene dejavnosti.(20)

40. Tako bi lahko v obravnavanem primeru pravica do odbitka glede porušenih zgradb obstajala tudi januarja in februarja 2010, zaradi ?esar se mehanizem popravkov že na za?etku ne bi uporabil. Glede tega naj opozorim, da bi lahko bil v tem primeru ob ustrezni uporabi ?lena 188(1) Direktive o DDV popravek odbitka izklju?en tudi za preostanek obdobja popravka.

3. Uni?enje v smislu ?lena 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV

41. To, da ?len 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV dolo?a, da se na podlagi odstavka 1 odbitek ne popravi v primeru „uradno dokazanega ali potrjenega uni?enja“, ne povzro?a dvoma o tej trditvi. Na podlagi te dolo?be bi lahko namre? sklepali, da se mora v primeru uni?enja blaga na?eloma opraviti popravek na podlagi ?lena 185(1) Direktive o DDV, ker sicer v ?lenu 185(2), prvi pododstavek, ne bi bilo treba predpisati izjeme za ta primer.

42. Sprva lahko ostane odprto, ali se ?len 185 Direktive o DDV sploh uporablja za investicijsko blago. To bi lahko bilo vprašljivo, ker ?leni od 187 do 191 Direktive o DDV urejajo poseben sistem za investicijsko blago, ki vsebuje posebne pogoje za popravek, in ker ?lena 186 in 189 vsebujeta lo?ena in vsebinsko razli?na pooblastila glede oblikovanja ?lenov 184 in 185 oziroma ?lenov 187 in 188 Direktive o DDV.

43. Vsekakor se lahko pojem uni?enja iz ?lena 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlaga tako, da zajema zgolj uni?enje blaga, ki se ne izvede za namene obdav?enih transakcij dav?nega zavezanca. ?e se blago uni?i po naklju?ju ali zaradi zasebnih namenov dav?nega zavezanca, se mehanizem popravkov iz ?lena 185 Direktive o DDV tudi po mojem mnenju na?eloma uporabi.

4. Zloraba

44. Nazadnje ?elim preu?iti še o?itek glede zlorabe, ki sta ga v obravnavanem primeru vsaj implicitno podali bolgarska vlada in bolgarska dav?na uprava. Drži, da je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga pravo Unije na podro?ju DDV priznava in spodbuja.(21) Na podlagi sodne prakse Sodiš?a lahko dav?ni organ zahteva, da se z u?inkom za nazaj povrnejo odbiti zneski, ki so se uveljavljali kot odbitek, ko je dav?ni zavezanec zgolj ustvarjal vtis, da ?eli za?eti neko gospodarsko dejavnost.(22) Poleg tega se dav?nemu zavezancu pravica do odbitka ne prizna, ?e transakcije, na podlagi katerih ima to pravico, pomenijo zlorabe na podro?ju DDV. S tem se med drugim predpostavlja, da uporaba predpisov s podro?ja DDV pomeni pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevnne dolo?be.(23)

45. Vendar Sodiš?e v obravnavanem primeru ne razpolaga z indici, ki bi utemeljevali o?itek zlorabe glede DDV. Dav?na zavezanka je v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti sprejela investicijske odlo?itve, o smiselnosti katerih predpisi s podro?ja DDV na?eloma ne smejo povzro?ati dvoma. Ohranitev pravice do odbitka za pridobitev kasneje porušenih zgradb je glede na navedeno v skladu z ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero se podjetnika z ureditvijo odbitkov v celoti razbremenijo DDV, ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.(24)

46. Ohranitev pravice do odbitka je v obravnavanem primeru tudi v skladu s cilji mehanizma popravkov. Z njim se po eni strani izogne temu, da se da neupravičena gospodarska ugodnost davčnemu zavezancu v primerjavi s končnim potrošnikom.(25) Takšna ugodnost v obravnavanem primeru ni razvidna, ker davčna zavezanka zgradb po porušenju ne more uporabljati za zasebne namene. Drugi?, gre za to, da se z mehanizmom popravkov zagotovi povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka.(26) To povezavo sem že pojasnila.(27)

47. Drugo vprašanje je, ali je bila vrednost zgradb v okviru stvarnega vložka pravilno ocenjena. Lahko se vprašamo, ali lahko zgradbe v vrednosti okoli 8,9 milijona BGN bilanciramo, nato pa jih kmalu zatem porušimo, s čimer nastane potreba po ustrezni amortizaciji. Pri tem pa gre vsekakor še bolj za problem davka od dobička.

48. Glede DDV pa to vprašanje ni pomembno. Na podlagi ustaljene sodne prakse namreč višino davčne osnove in s tem višino odbitka tvori dejansko prejeta plačilo, in ne na podlagi objektivnih meril ocenjena vrednost.(28) Čeprav je torej davčni zavezanec plačal objektivno previsoko ceno za pridobitev blaga, to ne vpliva na višino njegovega odbitka.

5. Vmesni predlog

49. Na drugo vprašanje predložitvenega sodišča je zato treba odgovoriti, da na podlagi člena 187(2) Direktive o DDV uničenje investicijskega blaga s ciljem, da se ustvarijo nova, modernejša sredstva z enakim namenom, ne vodi do popravka odbitka, če uničenje pomeni uporabo za namene obdavčenih transakcij v smislu člena 168 Direktive.

B – Četrto vprašanje: združljivost nacionalne določbe

50. Predložitveno sodišče želi s svojim četrtim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali člen 185 Direktive o DDV nasprotuje nacionalni določbi, 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.

51. Iz mojega odgovora na drugo vprašanje za predhodno odločanje izhaja, da uničenje investicijskega blaga na podlagi člena 187(2) Direktive o DDV ne pomeni uporabe mehanizma popravkov, če uničenje pomeni uporabo za namene obdavčenih transakcij v smislu člena 168 Direktive. Na četrto vprašanje predložitvenega sodišča je zato treba odgovoriti, da nacionalna določba, ki zahteva izvedbo popravka uveljavljenega odbitka vstopnega davka ob uničenju investicijskega blaga, neodvisno od tega, ali se izvede za namene obdavčenih transakcij, ni združljiva s členoma 187(2) in 168 Direktive o DDV.

C – Preostala vprašanja

52. Glede na odgovora na drugo in četrto vprašanje predložitvenega sodišča, ki sem ju predlagala, na preostala vprašanja za predhodno odločanje ni treba odgovoriti. Prvo, tretje in peto vprašanje za predhodno odločanje se nanašajo na razlago člena 185(2) Direktive o DDV, ki ureja izjeme od zahteve po popravku. Odgovor na ta vprašanja je za postopek v glavni stvari očitno pomemben samo, če se mehanizem popravkov na celoma uporabi. Kot sem že navedla,(29) pa to po mojem mnenju ni podano.

V – Predlog

53. Glede na navedeno predlagam, da se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Administrativni sod Varna, odgovori:

1. Člen 187(2) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da uničenje investicijskega blaga s ciljem, da se ustvarijo nova, modernejša sredstva z enakim namenom, ne vodi do popravka odbitka, če uničenje pomeni uporabo za namene obdavčenih transakcij v smislu člena 168 Direktive.

2. Nacionalna določba, ki zahteva izvedbo popravka uveljavljenega odbitka vstopnega davka ob uničenju investicijskega blaga, neodvisno od tega, ali se izvede za namene obdavčenih transakcij, ni združljiva s členoma 187(2) in 168 Direktive o DDV.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24).

3 – UL L 347, str. 1.

4 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

5 – Glej sodbe z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes (C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 40); z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 37) in z dne 10. novembra 2011 v zadevi Schriever (C-444/10, ZOdl., str. I-11071, točka 24).

6 – Glej sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property (C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 55).

7 – Glej sodbo Centralan Property (navedena v opombi 6, točka 55).

8 – Glej sodbo z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub (C-153/11, točka 36).

9 – Glej moje sklepne predloge, predstavljene 1. marca 2012 v zadevi X (C-334/10, še nerešena pred Sodiščem, točka 81).

10 – Glej sodbo Centralan Property (navedena v opombi 6, točka 77).

11 – Glej sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 19); z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 24); z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 26); z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 29); z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H (C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 26); z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 79) in z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand (C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 23) ter sodbo SKF (navedena v opombi 5, točka 57).

12 – Glej zlasti sodbi Midland Bank (navedena v opombi 11, točka 20) in SKF (navedena v opombi 5, točka 57).

- 13 – Glej sodbo z dne 16. februarja 2012 v zadevi EON ASET MENIDŽMANT (C-118/11, točki 45 in 46).
- 14 – Glej sodbo EON ASET MENIDŽMANT (navedena v opombi 13, točka 53 in naslednje) in moje sklepne predloge X (navedeni v opombi 9, točka 23 in naslednje).
- 15 – Glej sodbe Midland Bank (navedena v opombi 11, točka 30); Abbey National (navedena v opombi 11, točka 28); Cibo Participations (navedena v opombi 11, točka 31); Investrand (navedena v opombi 11, točka 23); SKF (navedena v opombi 5, točki 57 in 60) in EON ASET MENIDŽMANT (navedena v opombi 13, točka 48).
- 16 – Glej sodbe Midland Bank (navedena v opombi 11, točka 31); Abbey National (navedena v opombi 11, točka 35); Cibo Participations (navedena v opombi 11, točka 33); Investrand (navedena v opombi 11, točka 24); SKF (navedena v opombi 5, točka 58) in EON ASET MENIDŽMANT (navedena v opombi 13, točka 47).
- 17 – Glej točko 27 in naslednjo zgoraj.
- 18 – Glej sodbi Midland Bank (navedena v opombi 11, točka 25) in SKF (navedena v opombi 5, točka 63).
- 19 – Glej sodbo z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 91).
- 20 – Glej sodbo z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO (C-110/94, Recueil, str. I-857, točka 20) in sodbo Fini H (navedena v opombi 11, točka 22).
- 21 – Glej sodbo z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Tanoarch (C-504/10, ZOdl., str. I-10853, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 22 – Glej sodbo Klub (navedena v opombi 8, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 23 – Glej med drugim sodbi Halifax in drugi (navedena v opombi 11, točka 74) in Tanoarch (navedena v opombi 21, točka 52).
- 24 – Glej med drugim sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19) in sodbo Klub (navedena v opombi 8, točka 35).
- 25 – Sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 35).
- 26 – Sodba Wollny (navedena v opombi 25, točka 36).
- 27 – Glej točko 35 in naslednje zgoraj.
- 28 – Glej med drugim sodbi z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 13) in z dne 26. januarja 2012 v zadevi Kraft Foods Polska (C-588/10, točka 27).
- 29 – Glej točko 22 in naslednje zgoraj.