

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)**

z 29. novembra 2012 (\*)

„Smernica 2006/112/ES – Daž z pridanej hodnoty – články 167, 168 a 185 – Právo na odpočítanie dane – Úprava odpočítanej dane – Nadobudnutie pozemku a na ňom postavených budov s cieľom demolácie týchto budov a realizácie stavebného projektu na tomto pozemku“

Vo veci C-257/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) z 20. decembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 26. mája 2011, ktorý súvisí s konaním:

**SC Gran Via Moinești SRL**

proti

**Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),**

**Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: R. Fereș, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. júna 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- SC Gran Via Moinești SRL, v zastúpení: A. Lefter, V. Rădoi a M. Mitroi, avokáti,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, R.-I. Munteanu a I. Bara, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a L. Bouyon, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167, 168 a článku 185 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Gran Via Moine S.R.L. (ďalej len „GVM“) na jednej strane a Agenzia Nazionale di Amministrazione Fiscale (ANAF) (Národná agentúra pre daňovú správu, ďalej len „ANAF“) a Amministrazione Finanziaria e delle Imposte Dirette (AFP) (Správa verejných financií pre odvetvie 1 v Bukurešti, ďalej len „AFP“) na druhej strane vo veci povinnosti GVM zaplatiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z dôvodu nadobudnutia pozemku a na ňom postavených budov s cieľom realizácie stavebného projektu.

### Právny rámec

3 Podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 167 tejto smernice stanovuje:

„Právo odpísať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpísateľná.“

5 Článok 168 uvedenej smernice znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpísať 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, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

6 Článok 184 tej istej smernice stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpísanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpísanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

7 Článok 185 smernice 2006/112 znie:

„1. Úprava odpísanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpísanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpísanej 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 nepatnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže rumenských štátov však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8 Podľa článku 186 uvedenej smernice rumenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185 tejto smernice.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

9 Na základe kúpnej zmluvy uzatvorenej 16. marca 2007 GVM nadobudla pozemok a na ňom postavené budovy.

10 Podľa tejto zmluvy bolo na GVM prevedené tiež povolenie na demoláciu týchto budov.

11 Na základe tohto povolenia vykonala GVM demolačné práce, v súvislosti s ktorými bola 30. septembra 2008 vyhotovená zápisnica.

12 Navyše 16. apríla 2008 bolo v prospech GVM vydané osvedčenie o urbanistickej štúdii na účely získania stavebného povolenia na výstavbu bytového komplexu na predmetnom pozemku.

13 GVM vykonala odpočítanie DPH týkajúcej sa celého pozemku a budov, ktoré boli kúpené, a podala daňové priznanie k DPH zaregistrované na AFP 27. októbra 2008, z ktorého vyplýval záporný zostatok s možnosťou vrátenia dane.

14 V nadväznosti na daňovú kontrolu AFP vypracovala 8. mája 2009 správu o výsledku daňovej kontroly a následne 12. mája vydala platobný výmer, podľa ktorého bolo vzhľadom na demoláciu uvedených budov potrebné vykonať úpravu DPH týkajúcej sa zbúraných budov, ktorú GVM odpočítala.

15 Námietskou podanou 19. júna 2009 sa GVM domáhala zrušenia tejto správy o výsledku daňovej kontroly a tohto platobného výmeru, pričom tvrdila, že predmetný pozemok chcela nadobudnúť výlučne s cieľom výstavby bytového komplexu na tomto pozemku a nadobudnutie na ňom postavených budov bolo v tomto kontexte nevyhnutné. GVM preto nevykonala úpravu DPH týkajúcej sa týchto budov, ktorá bola pôvodne odpočítaná, pretože demolácia týchto budov bola súčasťou jej investičného zámeru a projekt výstavby bytového komplexu mal slúžiť na realizáciu zdaniteľných plnení.

16 Rozhodnutím z 11. septembra 2009 ANAF zamietol túto námietku z dôvodu, že GVM nezákonne odpočítala DPH týkajúcu sa uvedených budov, keďže tieto budovy nezískala na účely realizácie zdaniteľných plnení, ale výlučne s cieľom ich demolácie. ANAF v tejto súvislosti uvádza, že tieto budovy boli z účtovného hľadiska vykazované ako zásoby a nie ako nehnuteľný majetok.

17 Žalobou podanou 8. októbra 2009 na vnútroštátny súd sa GVM domáhala zrušenia uvedeného rozhodnutia, správy o výsledku daňovej kontroly z 8. mája 2009 a platobného výmeru vydaného AFP 12. mája 2009.

18 V tejto súvislosti Curtea de Apel București (Odvolací súd v Bukurešti) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže byť nadobudnutie niekoľkých budov určených na demoláciu spolu s príslušným pozemkom s cieľom výstavby bytového komplexu na takomto pozemku obchodnou spoločnosťou, ktorá je platcom DPH, prípravou aktivitou, teda investičným nákladom na realizáciu bytového komplexu, ktorý oprávňuje na odpočítanie DPH v súvislosti s nadobudnutím

týchto budov v súlade s článkami 167 a 168 smernice [2006/112]?

2. Podlieha demolácia stavieb určených na zbúranie, ktoré boli nadobudnuté spolu s príslušným pozemkom s cieľom výstavby bytového komplexu na takomto pozemku, povinnosti upraviť odpôčet DPH v súvislosti s nadobudnutím budov v súlade s článkom 185 ods. 2 smernice [2006/112]?

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 a 168 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá nadobudla pozemok a na ňom postavené budovy s cieľom ich demolácie a výstavby bytového komplexu na tomto pozemku, má právo na odpôčítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.

20 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpôčítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe za majetok, ktorý nadobudli, a služby, ktoré im boli poskytnuté, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 37 a citovaná judikatúra).

21 Súdny dvor v tejto súvislosti opakovane rozhodol, že právo na odpôčítanie dane stanovené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 50; zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 38).

22 Režim odpôčítaní dane má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých ekonomických činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že samotné uvedené činnosti podliehajú DPH (pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 44; z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 25; Centralan Property, už citovaný, bod 51, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 39).

23 Zo znenia článku 168 smernice 2006/112 vyplýva, že dotknutá osoba môže uplatniť právo na odpôčítanie dane len vtedy, ak je „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a zároveň predmetný majetok a služby využíva na účely svojich zdaniteľných plnení (pozri rozsudok Centralan Property, už citovaný, bod 52).

24 Podľa článku 9 ods. 1 uvedenej smernice je pojem „zdaniteľná osoba“ vymedzený vo vzťahu k pojmu „ekonomická činnosť“ (pozri rozsudok Fini H, už citovaný, bod 19).

25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že jednotlivец, ktorý nadobudne majetok na účely ekonomickej činnosti v zmysle tohto ustanovenia, koná ako zdaniteľná osoba, aj keď majetok ihneď nevyužíva na túto ekonomickú činnosť (pozri rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 14).

26 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže pojem ekonomická činnosť uvedený v

¶lánku 9 ods. 1 smernice 2006/112 totiž spo?íva? vo viacerých na seba nadväzujúcich úkonoch, pri?om prípravné ?innosti ako nadobudnutie prevádzkových prostriedkov, a teda aj kúpa nehnute?nosti, musia by? v rámci týchto úkonov považované za ekonomické ?innosti (pozri rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 22; Lennartz, už citovaný, bod 13; z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 15, ako aj Fini H, už citovaný, body 21 a 22). Každý, kto vykonáva prípravné ?innosti, musí by? následne považovaný za zdanite?nú osobu v zmysle tohto ustanovenia a má právo na odpo?ítanie DPH (rozsudok Fini H, už citovaný, bod 22).

27 Navyše ten, kto má investí?né výdavky s cie?om vykonáva? ekonomickú ?innos? v zmysle uvedeného ¶lánku 9 ods. 1, ktorý potvrdzujú objektívne skuto?nosti, musí by? považovaný za zdanite?nú osobu. Teda v prípade, že koná ako zdanite?ná osoba, má v súlade s ¶lánkom 167 a nasl. smernice 2006/112 právo na okamžité odpo?ítanie DPH splatnej alebo zaplatenej z investí?ných výdavkov použitých na ú?ely plnení, ktoré zamýš?a uskuto?ni? a v súvislosti s ktorými má právo na odpo?ítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudky Rompelman, už citovaný, body 23 a 24; INZO, už citovaný, body 16 a 17; Ghent Coal Terminal, už citovaný, bod 17; Gabalfriša a i., už citovaný, bod 47, ako aj z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 34).

28 Z toho vyplýva, že nadobudnutie majetku zdanite?nou osobou, ktorá takto koná, je tým, ?o ur?uje pôsobnos? systému DPH, a teda aj mechanizmu odpo?ítania dane. Skuto?né alebo plánované používanie majetku alebo využívanie služby ur?uje len rozsah pôvodného odpo?ítania dane, na ktorý má zdanite?ná osoba právo podľa ¶lánku 168 smernice 2006/112, a rozsah prípadných úprav počas nasledujúcich období, ktoré musia by? vykonané za podmienok stanovených v ¶lánku 184 a nasl. tej istej smernice (pozri rozsudky Lennartz, už citovaný, bod 15; Ghent Coal Terminal, už citovaný, bod 18; z 8. júna 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 37; Breitsohl, už citovaný, bod 35; Centralan Property, už citovaný, bod 54; zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, od 57, a z 19. júla 2012, X, C-334/10, bod 17).

29 Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že v prípade neexistencie podvodných alebo zneužívajúcich okolností a pod podmienkou prípadných úprav podľa podmienok stanovených v ¶lánku 185 smernice 2006/112, ak raz vznikne právo na odpo?ítanie dane, zostáva zachované, aj keď plánovaná ekonomická ?innos? nevedla k zdanite?ným plneniam (pozri rozsudky INZO, už citovaný, body 20 a 21; Ghent Coal Terminal, už citovaný, body 19 až 23; Schloßstrasse, už citovaný, bod 42; z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 22, a Fini H, už citovaný, bod 22).

30 Pokia? ide o spor, o ktorom rozhoduje vnútroštátny súd, zo spisu vyplýva, že nadobudnutie pozemku a budov, o ktoré ide v konaní vo veci samej, spoločnou GVM je, ako to potvrdzuje vydanie stavebného povolenia spomínané v bode 12 tohto rozsudku, prípravnou ?innos?ou pre výstavbu bytového komplexu na tomto pozemku na ú?ely developerských ?inností tejto spoločnosti.

31 GVM týmto nadobudnutím teda uskuto?nila ekonomickú ?innos? ako zdanite?ná osoba v zmysle ¶lánku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

32 Pokia? ide o druhú podmienku uvedenú v bode 23 tohto rozsudku, a to konkrétne využívanie nadobudnutého majetku alebo služieb na vstupe na ú?ely zdanite?ných plnení na výstupe, zo spisu vyplýva, že GVM už pri nadobudnutí pozemku a budovy, o ktoré ide v konaní vo veci samej, dala najavo svoj zámer zbúra? tieto budovy s cie?om výstavby bytového komplexu na tomto pozemku.

33 Tento zámer potvrdzujú objektívne skuto?nosti, pretože v rámci nadobudnutia budov, o ktoré ide v konaní vo veci samej, bolo na GVM prevedené povolenie na vykonanie demola?ných

prác a pred samotným podaním daňového priznania k DPH táto spoločnosť uskutočnila demoláciu uvedených budov a v jej prospech bolo vydané osvedčenie o urbanistickej štúdii na účely získania stavebného povolenia s cieľom výstavby uvedeného bytového komplexu.

34 Za takých okolností však uvedený zámer nezbavuje GVM práva na odpočítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia budov, o ktoré ide v konaní vo veci samej.

35 Tieto budovy boli totiž nadobudnuté spolu s pozemkom, na ktorom boli postavené, a spoločnosť GVM naďalej používa tento pozemok na účely zdaniteľných plnení. Za týchto okolností nahradenie starých stavieb modernejšími budovami, a teda ich použitie na účely zdaniteľných plnení na výstupe, nijako nenaruša priamy vzťah, ktorý existuje medzi nadobudnutím predmetných nehnuteľností na vstupe a ekonomickou činnosťou, ktorú následne vykonáva zdaniteľná osoba. Nadobudnutie týchto nehnuteľností a ich následné zbúranie s cieľom výstavby modernejších budov tak možno považovať za sled vzájomne prepojených plnení, ktorých predmetom je uskutočňovanie zdaniteľných plnení rovnako, ako to je v prípade kúpy nových nehnuteľností a ich priameho používania (pozri rozsudok z 18. októbra 2012, TEC Chaskovo, C-234/11, bod 34).

36 Za týchto podmienok treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 167 a 168 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá nadobudla pozemok a na ňom postavené budovy s cieľom ich demolácie a výstavby bytového komplexu na tomto pozemku, má za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.

#### *O druhej otázke*

37 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 185 smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že demolácia budov postavených na pozemku, ktorý bol nadobudnutý s cieľom výstavby bytového komplexu na mieste týchto budov, zakladá povinnosť vykonať úpravu pôvodného odpočítania DPH týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.

38 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlá týkajúce sa úpravy odpočítaných daní sú základným prvkom systému zavedeného smernicou 2006/112, keďže majú za cieľ zaručiť presnosť odpočítaní, a teda neutralitu daňového bremena (pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 26). Prostredníctvom týchto pravidiel má táto smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a využívaním predmetného majetku a služieb na účely zdaniteľných plnení na výstupe (pozri rozsudky Centralan Property, už citovaný, bod 57, a TEC Chaskovo, už citovaný, bod 31).

39 Mechanizmus úpravy stanovený v smernici 2006/112 je tak nedeliteľnou súčasťou režimu odpočítania DPH zavedený touto smernicou (pozri rozsudok TEC Chaskovo, už citovaný, bod 30).

40 Pokiaľ ide o vznik prípadnej povinnosti upraviť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpočítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (pozri rozsudok TEC Chaskovo, už citovaný, bod 32).

41 Čo sa týka sporu, o ktorom rozhoduje vnútroštátny súd, demolácia budov, o ktoré ide v konaní vo veci samej, nepredstavuje zmenu v zmysle uvedeného článku 185 ods. 1, pretože, ako vyplýva z bodov 32 až 35 tohto rozsudku, spoločnosť GVM plánovala túto demoláciu už v čase nadobudnutia týchto budov.

42 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 185 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že demolácia budov, ktoré boli nadobudnuté spolu s pozemkom, na ktorom boli tieto budovy postavené, s cieľom výstavby bytového komplexu na mieste týchto budov, nezakladá za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, povinnosť vykonať úpravu pôvodného odpočítania DPH týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.

### **O trovách**

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

**1. Články 167 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá nadobudla pozemok a na ňom postavené budovy s cieľom ich demolácie a výstavby bytového komplexu na tomto pozemku, má za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.**

**2. Článok 185 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že demolácia budov, ktoré boli nadobudnuté spolu s pozemkom, na ktorom boli tieto budovy postavené, s cieľom výstavby bytového komplexu na mieste týchto budov, nezakladá za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, povinnosť vykonať úpravu pôvodného odpočítania dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa nadobudnutia uvedených budov.**

Podpisy

\* Jazyk konania: rumunčina.