

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

29. listopadu 2012(*)

„Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty – články 167, 168 a 185 – Nárok na odpot – Oprava odpot – Pořízení pozemku a na něm postavených budov za účelem odstranění těchto budov a uskutečnění projektu výstavby nemovitostí na tomto pozemku“

Ve věci C-257/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) ze dne 20. prosince 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 26. května 2011, v řízení

SC Gran Via Moinești SRL

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), vykonávající funkci předsedkyně třetího senátu, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. června 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SC Gran Via Moinești SRL A. Lefterem, V. Rădoiem a M. Mitroiem, avocáti,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem, jakož i R.-I. Munteanu a I. Bara, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a L. Bouyon, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167, 168 a čl. 185 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi SC Gran Via Moinești SRL (dále jen „GVM“) na jedné straně a Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Národní agentura pro daňovou správu, dále jen „ANAF“) a Administrația Finanțelor Publice București Sector 1 (Správa veřejných financí sektoru 1 v Bukurešti, dále jen „AFP“) na druhé straně ve věci uložení daně z prodané hodnoty (dále jen „DPH“) společnosti GVM z důvodu pořízení pozemku a budov na něm postavených za účelem uskotečnění projektu výstavby nemovitostí.

Právní rámec

3 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 zní:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

4 Článek 167 této směrnice stanoví:

„Nárok na odpčet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.“

5 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpotět od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6 Článek 184 též směrnice stanoví:

„Poátevní odpčet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

7 Článek 185 směrnice 2006/112 zní takto:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpčtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

8 Podle § 186 uvedené směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k § 184 a 185 směrnice.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Kupní smlouvou uzavřenou dne 16. března 2007 nabyla společnost GVM pozemek a na něm postavené budovy.

10 Na základě této smlouvy bylo též na společnost GVM provedeno povolení k odstranění těchto budov.

11 Na základě tohoto povolení provedla GVM demoliční práce, o nichž byl dne 30. září 2008 sepsán protokol.

12 Společnosti GVM byla dále dne 16. dubna 2008 poskytnuta územní plánovací informace za účelem získání stavebního povolení pro výstavbu obytného komplexu na dotčeném pozemku.

13 Společnost GVM odpověděla DPH vztahující se k zakoupenému pozemku a všem zakoupeným budovám a podala přihlášku k DPH, zaregistrovanou dne 27. října 2008 u AFP, ve kterém je uveden záporný zůstatek s možností vrácení.

14 Po daňové kontrole vypracovala AFP dne 8. května 2009 zprávu o daňové kontrole a dne 12. května 2009 vystavila platební výměr, podle kterého bylo vzhledem k odstranění uvedených budov třeba provést opravu DPH vztahující se k odstraněným budovám, kterou si GVM odpověděla.

15 Odvoláním podaným dne 19. června 2009 požádala GVM o zrušení této zprávy o finanční kontrole a tohoto platebního výměru, přičemž uvedla, že jejím úmyslem bylo pořídit dotčený pozemek pouze za účelem výstavby obytného komplexu na tomto pozemku, a že v tomto kontextu bylo nezbytné pořídit budovy postavené na tomto pozemku. V důsledku toho GVM neprovedla opravu DPH vztahující se k pořízení těchto budov, která byla původně odpovídací, neboť jejich odstranění bylo součástí jejího investičního plánu a projekt obytného komplexu měl sloužit k uskutečnění zdanitelných plnění.

16 Rozhodnutím ze dne 11. září 2009 ANAF zamítla toto odvolání s odvodněním, že společnost GVM protiprávně odpověděla DPH vztahující se k uvedeným budovám, neboť je nepořídila s cílem uskutečnit zdanitelná plnění, ale pouze s cílem jejich zničení. K tomuto ANAF uvádí, že tyto budovy byly vykazovány jako zásoby, nikoliv jako dlouhodobý majetek.

17 Žalobou podanou dne 8. října 2009 u předkládajícího soudu se společnost GVM domáhala zrušení uvedeného rozhodnutí, jakož i zprávy o daňové kontrole ze dne 8. května 2009 a platebního výměru vydaného AFP dne 12. května 2009.

18 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může skutečnost, že obchodní společnost, která je osobou povinnou k DPH, nabude budovy určené k demolici společně s pozemkem, na kterém jsou postaveny, za účelem výstavby obytného komplexu na uvedeném pozemku, představovat předběžný úkon ve formě investičních výdajů na výstavbu obytného komplexu, takže umožní odpovídat DPH v souvislosti s pořízením těchto staveb podle § 167 a 168 směrnice [2006/112]?

2) Podléhá demolice budov určených k demolici, nabytých společně s pozemkem, na kterém

byly postaveny, za účelem výstavby obytného komplexu na příslušném pozemku, povinnosti provést opravu DPH související s pořízením těchto budov s přihlédnutím k čl. 185 odst. 2 směrnice [2006/112]“

K prvním otázkám

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 167 a 168 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že společnost, která nabyla pozemek a budovy na něm postavené za účelem jejich odstranění a výstavby obytného komplexu na tomto pozemku, má nárok na odpočet DPH vztahující se k pořízení uvedených budov.

20 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočítat od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná a byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 37 a citovaná judikatura).

21 Soudní dvůr v této souvislosti opakovaně zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečňovaná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 50; ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47; jakož i Mahagében a Dávid, uvedený výše, bod 38).

22 Cílem právní úpravy odpočtu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských [ekonomických] činností. Společný systém DPH v důsledku toho zajišťuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností, bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že poslední uvedené činnosti samy o sobě podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15; Gabalfrisa a další, uvedený výše, bod 44; ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 25; Centralan Property, uvedený výše, bod 51, jakož i Mahagében a Dávid, uvedený výše, bod 39).

23 Ze znění článku 168 směrnice 2006/112 vyplývá, že aby dotčená osoba mohla uplatnit nárok na odpočet, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, a dále aby dotčené zboží a služby byly užity pro účely jejich zdanitelných plnění (viz rozsudek Centralan Property, uvedený výše, bod 52).

24 Podle čl. 9 odst. 1 uvedené směrnice je pojem „osoba povinná k dani“ definován ve vztahu k pojmu „ekonomická činnost“ (viz rozsudek Fini H, uvedený výše, bod 19).

25 V této souvislosti je třeba připomenout, že jednotlivec, který nabude zboží pro účely ekonomické činnosti ve smyslu tohoto ustanovení, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží není okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užito (viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 14).

26 Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž pojem „ekonomická činnost“, uvedený v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, může sestávat z řady po sobě následujících jednání, a mezi těmito jednáními přípavné úkony, jako nabytí prostředků pro provozování, a tedy nákup nemovitosti,

musí být považovány za ekonomické činnosti (viz rozsudky Rompelman, uvedený výše, bod 22; Lennartz, uvedený výše, bod 13, a ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 15, jakož i Fini H, uvedený výše, body 21 a 22). Kdokoliv, kdo uskutečňuje přípravné úkony, je tedy považován za osobu povinnou k dani ve smyslu tohoto ustanovení a má nárok na odpočet DPH (rozsudek Fini H, uvedený výše, bod 22).

27 Kromě toho musí být osoba, která provádí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu uvedeného čl. 9 odst. 1, považována za osobu povinnou k dani. Jako taková osoba má tedy podle článku 167 a následujících směrnice 2006/112 právo na okamžitý odpočet DPH splatné nebo odvedené z výdajů na investice vynaložených pro účely plnění, která zamýšlí učinit a která poskytují nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudky Rompelman, uvedený výše, body 23 a 24; INZO, uvedený výše, body 16 a 17; Ghent Coal Terminal, uvedený výše, bod 17; Gabalfrisa a další, uvedený výše, bod 47, jakož i ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34).

28 Z toho vyplývá, že pro uplatnění systému DPH, a tudíž i mechanismu odpočtu, je rozhodující nabytí majetku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Používání zboží nebo služby nebo jejich zamýšlené používání určuje pouze rozsah povodního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok podle článku 168 směrnice 2006/112, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, které musí být provedeny za podmínek stanovených v článku 184 a následujících též směrnice (viz rozsudky Lennartz, uvedený výše, bod 15; Ghent Coal Terminal, uvedený výše, bod 18; ze dne 8. června 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 37; Breitsohl, uvedený výše, bod 35; Centralan Property, uvedený výše, bod 54; ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 57, a ze dne 19. července 2012, X, C-334/10, bod 17).

29 V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že v případě neexistence podvodu či zneužití a s výhradou případných oprav za podmínek stanovených v článku 185 směrnice 2006/112 jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován i tehdy, pokud zamýšlená ekonomická činnost nevedla ke zdanitelným plněním (viz rozsudky INZO, uvedený výše, body 20 a 21; Ghent Coal Terminal, uvedený výše, body 19 až 23; Schloßstrasse, uvedený výše, bod 42; ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 22, a Fini H, uvedený výše, bod 22).

30 Pokud jde o spor, který byl předložen předkládajícímu soudu, ze spisu vyplývá, že pořízení pozemku a budov společností GVM, o které jde v povodním řízení, je přípravným úkonem, jehož účelem je, jak dokládá vydání stavebního povolení zmíněné v bodě 12 tohoto rozsudku, výstavba obytného komplexu na tomto pozemku pro účely činností této společnosti v oblasti výstavby nemovitostí.

31 Tímto pořízením společnost GVM tedy provádí ekonomickou činnost jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

32 Ohledně druhé podmínky připomenuté v bodě 23 tohoto rozsudku, a sice užívání zboží nebo služeb nabytých na vstupu pro účely zdanitelných plnění na výstupu, ze spisu vyplývá, že od okamžiku pořízení pozemku a budov dotčených v povodním řízení GVM projevovala svůj záměr odstranit tyto budovy za účelem výstavby obytného komplexu na tomto pozemku.

33 Tento záměr byl potvrzen objektivními důkazy, neboť při pořízení budov dotčených v povodním řízení bylo na společnost GVM provedeno povolení k odstranění stavby a tato společnost ještě před podáním přihlášky k DPH provedla na uvedených budovách demoliční práce a byla jí poskytnuta územní plánovací informace za účelem získání stavebního povolení pro výstavbu uvedeného obytného komplexu.

34 Za uvedených okolností však není důsledkem uvedeného úmyslu zbavit společnost GVM

nároku na odpot DPH vztahující se k pořízení budov dotčených v pvodním řízení.

35 Tyto budovy byly totiž pořízeny s pozemkem, na kterém byly postaveny, a tento pozemek je nadále užíván společností GVM pro účely jejich zdanitelných plnění. Za těchto okolností nahrazení zchátralých staveb modernějšími budovami, a tudíž jejich použití ke zdanitelným plněním na výstupu nijak nenarušuje přímý vztah, který existuje mezi pořízením dotčených nemovitostí na vstupu a ekonomickou činností, kterou následně provozuje osoba povinná k dani. Pořízení těchto budov a jejich následné zničení s cílem výstavby modernějších staveb tedy lze pokládat za sled vzájemně propojených plnění, jejichž cílem je uskutečnění zdanitelných plnění, stejně jako nákup nových nemovitostí a jejich přímé používání (viz rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, bod 34).

36 Za těchto okolností je třeba na první otázku odpovědět, že články 167 a 168 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností jako v pvodním řízení má společnost, která poříkla pozemek a budovy na něm postavené za účelem odstranění těchto budov a výstavby obytného komplexu na tomto pozemku, nárok na odpot DPH vztahující se k pořízení uvedených budov.

Ke druhé otázce

37 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 185 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že odstranění budov postavených na pozemku, pořízených za účelem výstavby obytného komplexu na místě těchto budov, povede k opravě pvodně provedeného odpotu DPH vztahující se k pořízení uvedených budov.

38 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora pravidla týkající se opravy odpotu představují základní prvek systému zavedeného směrnicí 2006/112, jelikož jejich účelem je zajištění správnosti odpotu daně, a tedy neutrality daňové zátěže (viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 26). Prostřednictvím těchto pravidel má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (viz výše uvedené rozsudky Centralan Property, bod 57, a TETS Haskovo, bod 31).

39 Mechanismus oprav odpotu daně stanovený ve směrnici 2006/112 je tak nedílnou součástí úpravy odpotu DPH, která je obsažena v této směrnici (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, bod 30).

40 Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpotu DPH odvedené na vstupu, čl. 185 odst. 1 uvedené směrnice stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše daného odpotu (viz rozsudek TETS Haskovo, uvedený výše, bod 32).

41 Pokud jde o spor, kterým se zabývá předkládající soud, nepředstavuje odstranění budov dotčených v pvodním řízení změnu ve smyslu uvedeného čl. 185 odst. 1, neboť, jak vyplývá z bodů 32 až 35 tohoto rozsudku, společnost GVM měla v úmyslu provést toto odstranění již od okamžiku pořízení těchto budov.

42 Za těchto okolností je třeba na druhou otázku odpovědět, že článek 185 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností jako v pŕvodním řízení nevede odstranění budov pořízených s pozemkem, na kterém byly postaveny, provedené za účelem výstavby obytného komplexu na místě těchto budov, k povinnosti opravit pŕvodnŕ provedený odpŕet DPH vztahující se k pořízení uvedených budov.

K nákladŕm řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky pŕvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu pŕed pŕedkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvŕu než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodŕ Soudní dvŕr (tŕetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému danŕ z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností jako v pŕvodním řízení má společnost, která poříдила pozemek a budovy na něm postavené za účelem odstranění těchto budov a výstavby obytného komplexu na tomto pozemku, nárok na odpŕet danŕ z přidané hodnoty vztahující se k pořízení uvedených budov.**
- 2) **Článek 185 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností jako v pŕvodním řízení nevede odstranění budov pořízených s pozemkem, na kterém byly postaveny, provedené za účelem výstavby obytného komplexu na místě těchto budov, k povinnosti opravit pŕvodnŕ provedený odpŕet danŕ z přidané hodnoty vztahující se k pořízení uvedených budov.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.