



## Zbirka odločb sodne prakse

Sodba Sodišča (deseti senat) z dne 16. junija  
2016 TYPED ENOTEN ONPREVU Jezik postopka: poljščina.

„Predhodno odločanje Obdavčenje Davek na dodano vrednost Direktiva 2006/112/ES Členi 18(c), 184 in 187 Obdavčljive transakcije Prenehanje opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti Zadržanje blaga, za katero je nastal odbitek DDV Popravki odbitkov Obdobje popravkov Obdavčitev na podlagi člena 18(c) Direktive 2006/112 po izteku obdobja popravka“

V zadevi C-229/15, katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 5. februarja 2015, ki je prispela na Sodišče 19. maja 2015, v postopku Minister Finansów

proti Janu Mateusiaku,

SODIŠČE (deseti senat), v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, E. Levits (poročevalec), sodnik, in M. Berger, sodnica, generalna pravobranilka: J. Kokott, sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili: Jan Mateusiak sam zase, za poljsko vlado B. Majczyna, agent, za grško vlado K. Georgiadis in K. Karavasili, agenta, za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Owsiany-Hornung, agenta, po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. marca 2016

izreka naslednjo Sodbo 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18(c) in 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). 2 Ta predlog je bil vложен v okviru spora med Minister Finansów (minister za finance) in Janom Mateusiakom glede obdavčitve nepremičnin, ki jih je ta zadržal po prenehanju opravljanja svoje ekonomske dejavnosti, z davkom na dodano vrednost (DDV). Pravni okvir Pravo Unije 3 Člen 18 Direktive o DDV določa: „Države članice lahko kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, obravnavajo naslednje transakcije: (a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer za takšno blago, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV; (b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a); (c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih [pravnih] naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a), razen v primerih iz člena 19.“ 4 Člen 19, prvi odstavek, te direktive določa: „Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika.“ 5 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 in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; [...]“ 6 Člen 168a(1) Direktive o DDV določa: „Če se nepremičnina, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, uporablja pri izvajanju njegovih poslovnih dejavnosti ali jo zavezanec ali

njegovo osebje uporabljajo v zasebne, ali bolj na splošno, v druge namene, se DDV na izdatke, povezane s to nepremičnino, odbije v skladu z načeli iz členov 167, 168, 169 in 173 samo za delež uporabe nepremičnine v poslovne namene davčnega zavezanca. Z odstopanjem od člena 26 se spremembe v deležu uporabe nepremičnine iz prvega pododstavka upoštevajo v skladu z načeli iz členov 184 do 192, kakor se uporabljajo v zadevnih državah članicah.“7Člen 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.“8Člen 187 Direktive o DDV določa: „1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih petih let od trenutka prve uporabe blaga. Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let. 2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni 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, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“9Člen 14(1), točki 1 in 2, ter od (4) do (6) in (8) ustava o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (prečiščena različica, Dz. U. iz leta 2011, št. 177, postavka 1054), kakor se je uporabljal v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa: „1. Predmet obdavčitve je blago lastne izdelave in blago, ki po pridobitvi ni postalo predmet dobave blaga, če: 1. preneha družba civilnega prava ali gospodarska družba, ki nima pravne sposobnosti; 2. davčni zavezanec iz člena 15, ki je fizična oseba in je zavezan na podlagi člena 96(6) direktorja davčnega urada obvestiti o prenehanju opravljanja obdavčljive dejavnosti, to dejavnost preneha opravljati. [...] 4. Odstavka 1 in 3 se uporabljata za blago, za katero je veljala pravica do odbitka vstopnega DDV. 5. V primerih iz odstavkov 1 in 3 so davčni zavezanci na dan prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdavčljivih dejavnosti dolžni opraviti fizično inventuro blaga, v nadaljevanju imenovano fizična inventura. Davčni zavezanci so dolžni podatke o opravljeni fizični inventuri, o vrednosti, ugotovljeni na njeni podlagi, in o znesku dolgovanega davka priložiti davčni napovedi, ki se odda za obdobje, ki vključuje dan prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdavčljivih dejavnosti. 6. V primeru iz odstavka 1 davčna obveznost nastane z dnem prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdavčljivih dejavnosti. [...] 8. Davčna osnova je v skladu s členom 29(10) določena vrednost blaga, ki je vpisano v okviru fizične inventure.“10Člen 29(10) zakona o DDV določa, da je „[p]ri dobavi blaga v smislu člena 7(2) [...] davčna osnova nabavna cena blaga (brez davka) in, če ni nabavne cene, lastna cena, določena v trenutku dobave blaga“.11Člen 91, od (1) do (4), zakona o DDV določa: „1. Davčni zavezanec je po preteku leta, v katerem je imel pravico do zmanjšanja plačanega vstopnega davka iz člena 86(1), obvezan za preteklo davčno leto opraviti popravek odbitkov v skladu s členom 90, od (2) do (10), ob upoštevanju deleža, izračunanega tako, kot je določeno v členu 90, od (2) do (6) ali (10), ali v določbah, izdanih na podlagi člena 90(11) in (12). 2. Davčni zavezanec v primeru blaga in storitev, ki jih na podlagi določb o davku na dobiček všteje v amortizirana opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, ter nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč, če so bile vštete v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva pridobitelja, razen teh, katerih začetna vrednost ne presega 15.000 [poljskih zlotov (PLN) (približno 3417 EUR)], popravek iz odstavka 1 opravi v roku naslednjih 5 let – v primeru nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč pa v roku 10 let – od leta začetka uporabe. Letni popravek v primeru iz prvega stavka znaša 1/5, v primeru nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč pa 1/10 zneska davka, ki je zaračunan ob njihovi pridobitvi ali izdelavi. V primeru opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, katerih začetna vrednost ne presega 15.000 PLN (približno 3417 EUR), se smiselno uporabi odstavek 1, s tem da se popravek opravi na koncu leta začetka uporabe. [...] 3. Popravki iz odstavkov 1 in 2 se opravijo v davčnem obračunu, predloženem za prvo obračunsko obdobje leta po davčnem letu, za katero se opravi popravek, v primeru prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti pa v davčnem obračunu za zadnje obračunsko obdobje. 4. Če se v obdobju popravka iz odstavka 2 blago ali storitve iz odstavka 2 prodajo ali obdavčijo v skladu s členom 14, se šteje, da se to blago ali storitve do konca obdobja popravka še naprej uporabljajo za namene obdavčljivih dejavnosti davčnega zavezanca.“12Člen 96(6) zakona o DDV določa, da „[č]e je davčni zavezanec, ki je registriran kot zavezanec za plačilo DDV, prenehal opravljati obdavčljivo dejavnost, mora o prenehanju opravljanja dejavnosti obvestiti direktorja davčnega urada; to obvestilo je za direktorja davčnega urada podlaga za izbris davčnega zavezanca iz

registra zavezancev za plačilo DDV“.Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje<sup>13</sup>

J. Mateusiak je med letoma 1997 in 1999 izvršil investicijski projekt v obliki gradnje stanovanjskega in poslovnega objekta na gradbenem zemljišču v izmeri 108,7 m<sup>2</sup> s skupno uporabno površino v izmeri 357,6 m<sup>2</sup> (od tega 87,8 m<sup>2</sup> za poslovne storitve). Uporabno dovoljenje za ta objekt je bilo izdano 26. julija 1999.<sup>14</sup>J. Mateusiak je odbil plačan vstopni davek, izkazan na originalnih računih o nakupu gradbenega materiala, o stroških dela ter drugih stroških izključno v zvezi z delom objekta, namenjenim opravljanju z DDV obdavčljive dejavnosti, in sicer dejavnosti notarske pisarne.<sup>15</sup>Del objekta, namenjen opravljanju storitev, je bil 10. avgusta 1999 vpisan v seznam osnovnih sredstev, ki se vodi za dohodninske namene, in se je takrat začel uporabljati za opravljanje neemetijske ekonomske dejavnosti. Začetna vrednost osnovnega sredstva, imenovanega notarski objekt, je bila 0 PLN.<sup>16</sup>

J. Mateusiak je pri direktorju davčnega urada v Łódžu (Izba Skarbowa w Łodzi), ki deluje pod nadzorom ministra za finance (v nadaljevanju: davčni urad), 14. januarja 2013 vložil zahtevo za davčno pojasnilo, s katero je želel izvedeti, ali je treba v bilanci stanja, izdelani zaradi prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti fizične osebe, zavezanke za DDV, navesti vrednost osnovnih sredstev v obliki nepremičnin, ki so na datum prenehanja opravljanja dejavnosti v lasti te osebe. Če bi bil odgovor na to vprašanje pritrdilen, pa je želel izvedeti, katero vrednost je treba upoštevati za davčno osnovo za DDV na datum prenehanja opravljanja zadevne ekonomske dejavnosti.<sup>17</sup>J. Mateusiak meni, da ni treba upoštevati vrednosti osnovnih sredstev, katerih lastnik je, saj bi bilo s takim upoštevanjem kršeno načelo nevtralnosti DDV, ker je prenehal opravljati dejavnost po izteku obdobja popravka, ki je za nepremičnine deset let. Ob nestrinjanju s tem mnenjem bi bilo treba pri obdavčitvi z DDV upoštevati le del objekta, ki se je uporabljal za ekonomsko dejavnost, in kot davčno osnovo upoštevati lastno ceno, če je ta nižja od tržne cene.<sup>18</sup>Davčni urad je ob sklicevanju med drugim na člena 14(1), točka 2, ter (4) in (8), in 29(10) zakona o DDV menil, da je obdavčitev blaga zaradi prenehanja opravljanja obdavčljivih dejavnosti upravičena z zgradbo DDV, ki je uvrščen med davke na potrošnjo, in je poleg tega izraz načela nevtralnosti tega davka. Blago, za katero je bil ob njegovi pridobitvi odbit vstopni davek, mora biti predmet DDV zaradi izravnave tega odbitka.<sup>19</sup>Tožbi J. Mateusiaka, ki jo je zoper davčno pojasnilo vložil pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (regionalnem upravnem sodišču v Lublinu, Poljska), je bilo ugodeno s sodbo z dne 16. oktobra 2013. Navedeno sodišče je razsodilo, da je treba člen 14 zakona o DDV razlagati v povezavi s členom 91 zakona o DDV, saj je zakonodajalec povezal obdavčitev osnovnih sredstev na podlagi prenehanja opravljanja dejavnosti s pravico do odbitka – opravljenega na podlagi pridobitve teh osnovnih sredstev – tistega dela vstopnega davka, ki ni bil odbit v obdobju popravka. Po izteku tega obdobja ni treba obdavčiti osnovnih sredstev, ki jih ima davčni zavezanec na datum prenehanja opravljanja svoje dejavnosti, in jih ni treba vključiti v bilanco stanja, ker se je obdobje, ki ga zakon določa za popravek vstopnega davka iz naslova pridobitve teh sredstev in ki izhaja iz njihove ocenjene dobe uporabnosti v okviru dejavnosti davčnega zavezanca, izteklo.<sup>20</sup>Minister za finance je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska). To sodišče je izrazilo dvom glede vprašanja, ali je treba ob prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti tudi po izteku obdobja popravka, določenega za neko vrsto blaga, obdavčiti zadržano osnovno sredstvo na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV.<sup>21</sup>To sodišče navaja, da ker se je zakonska doba uporabnosti – izražena z obdobjem popravka (člen 187 Direktive o DDV) – investicijskega blaga, ki je bilo uporabljeno za ekonomsko dejavnost davčnega zavezanca, iztekla, bi bilo mogoče domnevati, da je davčni zavezanec v obdobju, v katerem je uporabljal osnovno sredstvo v obdavčljivi dejavnosti, „potrošil“ davek, odbit na podlagi njegove pridobitve, saj je ta davek v celotnem obdobju uporabe (popravka) povezan z dolgovanim davkom, ki nastane zaradi uporabe tega osnovnega sredstva v ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca.<sup>22</sup>V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:„Ali je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da se osnovna sredstva davčnega zavezanca – če je davčni zavezanec odbil DDV ob njihovi pridobitvi – po izteku obdobja popravka, določenega v členu 187 te direktive, v trenutku, ko davčni zavezanec preneha opravljati dejavnost, ne obdavčijo in jih ni treba navesti v bilanci stanja, če se je izteklo zakonsko določeno obdobje za popravek vstopnega davka za njihovo pridobitev, ki se določi glede na njihovo ocenjeno dobo uporabnosti v podjetju davčnega zavezanca, ali pa tako, da se osnovna sredstva v trenutku prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca obdavčijo ne glede na obdobje popravka?“Vprašanje za predhodno odločanje<sup>23</sup>Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje,

ali je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je lahko zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca v primeru, ko ta preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost in je za to blago bila dana pravica do odbitka DDV pri njegovi pridobitvi, obravnavano kot dobava blaga, opravljena za plačilo, in glede takega zadržanja naložen DDV, če se je obdobje popravka, določeno v členu 187 Direktive o DDV, izteklo.<sup>24</sup>V uvodu je treba opozoriti, da se v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Direktiva o DDV, lahko odbijejo vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij, ali ki ne spadajo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek. Če pa se blago ali storitve uporabljajo za obdavčljive vstopne transakcije, se naloži odbitek davka, ki velja za vstopne transakcije z namenom izogibanja dvojnemu obdavčevanju (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24, in sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 19).<sup>25</sup>V teh okoliščinah lahko države članice na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, obravnavajo zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih pravnih naslednikov v primeru prenehanja opravljanja ekonomske obdavčljive dejavnosti, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a) tega člena. Člen 18(c) Direktive o DDV državam članicam tako dovoljuje, da sprejmejo posebno določbo za položaje, v katerih davčni zavezanec konča svojo poklicno dejavnost (glej sodbo z dne 17. maja 2001, Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 86).<sup>26</sup>Republika Poljska je, kot je poudarilo predložitveno sodišče, uporabila možnost iz člena 18(c) Direktive o DDV. Vendar pa se to sodišče sprašuje, ali bi bilo treba določbo, s katero se izvaja člen 18(c) Direktive o DDV, uporabiti ob izteku obdobja za popravek, ki ga je mogoče za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, v skladu s členom 187(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV podaljšati na največ 20 let in ki je po navedbi predložitvenega sodišča na Poljskem deset let.<sup>27</sup>V zvezi s tem je treba navesti, da je glavni cilj člena 18(c) Direktive o DDV izognitev temu, da bi blago, ki je postalo upravičeno do odbitka, bilo predmet neobdavčene končne potrošnje po prenehanju opravljanja obdavčljive dejavnosti, ne glede na razloge ali okoliščine tega prenehanja (sodba z dne 8. maja 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, točka 27).<sup>28</sup>Namen mehanizma popravka, določenega v Direktivi o DDV, je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, uresničene prej, 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 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točki 30 in 31).<sup>29</sup>Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive o DDV določa načelo, po katerem se tak popravek opravi zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka (sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 32, in z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 51).<sup>30</sup>Obdobje popravka odbitkov, določeno v členu 187 Direktive o DDV, omogoča izogniti se nepravilnostim pri izračunu odbitkov in neupravičenim prednostim ter slabostim za davčnega zavezanca, zlasti kadar se po obračunu spremenijo dejavniki, ki so se prvotno uporabili za določitev zneska odbitkov. Verjetnost takih sprememb je zlasti pomembna pri investicijskem blagu, ki se pogosto uporablja več let, med katerimi se njegova namembnost lahko spreminja (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25, in sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 20).<sup>31</sup>Res je sicer, da je namen na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV izvedene obdavčitve zadržanja blaga, za katero je nastal odbitek, podoben namenu mehanizma popravka, ker gre, prvič, za izognitev dajanju neupravičene ekonomske prednosti davčnemu zavezancu v primerjavi s končnim potrošnikom, ki kupi blago in pri tem plača DDV, ter drugič, za zagotovitev povezanosti med odbitkom vstopnega davka in obračunom izstopnega davka (glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).<sup>32</sup>Vendar taka podobnost med ciljema ne pomeni, da bi se lahko obdobje za popravek odbitka na podlagi členov od 184 do 187 Direktive o DDV s plačili, porazdeljenimi na več let, obravnavalo kot obdobje, po katerem obdavčitev na podlagi člena 18(c) te

direktive ni več mogoča.<sup>33</sup>Najprej, iz člena 18(c) Direktive o DDV je razvidno, da je mogoče zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti obravnavati kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi.<sup>34</sup>Člen 18(c) Direktive o DDV ne določa nobenega pogoja, ki bi bil zlasti povezan z obdobjem po pridobitvi, v katerem mora biti po prenehanju opravljanja dejavnosti izvedeno zadržanje, da bi lahko bilo obdavčeno.<sup>35</sup>Nato navedena določba, kar zadeva njeno uporabo, ne vključuje sklicevanja na določbe v zvezi s popravki odbitkov iz členov od 184 do 192 Direktive o DDV, medtem ko člen 168a(1), drugi pododstavek, te direktive napotuje na te člene glede obdavčitve uporabe nepremičnine za zasebno rabo v skladu s členom 26 te direktive.<sup>36</sup>Nazadnje, popravki odbitkov, ki se opravijo zlasti, če so se dejavniki, ki so bili uporabljeni za določitev zneska DDV, spremenili po obračunu DDV, in s katerimi se zagotavlja, da opravljeni odbitki točno izražajo uporabo blaga za dejavnost podjetja, so korekturni mehanizem, ki se uporablja za nazaj, kot je v točki 28 sklepnih predlogov navedla generalna pravobranilka.<sup>37</sup>Obdavčitev iz člena 18(c) Direktive o DDV pa ne temelji na premisi, da je bil celotni ali delni odbitek DDV, izvršen ob pridobitvi blaga, ki je v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti predmet zadržanja, višji ali nižji od odbitka, ki ga je imel davčni zavezanec pravico izvršiti, temveč na tem, da je na datum prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti nastala nova obdavčljiva transakcija.<sup>38</sup>Z obdavčitvijo iz člena 18(c) Direktive o DDV se v celotnem obdobju uporabe poslovnih sredstev za poslovno dejavnost upoštevajo spremembe vrednosti teh sredstev, saj je v skladu s členom 74 Direktive o DDV davčna osnova pri transakcijah, kakršne so te iz člena 18(c) Direktive o DDV, sestavljena iz nabavne cene blaga ali podobnega blaga oziroma, če ni nabavne cene, lastne cene, ki sta določeni v trenutku izvršitve teh transakcij. Davčna osnova transakcije v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti je vrednost zadevnega blaga, določena na datum tega prenehanja, pri kateri se torej upošteva sprememba vrednosti navedenega blaga med njegovo pridobitvijo in tem prenehanjem (glej zlasti sodbo z dne 8. maja 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, točka 33).<sup>39</sup>Za uresničitev cilja člena 18(c) Direktive o DDV, ki je izognitev temu, da bi bilo blago, za katero je bila dana pravica do odbitka, po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti predmet neobdavčene končne potrošnje, in dejanska odprava vsakršne neenakosti na področju DDV med potrošniki, ki pridobijo blago pri drugem davčnem zavezancu, in tistimi, ki ga pridobijo v okviru svoje poslovne dejavnosti, je treba obdavčitev na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV – kot je generalna pravobranilka navedla v točki 34 sklepnih predlogov – izvršiti, če ima na datum prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti blago, za katero je bila dana pravica do odbitka DDV, še neko preostalo vrednost, neodvisno od obdobja, ki je preteklo med datumom pridobitve tega blaga in datumom prenehanja opravljanja te dejavnosti.<sup>40</sup>Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je lahko zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca v primeru, ko ta preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost in je bila za to blago dana pravica do odbitka DDV pri njegovi pridobitvi, obravnavano kot dobava blaga, opravljena za plačilo, in predmet DDV, če se je obdobje popravka, določeno v členu 187 Direktive o DDV, izteklo.<sup>41</sup>Ker je ta postopek za stranki 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 (deseti senat) razsodilo: Člen 18(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, je treba razlagati tako, da je lahko zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca v primeru, ko ta preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost in je bila za to blago dana pravica do odbitka davka na dodano vrednost pri njegovi pridobitvi, obravnavano kot dobava blaga, opravljena za plačilo, in predmet davka na dodano vrednost, če se je obdobje popravka, določeno v členu 187 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162, izteklo.

Podpisi