



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 12. novembra 2020 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka – Opustitev prvotno načrtovane dejavnosti – Popravek odbitkov vstopnega DDV – Nepremičninska dejavnost“

V zadevi C-734/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 27. septembra 2019, ki je na Sodišče prispela 4. oktobra 2019, v postopku

ITH Comercial Timișoara SRL

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București in

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

SODIȘČE (osmi senat),

v sestavi N. Wahl, predsednik senata, F. Biltgen (poročevalec), sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za romunsko vlado E. Gane in A. Rotăreanu, agentki,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in A. Armenia, agenta,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: romunščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 28, 167, 168, 184 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo ITH Comercial Timișoara SRL (v nadaljevanju: ITH) ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nacionalna agencija davčne uprave – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti, Romunija) in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (nacionalna agencija davčne uprave – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti – uprava za javne finance v 1. okrožju v Bukarešti, Romunija) glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za stroške v zvezi z nepremičninskimi projekti, ki so bili nazadnje opušteni.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni 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, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

- 4 Člen 28 Direktive o DDV določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

- 5 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

- 6 Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

- 7 Člen 168 Direktive o DDV 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;

- (b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;
- (c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);
- (d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;
- (e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

8 Člen 184 Direktive o DDV določa:

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

9 Člen 185 Direktive o DDV 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 iz člena 16.

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

Romunsko pravo

Davčni zakonik

- 10 V skladu s členom 125a(1), točka 28, Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v nadaljevanju: davčni zakonik) je obračunan davek „davek na obdavčeno dobavo blaga in/ali opravljanje storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ter davek na transakcije, za katere mora prejemnik plačati davek v skladu s členi od 150 do 151a“.

11 Člen 126 davčnega zakonika določa:

„1. Za namene DDV se v Romuniji obdavčijo transakcije, ki kumulativno izpolnjujejo naslednje pogoje:

- (a) transakcije, ki so v smislu členov od 128 do 130 dobava blaga ali opravljanje storitev za plačilo, ki so predmet DDV, ali se štejejo za tako dobavo ali storitev;
- (b) za kraj dobave blaga ali opravljanja storitve se šteje, da je v Romuniji v skladu z določbami členov 132 in 133;
- (c) dobavo blaga ali opravljanje storitev opravi davčni zavezanec, kot je opredeljen v členu 127(1), in ki deluje kot tak;
- (d) dobava blaga ali opravljanje storitve izhaja iz gospodarskih dejavnosti iz člena 127(2).“

12 V skladu s členom 128(1) davčnega zakonika „dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik“.

13 Člen 129 davčnega zakonika določa:

„1. Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga, kakor je opredeljena v členu 128.

2. Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

3. Opravljanje storitev vključuje transakcije, kot so:

(a) dajanje blaga v najem ali dajanje blaga na razpolago v okviru pogodbe o lizingu.

[...]“.

14 Člen 145(2) davčnega zakonika določa:

„Vsak davčni zavezanec ima pravico do odbitka davka za nakupe, če se ti uporabljajo za namene teh transakcij:

(a) obdavčene transakcije;

[...]“.

15 Člen 148(1) davčnega zakonika določa:

„Če se ne uporabljajo pravila o dobavi samemu sebi ali opravljanju za samega sebe, se začetni odbitek popravi v teh primerih:

(a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

(b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, vključno s primeri, določenimi v členu 138;

(c) davčni zavezanec pravico do odbitka davka na nedobavljeno premično blago in neuporabljene storitve izgubi v primeru dogodkov, kot so zakonodajne spremembe, spremembe namena dejavnosti, razdelitev blaga ali storitev na transakcije, ki so upravičene do odbitka, in njihova poznejša razdelitev na transakcije, ki niso upravičene do odbitka, manjkajoče blago.“

16 Člen 150(1) davčnega zakonika določa:

„Kadar je [DDV] dolgovan v skladu z določbami tega naslova, ga mora plačati davčni zavezanec, ki izvaja dobave blaga ali opravljanje storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu z odstavki od 2 do 6 in členom 160 dolžan plačati prejemnik.“

Podrobna pravila za izvajanje davčnega zakonika

- 17 Točka 30 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (podrobna pravila za izvajanje zakona št. 227/2015 o davčnem zakoniku) z dne 6. januarja 2016 določa:

„Kadar so pogodbe odpovedane pred dospelostjo, se opredmetena ali neopredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo, pustijo nedokončana in s seznama sredstev umaknejo tako, da se knjižijo med stroške, in sicer s potrditvijo ali sklepom o prenehanju, ter preostala vrednost naložb, opravljenih s fiksnimi sredstvi, ki so dana v koncesijo, najem ali upravljanje, štejejo za neodbitne stroške, če niso bila prodana z dobičkom ali izločena.“

- 18 Točka 45(6) podrobnih pravil za izvajanje davčnega zakonika z dne 22. januarja 2004, kakor so bila spremenjena, s katero se izvaja člen 145(2) navedenega zakonika, določa:

„V primeru osnovnih sredstev, ki se pridobivajo in pustijo nedokončana na podlagi sklepa o opustitvi izvedbe naložbenih del ter ki se s seznama sredstev umaknejo tako, da se knjižijo med stroške, lahko davčni zavezanec ohrani pravico do odbitka, ki jo uveljavlja na podlagi člena 145(2) davčnega zakonika, ne glede na to, ali so ta osnovna sredstva odsvojena kot taka, ali po njihovi izločitvi, če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, tega blaga/storitev nikoli ne uporabi za svojo gospodarsko dejavnost, kot to izhaja iz sodbe z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Pravica do odbitka se lahko ohrani tudi v drugih položajih, v katerih se pridobljeno blago/storitve, za katere se je ta pravica uveljavljala v skladu s členom 145(2) davčnega zakonika, za namene gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca ne uporabijo iz objektivnih razlogov, ki niso odvisni od njegove volje, kot izhaja iz sodbe z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). V primeru nakupa zemljišča s stavbami, zgrajenimi na tem zemljišču, ima davčni zavezanec pravico do odbitka [DDV] za ta nakup, tudi za stavbe, ki bodo porušene, če z objektivnimi elementi dokaže svoj namen nadaljnje uporabe površine, na kateri so bile stavbe zgrajene, za namene svojih obdavčenih transakcij, kot je na primer gradnja drugih stavb za obdavčene transakcije, kot to izhaja iz sodbe z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759).“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 19 Družba ITH je v letih 2006 in 2007 sklenila pogodbe o nakupu nepremičnin in sporazume s tretjimi strankami ter začela dva naložbena projekta, ki sta vključevala gradnjo več stavb, za katere so bila potrebna nekatera dovoljenja.
- 20 Natančneje, družba ITH je leta 2006 od proizvajalca dvigal kupila zemljišče in več starih stavb. Družba ITH je opravila ta nakup za izvedbo projekta gradnje poslovne stavbe in nakupovalnih središč, ki jih je želela pozneje oddati v najem (v nadaljevanju: prvi projekt). Družba ITH se je s proizvajalcem dvigal dogovorila, da naj bi poiskala in uredila proizvodni prostor, ki mu ga bo dajala v najem vsaj deset let. Družba ITH je tako leta 2007 na eni strani začela postopke v zvezi s tem projektom, da bi pridobila dovoljenje za rušitev obstoječih zgradb ter gradbeno dovoljenje za poslovno stavbo in nakupovalna središča, ter na drugi strani začela izvajati projekt, imenovan „Dragomirești Vale“ (v nadaljevanju: drugi projekt), v zvezi z gradnjo proizvodnega prostora za proizvajalca dvigal, za najem katerega je družba ITH uveljavljala možnost odbitka davka, pri čemer je sklenila pogodbe o svetovanju za pridobitev gradbenega dovoljenja in že izvedla trasirna dela.
- 21 Stroški, povezani z opravljenimi dejavnostmi, so bili knjiženi kot „tekoče naložbe“ in družba ITH je uveljavljala pravico do odbitka ustreznega DDV. Nato in zlasti zaradi gospodarske krize, do katere je prišlo leta 2008, sta bila oba projekta najprej začasno prekinjena, še preden so bile nato zadevne naložbe likvidirane in knjižene kot stroški za finančno leto 2015.

- 22 V okviru dveh davčnih inšpekcijskih pregledov, ki sta potekala v letih 2009 in 2013 in ki sta se nanašala na obdobje od marca 2006 do junija 2012, je davčna uprava ugotovila, da je bil DDV za zadevno obdobje pravilno odbit in pobran ter da zaradi ekonomskega in finančnega položaja naložbenega projekta, ki ga je načrtovala družba ITH, ni bilo mogoče nadaljevati.
- 23 Davčna uprava je v okviru davčnega inšpekcijskega pregleda, ki je potekal leta 2016 in ki se je nanašal na obdobje od julija 2012 do junija 2016, ugotovila, da družba ITH DDV za oba projekta ni pravilno odbila niti pobrala, in tej družbi je bilo naloženo plačilo dodatnega DDV v višini 239.734 romunskih levov (RON) (približno 49.316 EUR).
- 24 Davčna uprava je zlasti menila, da je treba pravico do odbitka DDV zavriniti, ker je družba ITH že ob začetku prvega projekta vedela za elemente, ki bi lahko preprečili njegovo dokončanje, ker je bil lokalni urbanistični načrt že odobren in ker je družba ITH prevzela tveganja, ki izhajajo iz tega, da z njenim projektom ni spoštovan ta urbanistični načrt.
- 25 V zvezi z drugim projektom je davčna uprava menila, da je družba ITH storitve pridobila za račun proizvajalca dvigal, pri čemer je transakcijo prekvalificirala tako, da se uporabi mehanizem, ki velja za komisionarja. Tako bi morala družba ITH zaračunati vse stroške proizvajalcu dvigal in pobrati z njimi povezan DDV.
- 26 Ker je bila upravna pritožba zoper odločbo o odmeri davka, izdano na podlagi poročila o inšpekcijskem pregledu, zavrnjena, je družba ITH vložila tožbo pri Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), v kateri trdi, da je odločba o odmeri davka v nasprotju z Direktivo o DDV.
- 27 Toženi stranki v postopku v glavni stvari pa trdita, da je bila družba ITH seznanjena z elementi, glede na katere bi bilo mogoče ugotoviti, da projekta ne bosta končana, in da je prevzela tveganja v zvezi s tem, ter, natančneje v zvezi z drugim projektom, da bi moral biti DDV pobran od sopogodbjenika, za račun katerega so bile opravljene pridobitve.
- 28 V teh okoliščinah je Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. (a) Ali določbe [Direktive o DDV], zlasti členov 167 in 168, načel[i] pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, načelo prepovedi diskriminacije in načelo davčne nevtralnosti nasprotujejo temu, da se davčnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka DDV v zvezi z nekaterimi stroški za naložbe tega davčnega zavezanca, namenjenimi izvedbi obdavčljive transakcije, če se načrtovana naložba pozneje opusti?
- (b) Ali ti določbi in ta načela nasprotujejo temu, da se pravica do odbitka v primeru opustitve naložbe izpodbija tudi v drugačnih okoliščinah, kot so bile te, v katerih je davčni zavezanec storil zlorabo ali utajo?
- (c) Ali ti določbi in ta načela nasprotujejo razlagi, da okoliščine, v katerih se lahko pravica do odbitka v primeru opustitve naložbe izpodbija, obsegajo:
- poznejšo uresničitev tveganja neizvedbe naložbe, ki ga je davčni zavezanec ob nastanku stroškov naložbe poznal, kot naj bi bilo to, da javni organ ni odobril urbanističnega načrta, ki je bil potreben za izvedbo zadevne naložbe;
 - spremembo gospodarskih okoliščin v časovnem obdobju, zaradi katere načrtovana naložba izgubi donosnost, ki jo je imela v času, ko je bila začeta?
- (d) Ali je treba [Direktivo o DDV] in splošna načela prava Unije razlagati tako, da v primeru opustitve naložbe:
- Lahko davčni organi predpostavijo, da gre za zlorabo ali utajo, na podlagi katerih se lahko pravica do odbitka izpodbija, ali morajo to dokazati;

- Se zloraba ali utaja dokazuje s preprosto predpostavko ali so potrebni objektivni dokazi?
- (e) Ali [Direktiva o DDV] in splošna načela prava Unije dovoljujejo ali izključujejo možnost, da se v primeru opustitve naložbe upoštevata zloraba ali utaja, na podlagi katerih se lahko pravica do odbitka izpodbija, če davčni zavezanec blaga in storitev, za katere je obračunal odbitek DDV, ne more uporabljati za noben namen in posledično niti za zasebne namene?
- (f) Ali je treba [Direktivo o DDV] in splošna načela prava Unije razlagati tako, da v primeru opustitve naložbe okoliščine, ki se pojavijo potem, ko je davčni zavezanec že imel stroške za naložbo, kot so na primer (i.) nastop gospodarske krize ali (ii.) uresničitev tveganja, da naložba ne bo izvedena, ki je obstajalo na datum nastanka stroškov za naložbo (na primer to, da javni organ ni odobril urbanističnega načrta, ki je bil potreben za izvedbo zadevne naložbe), ali (iii.) sprememba ocen donosnosti naložbe, pomenijo okoliščine, na katere davčni zavezanec ni mogel vplivati, in se lahko upoštevajo za ugotovitev njegove dobre vere?
- (g) Ali je treba določbe [Direktive o DDV], zlasti člena 184 in 185, načel[i] pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, načelo prepovedi diskriminacije in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da se v primeru opustitve naložbe lahko izvede popravek DDV?

In sicer, ali se lahko pravica do odbitka DDV v zvezi z nekaterimi stroški za naložbe, ki so nastali davčnemu zavezancu in so bili namenjeni izvedbi obdavčljive transakcije, izpodbija prek mehanizma popravka DDV, če se naložba pozneje opusti?

- (h) Ali [Direktiva o DDV] nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa, da se pravica do odbitka DDV za opuščene naložbe ohrani izključno v dveh primerih, določenih s kratkim sklicevanjem na dve sodbi Sodišča: (i.) če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, tega blaga/storitev nikoli ne uporabi za svojo gospodarsko dejavnost, kot izhaja iz sodbe z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), in (ii.) v drugih primerih, ko se pridobljeno blago/storitve, za katere je bila uveljavljena pravica do odbitka, iz objektivnih razlogov, ki niso odvisni od njegove volje, ne uporabijo za gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca, kot izhaja iz sodbe z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?
 - (i) Ali [Direktiva o DDV] ter načel[i] pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujeta temu, da davčni organi prekličejo priznanja iz predhodnih poročil o davčnem inšpekcijskem nadzoru ali predhodnih odločb v zvezi z upravnimi pritožbami:
 - V smislu, da je fizična oseba pridobila blago in storitve z namenom njihove uporabe za izvedbo obdavčljive transakcije;
 - V smislu, da je bil naložbeni projekt prekinjen ali opuščen zaradi določene okoliščine, ki ni odvisna od volje davčnega zavezanca?
2. (a) Ali [Direktiva o DDV], zlasti njen člen 28, nasprotuje temu, da se mehanizem, ki velja za komisionarja, uporabi tudi, če ne obstaja pogodba o pooblastilu brez zastopanja?
- (b) Ali je treba določbe [Direktive o DDV], zlasti njen člen 28, razlagati tako, da se mehanizem, ki velja za komisionarja, lahko uporabi, če davčni zavezanec izvede gradnjo v skladu z zahtevami in potrebami dejavnosti druge pravne osebe, z namenom, da obdrži lastništvo nad zgradbo, in da navedeno zgradbo, ko je končana, zgolj odda v najem tej drugi pravni osebi?
- (c) Ali je treba te določbe razlagati tako, da mora v zgoraj opisanih okoliščinah gradbinec stroške za naložbo za gradnjo zgradbe zaračunati pravni osebi, ki ji bo dal navedeno zgradbo v najem, ko bo končana, in pobrati ustrezni DDV od te pravne osebe?
- (d) Ali je treba te določbe razlagati tako, da mora v zgoraj opisanih okoliščinah gradbinec obračunati stroške za naložbo in pobrati ustrezni DDV, če zaradi drastičnega zmanjšanja gospodarske dejavnosti osebe, ki bi ji morala biti navedena zgradba dana v najem, dokončno ustavi gradbena dela, to zmanjšanje pa je posledica skorajšnje insolventnosti te osebe?
- (e) Ali je treba [Direktivo o DDV] in splošna načela prava Unije razlagati tako, da lahko davčni organi transakcije, ki jih je opravil davčni zavezanec, prekvalificirajo brez upoštevanja določb iz pogodb, ki jih je ta sklenil, tudi če zadevne pogodbe niso fiktivne?

- (f) Ali [Direktiva o DDV] in zlasti načel[i] pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujeta temu, da davčni organi prekličejo priznanja pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV iz predhodnih poročil o davčnem inšpekcijskem nadzoru ali predhodnih odločb v zvezi z upravnimi pritožbami?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, od (a) do (i)

- 29 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, od (a) do (i), v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168, 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da se pravica do odbitka vstopnega DDV za blago, v obravnavanem primeru za nepremičnine, in storitve, pridobljene za izvedbo obdavčljivih transakcij, ohrani, če so bili prvotno predvideni naložbeni projekti opuščeni, ali pa je treba v takem primeru izvesti popravek tega DDV.
- 30 Najprej je treba opozoriti, da je, če želi zadevna oseba imeti pravico do odbitka, na eni strani potrebno, da je „davčni zavezanec“ v smislu Direktive o DDV, ter na drugi, da se zadevno blago in storitve uporabljajo za namene njenih obdavčenih transakcij (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 33 in navedena sodna praksa). Ugotoviti je treba, da v postopku v glavni stvari to, da je družba ITH davčni zavezanec, očitno ni sporno.
- 31 Poleg tega v skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Zato lahko zgolj status, v okviru katerega posameznik takrat deluje, določi obstoj pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 32 V skladu s sodno prakso Sodišča od takrat, ko davčna uprava na podlagi podatkov, ki jih je predložilo podjetje, temu podjetju prizna status davčnega zavezanca, mu tega statusa načeloma naknadno ni mogoče odvzeti z retroaktivnim učinkom zgolj zato, ker so nekateri dogodki nastali oziroma ker niso nastali (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 33 Tako je za uporabo sistema DDV in s tem mehanizma odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali storitve. Dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitev opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 168 Direktive o DDV, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 34 Sodišče je v zvezi s tem že večkrat presodilo, da pravica do odbitka načeloma ostaja med drugim pridobljena, tudi če davčni zavezanec pozneje zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ni uporabil tega blaga in storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 35 V zvezi z okoliščinami, ki niso odvisne od volje davčnega zavezanca, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da davčna uprava ni pristojna za presojo utemeljenosti razlogov, iz katerih se je davčni zavezanec odpovedal prvotno načrtovani gospodarski dejavnosti, ker skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej med drugim sodbi z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 19, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 23).

- 36 Hipoteze, da obstoja okoliščin, ki niso odvisne od volje davčnega zavezanca, ni mogoče dokazati v položaju, v katerem je ta davčni zavezanec vedel, da glede na to, da javni organ morda ne bi odobril urbanističnega načrta, ki je potreben za izvedbo zadevne naložbe, ali da bi se zaradi sprememb gospodarskih okoliščin izgubila donosnost naložbenega projekta, obstaja tveganje, da načrtovane dejavnosti ne bo mogoče izvesti, ni mogoče sprejeti, ker iz sodne prakse Sodišča izhaja, da bi bila taka razlaga Direktive o DDV v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV glede davčnega bremena podjetij. To bi lahko namreč pri davčnem obravnavanju podobnih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdavčljive transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – začeti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdavčljive transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo arbitrarno razlikovanje med zadnjenavedenimi podjetji, ker bi bila končna odobritev odbitkov odvisna od tega, ali so se take naložbe končale z obdavčeno transakcijo (glej med drugim sodbe z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 22; z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 43, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25).
- 37 Tako zadostuje, da je imel davčni zavezanec dejansko namen uporabiti zadevno blago in/ali storitve za izvedbo gospodarskih dejavnosti, v zvezi s katerimi je uveljavil svojo pravico do odbitka (glej med drugim sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 24; z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 17; z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 39, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 18).
- 38 Davčni organ lahko sicer od davčnega zavezanca zahteva, naj dokaže, da je njegov namen podprt z objektivnimi elementi, in v primeru goljufije ali zlorabe, ko je davčni zavezanec ustvarjal vtis, da želi začeti neko gospodarsko dejavnost, dejansko pa je želel blago, ki je lahko predmet odbitka, vključiti med svoje zasebno premoženje, zahteva, da se odbiti zneski povrnejo za nazaj, ker so bili ti odbitki dovoljeni na podlagi lažnih izjav (glej med drugim sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 24; z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točki 23 in 24, ter z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 39 Vendar in čeprav je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej med drugim sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 51), ta možnost ne sme pripeljati do tega, da bi davčna uprava v primeru opustitve naložbe določila pravila dokazovanja, kot je domneva obstoja zlorabe ali utaje, ki bi povzročila, da bi uveljavljanje pravice davčnih zavezancev do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, dejansko postalo nemogoče ali pretirano oteženo.
- 40 V obravnavanem primeru je treba na eni strani ugotoviti, da iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidno, da bi družba ITH goljufivo ravnala ali da bi v zvezi z njo obstajalo tveganje zlorabe, vendar mora to preveriti predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Na drugi strani očitno prav tako ni sporno, da je prvotni namen družbe ITH, da bi blago in storitve iz postopka v glavni stvari uporabila za svoje obdavčene transakcije, potrjen z objektivnimi elementi.
- 41 V zvezi z vprašanjem, ali je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, izvesti popravke odbitka vstopnega DDV, je treba opozoriti, da je mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV, sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da predhodno izvedene transakcije še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za poznejše obdavčene transakcije (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 20).

- 42 V skupnem sistemu DDV se lahko namreč odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja za svoje obdavčene transakcije. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, se izstopni davek ne more pobrati, vstopni davek pa ne odbiti (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 21).
- 43 Sodišče je poleg tega pojasnilo, da če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ni uporabil tega blaga in storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka, za dokaz obstoja „sprememb“ v smislu člena 185 navedene direktive ne zadostuje, da nepremičnina po prenehanju najemne pogodbe, katere predmet je bila, ostane nezasedena zaradi okoliščin, ki niso odvisne od volje njenega lastnika, tudi če je dokazano, da ta nepremičnina še vedno namerava uporabljati za namene obdavčene dejavnosti in je za to sprejel potrebne ukrepe, ker bi to pomenilo omejitev pravice do odbitka z določbami, ki se uporabljajo na področju popravkov (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 47).
- 44 Šele če davčni zavezanec zadevnega blaga in storitev ne bi več nameraval uporabiti za izvedbo obdavčenih izstopnih transakcij ali bi jih uporabil za izvedbo oproščenih transakcij, bi bila tesna in neposredna zveza v smislu sodne prakse, navedene v točki 41 te sodbe, ki mora obstajati med pravico do odbitka vstopnega DDV in izvedbo nameravanih obdavčljivih transakcij, pretrgana.
- 45 Iz tega izhaja, da če davčni zavezanec, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, pridobljeno blago in storitve še vedno namerava uporabiti za izvedbo obdavčenih transakcij, kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče, ni mogoče šteti, da je prišlo do poznejše spremembe dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska DDV, ki se odbije, v smislu člena 185 Direktive o DDV. Za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, se torej v zvezi s popravkom odbitka vstopnega DDV ne moreta uporabiti člena 184 in 185 te direktive.
- 46 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje, od (a) do (i), odgovoriti, da je treba člene 167, 168, 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da se pravica do odbitka vstopnega DDV za blago, v obravnavanem primeru za nepremičnine, in storitve, pridobljene za izvedbo obdavčljivih transakcij, ohrani, če so bili prvotno predvideni naložbeni projekti zaradi okoliščin, ki niso bile odvisne od volje davčnega zavezanca, opušteni, in da se ne izvede popravek tega DDV, če ima davčni zavezanec še vedno namen navedeno blago uporabiti za obdavčeno dejavnost.

Drugo vprašanje, od (a) do (f)

- 47 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, od (a) do (f), v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV, zlasti njen člen 28, razlagati tako, da se ob neobstoju pogodbe o pooblastilu brez zastopanja uporablja mehanizem, ki velja za komisionarja, če davčni zavezanec izvede gradnjo v skladu s potrebami in zahtevami druge osebe, za katero se predvideva, da bo navedeno zgradbo vzela v najem.
- 48 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča upoštevanje ekonomske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (sodba z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 49 Dalje, s členom 28 Direktive o DDV, v skladu s katerim se šteje, da je davčni zavezanec, ki pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, te storitve prejel in opravil sam, se ustvarja pravna fikcija dveh identičnih storitev, ki se opravita zaporedoma. V skladu s to fikcijo se za subjekt, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, šteje, da je najprej prejel zadevne storitve

od subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa je te storitve sam opravil za stranko (sodba z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, točki 85 in 86 ter navedena sodna praksa).

- 50 Nazadnje, Sodišče je presodilo, da se enako razlogovanje uporabi v zvezi s pridobitvijo blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup, v skladu s členom 14(2)(c) Direktive o DDV, ki je tudi umeščen pod naslov IV te direktive, to je pod naslov „Obdavčljive transakcije“. Ta določba torej ustvarja pravno fikcijo dveh identičnih dobav blaga, ki se izvedeta zaporedno in spadata na področje uporabe DDV (sodba z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, točki 88).
- 51 Iz tega izhaja, da morata biti za uporabo teh določb izpolnjena dva pogoja, in sicer da na eni strani obstaja pooblastilo, na podlagi katerega komisionar za račun komitenta posreduje pri dobavi blaga in/ali opravljanju storitev, ter da na drugi strani obstaja identičnost dobav blaga in/ali opravljanja storitev, ki jih je pridobil komisionar, z dobavami blaga in/ali opravljanjem storitev, prodanih ali odstopljenih komitentu.
- 52 V zvezi s prvim od teh pogojev, ki ga natančneje navaja predložitveno sodišče, je treba ugotoviti, da Direktiva o DDV sicer ne določa, v kakšni obliki, torej pisni ali ustni, mora biti dano zadevno pooblastilo. Ker pa je v členu 14(2)(c) te direktive izrecno uporabljen pojem „pogodba“ in ker je v členu 28 navedene direktive natančneje določeno, da mora davčni zavezanec delovati „za račun druge osebe“, je treba ugotoviti, da mora med komisionarjem in komitentom obstajati dogovor, katerega predmet je dodelitev zadevnega pooblastila.
- 53 Iz elementov spisa, ki so bili predloženi Sodišču, pa ni razvidno, da bi tak sporazum v postopku v glavni stvari obstajal. Vendar mora na koncu predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja v zadevi, o kateri odloča, preveriti, ali je res tako.
- 54 Glede drugega pogoja, ki se nanaša na identičnost zadevnih transakcij, zadostuje ugotoviti, da tako člen 14(2)(c) kot tudi člen 28 Direktive o DDV določata, da se blago, ki ga prejme komisionar, in/ali storitve, ki so bile zanj opravljene, prenesejo na komitenta. To ne pomeni le, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, da obstaja identičnost zadevnih transakcij, ampak tudi, da pride po potrebi do prenosa lastninske pravice, ki je z njimi povezana.
- 55 V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, za katerega je značilno, da davčni zavezanec blago in storitve pridobi v svojem imenu in za svoj račun in ne za račun druge osebe, da bi lahko opravljal storitve, prilagojene posebnim potrebam neke stranke, pa drugi pogoj, opredeljen v točki 48 te sodbe, očitno ni izpolnjen, ker ne pride do prenosa lastninske pravice med domnevnim komisionarjem in domnevnim komitentom.
- 56 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na drugo vprašanje, od (a) do (f), odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV, zlasti njen člen 28, razlagati tako, da se ob neobstoju pogodbe o pooblastilu brez zastopanja ne uporablja mehanizem, ki velja za komisionarja, če davčni zavezanec izvede gradnjo v skladu s potrebami in zahtevami druge osebe, za katero se predvideva, da bo navedeno zgradbo vzela v najem.

Stroški

- 57 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. Člene 167, 168, 184 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za blago, v obravnavanem primeru za nepremičnine, in storitve, pridobljene za izvedbo obdavčljivih transakcij, ohrani, če so bili prvotno predvideni naložbeni projekti zaradi okoliščin, ki niso bile odvisne od volje davčnega zavezanca, opuščeni, in da se ne izvede popravek tega DDV, če ima davčni zavezanec še vedno namen navedeno blago uporabiti za obdavčeno dejavnost.
2. Direktivo 2006/112, zlasti njen člen 28, je treba razlagati tako, da se ob neobstoju pogodbe o pooblastilu brez zastopanja ne uporablja mehanizem, ki velja za komisionarja, če davčni zavezanec izvede gradnjo v skladu s potrebami in zahtevami druge osebe, za katero se predvideva, da bo navedeno zgradbo vzela v najem.

Podpisi