



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 6. oktobra 2022\*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitki vstopnega DDV – Blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za izdelavo osnovnih sredstev – Členi od 184 do 187 – Popravki odbitkov – Obveznost popravka odbitkov DDV v primeru začetka likvidacije tega davčnega zavezanca in izbrisa navedenega zavezanca iz registra zavezancev za DDV“

V zadevi C-293/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Vrhovno upravno sodišče Litve) z odločbo z dne 28. aprila 2021, ki je na Sodišče prispela 7. maja 2021, v postopku

**UAB „Vittamed technologijos“**, v likvidaciji,

proti

**Valstybinė mokesčių inspekcija,**

ob udeležbi

**Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,**

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, D. Gratsias in Z. Csehi (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: T. Čapeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za litovsko vlado K. Dieninis in V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in L. Lozano Palacios, agentki,

\* Jezik postopka: litovščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 184 do 187 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 UAB „Vittamed technologijos“, ki je v likvidaciji (v nadaljevanju: Vittamed), in Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve) v zvezi z obveznostjo popravka odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za blago in storitve, za katere je bila uveljavljena pravica do odbitka in ki so bili pridobljeni za izdelavo osnovnih sredstev, ki pa nazadnje niso bila uporabljena in ne bodo nikoli uporabljena za nameravano obdavčeno gospodarsko dejavnost, saj je bilo odločeno, da se začne likvidacija davčnega zavezanca in da se davčni zavezanec izbriše iz registra zavezancev za DDV.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Člen 167 Direktive o DDV določa:  
„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“
- 4 Člen 168(a) te direktive 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.“
- 5 Poglavje 5, ki spada v pod naslov X navedene direktive in se imenuje „Popravki odbitkov“, med drugim vsebuje člene 184, 185 in 187.
- 6 Člen 184 iste direktive določa:  
„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

7 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.“

8 Člen 186 te direktive določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

9 Člen 187 navedene direktive 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 pet 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 ustrezní 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.“

***Litovsko pravo***

10 Člen 58(1) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve št. IX-751 o davku na dodano vrednost) z dne 5. marca 2002 (Žin., 2002, št. 35-1271) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Zavezanec za DDV ima pravico do odbitka vstopnega DDV in/ali DDV na uvoz blaga in/ali storitev, če so to blago in/ali storitve namenjene uporabi v okviru teh dejavnosti zavezanca za DDV:

[...] dobava blaga in/ali opravljanje storitev, za katere se obračuna DDV [...]“.

11 Člen 66(2) zakona o DDV določa:

„Kadar se blago in/ali storitve, za katere se je v celoti ali deloma odbil vstopni DDV in/ali DDV na uvoz (in v primeru, da je to blago in/ali storitve izdelala ali opravila oseba sama, davek na blago in/ali storitve, uporabljene za to izdelavo), uporabijo za dejavnosti, ki niso navedene v členu 58(1) tega zakona, ali pa so bile stvari izgubljene, je treba odbitke DDV popraviti v obračunu DDV za davčno obdobje, v katerem se je izvedelo za eno od navedenih okoliščin, tako da se zviša znesek DDV, ki ga je treba plačati v proračun, oziroma se zmanjša znesek DDV, ki bi ga bilo treba iz tega razloga vrniti iz proračuna [...]“.

12 Člen 69(1) zakona o DDV določa:

„V primeru izbrisa davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV ali v primeru likvidacije davčnega zavezanca se odbitek DDV popravi v skladu s postopkom iz členov 66 in 67 tega zakona v obračunu DDV davčnega zavezanca, ki se izbriše iz tega registra ali ki je v likvidaciji, odbiti vstopni davek in/ali DDV na uvoz za blago in/ali storitve, vključno z osnovnimi sredstvi, ki se ne bodo več uporabljali v okviru dejavnosti, določenih v členu 58(1) tega zakona, pa se vrne v proračun“.

***Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje***

- 13 Vittamed je družba s sedežem v Litvi, ki se je ukvarjala s tehničnimi znanstvenimi raziskavami in s praktično uporabo teh raziskav.
- 14 Od 1. marca 2012 ta družba ni opravila nobene dobave blaga in nobene storitve, ki bi bila predmet DDV.
- 15 Družba Vittamed je v letih 2012 in 2013 med drugim pridobila blago in storitve v okviru izvedbe mednarodnega projekta, ki ga je financirala Evropska unija in katerega cilj je bil razviti prototip medicinskega pripomočka za diagnostiko in spremljanje ter nato dati ta pripomoček na trg. V zvezi s tem ji je bilo tako izdanih osem računov. Za dobavo tega blaga in opravo teh storitev je odbila 87.987 EUR plačanega vstopnega DDV. Zadevni projekt je bil končan 31. decembra 2013.
- 16 Družba Vittamed je uporabila navedeno blago in storitve tako, da je izdelala neopredmetena (licence) in opredmetena osnovna sredstva (prototipe naprav). Ta osnovna sredstva je želela uporabiti v okviru svoje prihodnje obdavčene dejavnosti.
- 17 Po zaključku tega projekta je družba Vittamed v letih 2014 in 2015 poslovala z izgubo, prenesene izgube pa so se neprestano povečevale. Zaradi teh let poslovanja z izgubo ter ker ni imela naročil in potencialnih dohodkov, je bilo odločeno, da navedena družba preneha opravljati dejavnost. Zato se je edini delničar družbe Vittamed avgusta 2015, potem ko je ugotovil, da razvojne znanstvene dejavnosti te družbe ne bodo donosne, odločil, da začne likvidacijo te družbe.
- 18 Družba Vittamed je 10. septembra 2015 pridobila pravni status „pravne osebe v likvidaciji“.
- 19 Družba Vittamed je nato 23. septembra vložila zahtevo za izbris iz registra zavezancev za DDV in predložila obračun DDV, ki ga mora predložiti oseba, izbrisana iz registra zavezancev za DDV, za zadnje davčno obdobje, to je od 1. septembra do 23. septembra 2015. V tem obračunu DDV družba Vittamed ni popravila odbitka DDV za preostanek vsega blaga ali storitev, ki niso bili prodani.

- 20 Družba Vittamed je bila istega dne izbrisana iz registra zavezancev za DDV.
- 21 Na podlagi sklepa o davčnem nadzoru z dne 28. decembra 2017 je Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (izpostava nacionalnega davčnega inšpektorata v okrožju Kaunas, Litva) začela opravljati davčni nadzor v zvezi z družbo Vittamed.
- 22 Izpostava nacionalnega davčnega inšpektorata v okrožju Kaunas je z odločbo z dne 24. januarja 2019 v bistvu ugotovila, da bi bila družba Vittamed, ko je bila sprejeta odločitev o začetku njene likvidacije, morala popraviti odbitke vstopnega DDV in v proračun vrniti DDV v zvezi s pridobljenim blagom ali storitvami, ki ne bodo uporabljeni za dejavnosti, obdavčene z DDV. Zato je družbi Vittamed naložila plačilo dodatnega DDV v višini 87.987 EUR, povečanega za znesek 30.427 EUR iz naslova zamudnih obresti, in globo v višini 8798 EUR, ki ustreza 10 % dolgovanega DDV.
- 23 Družba Vittamed je zoper to odločbo vložila ugovor pri nacionalnem davčnem inšpektoratu pri ministrstvu za finance Republike Litve, ki ga je utemeljila s tem, da se v skladu s sodno prakso Sodišča v primeru stroškov, nastalih pri pripravi gospodarske dejavnosti, lahko zahteva odbitek vstopnega DDV, tudi če se izvajanje te gospodarske dejavnosti ne nadaljuje in če načrtovane obdavčene transakcije nazadnje niso opravljene.
- 24 Nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve je z odločbo z dne 19. aprila 2019 potrdil odločbo izpostave nacionalnega davčnega inšpektorata v okrožju Kaunas.
- 25 Družba Vittamed je pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) vložila pritožbo. Ta komisija je z odločbo z dne 20. junija 2019 to pritožbo zavrnila kot neutemeljeno.
- 26 Družba Vittamed je zoper to odločbo vložila tožbo pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva), ki je bila zavrnjena s sodbo z dne 10. oktobra 2019.
- 27 Družba Vittamed je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve), ki je predložitveno sodišče.
- 28 Predložitveno sodišče dvomi, da v sporu o glavni stvari obstaja obveznost popravka odbitkov DDV, čeprav se je edini delničar davčnega zavezanca odločil, da se začne likvidacija tega davčnega zavezanca, in je ta davčni zavezanec zaradi te odločitve vložil zahtevo za izbris iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno. V zvezi s tem poudarja očitno protislovje v sodni praksi Sodišča.
- 29 Na eni strani predložitveno sodišče, sklicujoč se najprej na točko 20 sodbe z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), opozarja, da je namen mehanizma popravka, določenega v členih od 184 do 187 Direktive o DDV, vzpostavitev tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije. To sodišče nato, opirajoč se na točko 38 sodbe z dne 11. aprila 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), navaja, da se v okviru skupnega sistema DDV lahko odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago ali storitve, ki jih davčni zavezanci uporabljajo za namene svojih obdavčenih transakcij. V zvezi s tem navedeno sodišče pojasnjuje, da v skladu s točko 56 sodbe z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl (C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372), člen 185(1) Direktive o DDV določa načelo, v skladu s katerim je treba tak popravek izvesti zlasti takrat, kadar se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za

določitev zneska tega odbitka. To sodišče nazadnje navaja točke od 44 do 46 sodbe z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), in ugotavlja, da je ta tesna in neposredna zveza, ki mora obstajati med pravico do odbitka vstopnega DDV in izvedbo nameranih obdavčenih transakcij, pretrgana, če davčni zavezanec ne namerava več uporabljati zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije oziroma jih uporabi za oproščene transakcije.

- 30 Predložitveno sodišče v zvezi s tem ugotavlja, da odločitev, ki jo je sprejel edini delničar zadevnega davčnega zavezanca, da se začne likvidacija tega zavezanca, in predlog navedenega davčnega zavezanca, da se izbriše iz registra davčnih zavezancev za DDV, objektivno potrjujeta, da isti davčni zavezanec ne želi več uporabljati blaga ali storitev, za katere je bil plačani DDV odbit v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti, kar bi pomenilo spremembo – do katere je prišlo po obračunu DDV – dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska odbitkov, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV. To sodišče poudarja, da je taka presoja v skladu s členom 69(1) zakona o DDV.
- 31 Na drugi strani se predložitveno sodišče sklicuje na sodno prakso, ki izhaja iz sodb z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal, (C-37/95, EU:C:1998:1, točki 19 in 20), z dne 28. februarja 2018, Investimentos Imobiliários (C-672/20, EU:C:2018:16, točki 40 in 42), in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25), v skladu s katero pravica do odbitka načeloma ostane pridobljena, tudi če davčni zavezanec pozneje zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ne uporabi blaga in storitev, v zvezi s katerimi je bil v okviru obdavčenih transakcij opravljen odbitek, in poudarja, da davčni zavezanec ohrani pravico do odbitka, ker je ta pravica nastala, tudi če ta davčni zavezanec iz razlogov, ki niso odvisni od njegove volje, ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je bil v okviru obdavčenih dejavnosti opravljen odbitek. Meni, da je v skladu s to sodno prakso mogoče šteti, da se – razen v primeru iz člena 185(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV – ohrani pravica do začetnega odbitka DDV in da obveznost popravka ne nastane, kadar blago ali storitve niso bili uporabljeni v okviru zadevne gospodarske dejavnosti zaradi okoliščin, ki niso odvisne od volje davčnega zavezanca.
- 32 Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sprašuje, ali odločitev o začetku likvidacije davčnega zavezanca in zahteva za izbris iz registra zavezancev za DDV, ki ju načeloma ta davčni zavezanec sprejme oziroma predloži na lastno pobudo, omogočata ugotovitev obstoja „okoliščin, ki niso odvisne od volje“ davčnega zavezanca, v smislu sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe. To sodišče ugotavlja, da je v obravnavani zadevi družba Vittamed navedla, da je bila odločitev o začetku njene likvidacije sprejeta zaradi neprestano rastočih izgub, neobstoja naročil in potencialnih prihodkov ter dvomov edinega delničarja o donosnosti načrtovane gospodarske dejavnosti. Davčna uprava in druge institucije, ki so odločale o sporu o glavni stvari, so menile, da je bila odločitev edinega delničarja družbe Vittamed o začetku likvidacije te družbe sprejeta brez predložitve kakršnega koli dokaza o tem, da dejavnosti družbe Vittamed ne bi bile donosne, ter da ta odločitev in zahteva za izbris iz registra zavezancev za DDV nista „okoliščini, ki nista odvisni od volje“ družbe Vittamed v smislu sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe.
- 33 Vendar predložitveno sodišče, sklicujoč se na točko 35 sodbe z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), navaja, da 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.

- 34 Zato se predložitveno sodišče sprašuje, kako v okoliščinah spora o glavni stvari ugotoviti obstoj „okoliščin, ki niso odvisne od volje davčnega zavezanca“, v smislu sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe. Natančneje, izvedeti želi, ali za tako opredelitev zadostuje zgolj izjava davčnega zavezanca ali pa je na splošno treba presoditi te okoliščine, kadar blago ali storitve zaradi likvidacije tega davčnega zavezanca niso bili uporabljeni in nikoli ne bodo uporabljeni.
- 35 Nazadnje, predložitveno sodišče opozarja, da je Sodišče v točki 25 sodbe z dne 17. oktobra 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), navedlo, da je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, pridobljena, tudi če načrtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij „oziroma“ tudi če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka. Predložitveno sodišče meni, da uporaba prirednega veznika „oziroma“ v tej točki 25 pomeni, da se razlikuje med dvema ločenima položajema: na eni strani položajem, v katerem se gospodarske dejavnosti niso opravljale po nastanku pravice do odbitka, in na drugi strani položajem, v katerem blago ali storitve, v zvezi s katerimi se je uveljavljala pravica do odbitka, niso bili uporabljeni v okviru gospodarskih dejavnosti. To, da blago ali storitve niso bili uporabljeni „zaradi okoliščin, ki niso odvisne od volje davčnega zavezanca“, pa naj bi bilo omenjeno le v zvezi z drugim položajem, ki po mnenju predložitvenega sodišča ne zajema likvidacije davčnega zavezanca. To sodišče se v zvezi s tem sklicuje na sodbo z dne 29. februarja 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).
- 36 V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člene od 184 do 187 Direktive [o DDV] razlagati tako, da mora davčni zavezanec popraviti odbitke DDV, obračunanega na pridobitev blaga in storitev za namene proizvodnje investicijskega blaga, če tega blaga ne namerava več uporabiti v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti, ker se lastnik (delničar) davčnega zavezanca odloči, da ga bo likvidiral, ta davčni zavezanec pa vloži predlog za izbris iz registra zavezancev za DDV, ali pa mu odbitkov ni treba popraviti?

Ali na odgovor na to vprašanje vplivajo razlogi za odločitev, da likvidira davčnega zavezanca, in sicer dejstvo, da je bila ta odločitev sprejeta zaradi vse večjih izgub, neobstoja naročil in dvomov delničarja o donosnosti načrtovane (predvidene) gospodarske dejavnosti?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 37 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem na eni strani sprašuje, ali je treba člene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ima davčni zavezanec obveznost popravka odbitkov plačanega vstopnega DDV v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitev, namenjenih izdelavi osnovnih sredstev, kadar zaradi odločitve lastnika ali edinega delničarja tega davčnega zavezanca, da se začne njegova likvidacija, in zaradi zahteve za izbris navedenega davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno, izdelana osnovna sredstva niso bila in nikoli ne bodo uporabljena v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti. Na drugi strani v bistvu sprašuje, ali razlogi, iz katerih je mogoče utemeljiti odločitev o začetku likvidacije istega davčnega zavezanca in torej o opustitvi načrtovane obdavčene gospodarske dejavnosti, kot so neprestano rastoče izgube, neobstoj naročil in dvomi delničarja davčnega zavezanca o donosnosti načrtovane gospodarske

dejavnosti, vplivajo na njegovo obveznost popravka zadevnih odbitkov DDV. Nazadnje predložitveno sodišče sprašuje, ali zadostuje zgolj izjava zadevnega davčnega zavezanca o obstoju teh razlogov ali pa je treba obstoj navedenih razlogov podkrepiti z dokazi.

- 38 Na prvem mestu, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile zanje opravljene na predhodni stopnji v verigi transakcij, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bil uveden z zakonodajo Unije (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 39 Namen sistema odbitkov je, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 18).
- 40 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Natančneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 41 V skupnem sistemu DDV se lahko namreč odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih davčni zavezanci uporabijo za svoje obdavčene transakcije. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 42 Navesti je treba, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem 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 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 43 Sodišče je tudi večkrat odločilo, da je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, načeloma pridobljena, tudi če načrtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij (sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 20, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25) ali če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka (sodbe z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, točka 20; z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25, in z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/20, EU:C:2020:19, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 44 Drugačna razlaga bi bila v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, kar zadeva davčno breme podjetja. To bi lahko pri davčnem obravnavanju enakih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdavčene transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – začeti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdavčene transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo arbitrarno razlikovanje med zadnjenavedenimi podjetji, ker bi bila končna odobritev

odbitkov odvisna od tega, ali so se navedene naložbe končale z obdavčeno transakcijo (sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:17, točka 22, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25).

- 45 Glede vprašanja, kako je treba načelo, ki je bilo poudarjeno v sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), in v skladu s katerim se pravica do odbitka pridobi, tudi če dejavnost preneha, preden pripelje do obdavčenih transakcij, povezati s pravili Direktive o DDV o popravku odbitkov, pa je treba spomniti, da je Sodišče na eni strani presodilo, da je mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV, sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva, in da je njegov namen uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčene izstopne transakcije. Na drugi strani je Sodišče navedlo, da se, kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek (sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 46 Sodišče je poleg tega spomnilo, da člen 184 Direktive o DDV nastanek obveznosti popravka DDV opredeljuje kar se da široko in da njegova formulacija *a priori* ne izključuje nobenega primera neupravičenega odbitka, saj splošni obseg obveznosti popravka podkrepljuje to, da so v členu 185(2) te direktive izrecno našteje izjeme (glej v tem smislu sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 47 Sodišče je poleg tega navedlo, da kadar davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ne uporabi storitve ali blaga, kot je nepremičnina, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka, za dokaz obstoja „sprememb“ v smislu člena 185 Direktive o DDV ne zadostuje, da taka nepremičnina po odpovedi najemne pogodbe, katere predmet je bila, ostane nezasedena, tudi če je dokazano, da ta davčni zavezanec nepremičnino 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 (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 47, in sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, točka 44).
- 48 Če torej davčni zavezanec zadevnega blaga ali storitev ne namerava več uporabiti za izvedbo obdavčenih izstopnih transakcij ali jih uporabi za izvedbo oproščenih transakcij, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je tesna in neposredna zveza, ki mora obstajati med pravico do odbitka vstopnega DDV in izvedbo načrtovanih obdavčenih transakcij, pretrgana in je treba zato uporabiti mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV (glej v tem smislu sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).
- 49 V obravnavani zadevi je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da zadevni davčni zavezanec na eni strani zaradi začetka svoje likvidacije in na drugi strani zaradi svojega izbrisa iz registra zavezancev za DDV nima več nobenega namena izdelanih osnovnih sredstev uporabljati za obdavčene transakcije, in to dokončno. Ker je ta položaj potrjen – kar mora vseeno preveriti predložitveno sodišče – je treba ugotoviti, da je „tesna in neposredna zveza“ v smislu sodne prakse, navedene v točki 45 te sodbe, ki mora obstajati med pravico do odbitka vstopnega DDV in opravljanjem obdavčenih izstopnih transakcij, pretrgana, zato je treba uporabiti mehanizem popravka iz členov od 184 do 187 Direktive o DDV.

- 50 Vendar je treba poudariti, da bi lahko bilo drugače v primeru, da je začetek likvidacije zadevnega davčnega zavezanca vseeno povzročil izvedbo obdavčenih transakcij, na primer prodajo sredstev za poravnavo dolgov tega zavezanca, čeprav to ne spada v gospodarsko dejavnost, ki jo je prvotno načrtoval ta davčni zavezanec.
- 51 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da ker je treba dejavnost obravnavati samo zase, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov, zgolj dejstvo, da je v pravilih, ki so v zvezi s tem urejena v nacionalnem pravu, določeno, da začetek stečajnega postopka zoper davčnega zavezanca spremeni namene transakcij, ki jih opravlja ta davčni zavezanec, tako da ti nameni ne zajemajo več trajnega poslovanja njegovega podjetja, ampak se nanašajo zgolj na njegovo likvidacijo z namenom poravnave dolgov, ki ji sledi prenehanje podjetja, samo po sebi ne more vplivati na ekonomsko naravo transakcij, ki se opravijo v okviru tega podjetja (sodba z dne 3. junija 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava in drugi, C-182/20, EU:C:2021:442, točka 38).
- 52 Sodišče je zato razsodilo, da je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali praksi, v skladu s katero začetek stečajnega postopka zoper gospodarski subjekt, ki vključuje likvidacijo njegovih sredstev v korist njegovih upnikov, avtomatično povzroči nastanek dolžnosti tega subjekta, da popravi odbitke DDV, ki jih je obračunal v zvezi z blagom in/ali storitvami, pridobljenimi pred njegovim stečajem, kadar začetek takega postopka ne preprečuje tega, da bi se ekonomska dejavnost tega gospodarskega subjekta v smislu člena 9 te direktive nadaljevala, med drugim z namenom likvidacije zadevnega podjetja (sodba z dne 3. junija 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava in drugi, C-82/20, EU:C:2021:442, točka 45).
- 53 V obravnavani zadevi je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so blago ali storitve davčnega zavezanca ostali „neprodani“, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 54 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvi del postavljenega vprašanja odgovoriti, da je treba člene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ima davčni zavezanec obveznost popravka odbitkov plačanega vstopnega DDV, ki se nanaša na pridobitev blaga ali storitev, namenjenih izdelavi osnovnih sredstev, kadar zaradi odločitve lastnika ali edinega delničarja tega davčnega zavezanca, da se začne njegova likvidacija, in zaradi zahteve za izbris navedenega davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno, izdelana osnovna sredstva niso bila in nikoli ne bodo uporabljena v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
- 55 Na drugem mestu, v skladu s sodno prakso Sodišča je treba člene 167, 168, 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da se pravica do odbitka vstopnega DDV za blago ali storitve, pridobljene za izvedbo obdavčljivih transakcij, ohrani, kadar 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 to blago uporabiti za obdavčeno dejavnost (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 46).
- 56 Uporaba te sodne prakse predpostavlja, da ima davčni zavezanec navedeno blago ali storitve še vedno namen uporabiti za obdavčene transakcije, kar je pogoj, ki očitno ni izpolnjen v primeru, kot je ta v sporu o glavni stvari, v katerem je bila, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, začeta likvidacija davčnega zavezanca in je bil ta zavezanec izbrisan iz registra zavezancev za DDV.

- 57 Zato to, da bi bilo začetek likvidacije davčnega zavezanca in s tem opustitev načrtovane obdavčene ekonomske dejavnosti mogoče upravičiti z razlogi, ki jih je mogoče opredeliti za okoliščine, ki niso odvisne od njegove volje, ne vpliva na obveznost tega davčnega zavezanca, da popravi odbitke DDV.
- 58 Poleg tega 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 (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 59 Glede na to sodno prakso ni treba preučiti drugega dela vprašanja v preostalem, to je glede tega, ali zadostuje zgolj izjava o razlogih, iz katerih je bila sprejeta odločitev o začetku likvidacije davčnega zavezanca.
- 60 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na drugi del postavljenega vprašanja odgovoriti, da razlogi, iz katerih je mogoče utemeljiti odločitev o začetku likvidacije davčnega zavezanca in torej o opustitvi načrtovane obdavčene gospodarske dejavnosti, kot so neprestano rastoče izgube, neobstoj naročil in dvomi delničarja davčnega zavezanca o donosnosti načrtovane gospodarske dejavnosti, ne vplivajo na obveznost tega davčnega zavezanca, da popravi zadevne odbitke DDV, ker navedeni davčni zavezanec dokončno nima več namena navedenih osnovnih sredstev uporabiti za obdavčene dejavnosti.
- 61 Glede na vse zgornje navedbe je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ima davčni zavezanec obveznost popravka odbitkov plačanega vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na pridobitev blaga ali storitev, namenjenih izdelavi osnovnih sredstev, kadar zaradi odločitve lastnika ali edinega delničarja tega davčnega zavezanca, da se začne njegova likvidacija, in zaradi zahteve za izbris navedenega davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno, izdelana osnovna sredstva niso bila in nikoli ne bodo uporabljena v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti. Razlogi, iz katerih je mogoče utemeljiti odločitev o začetku likvidacije istega davčnega zavezanca in torej o opustitvi načrtovane obdavčene gospodarske dejavnosti, kot so neprestano rastoče izgube, neobstoj naročil in dvomi delničarja davčnega zavezanca o donosnosti načrtovane gospodarske dejavnosti, ne vplivajo na obveznost tega davčnega zavezanca, da popravi zadevne odbitke DDV, ker navedeni davčni zavezanec dokončno nima več namena navedenih osnovnih sredstev uporabiti za obdavčene dejavnosti.

## **Stroški**

- 62 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:

**Člene od 184 do 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

je treba razlagati tako, da

**ima davčni zavezanec obveznost popravka odbitkov plačanega vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na pridobitev blaga ali storitev, namenjenih izdelavi osnovnih sredstev, kadar zaradi odločitve lastnika ali edinega delničarja tega davčnega zavezanca, da se začne njegova likvidacija, in zaradi zahteve za izbris navedenega davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno, izdelana osnovna sredstva niso bila in nikoli ne bodo uporabljena v okviru obdavčenih gospodarskih dejavnosti. Razlogi, iz katerih je mogoče utemeljiti odločitev o začetku likvidacije istega davčnega zavezanca in torej o opustitvi načrtovane obdavčene gospodarske dejavnosti, kot so neprestano rastoče izgube, neobstoj naročil in dvomi delničarja davčnega zavezanca o donosnosti načrtovane gospodarske dejavnosti, ne vplivajo na obveznost tega davčnega zavezanca, da popravi zadevne odbitke DDV, ker navedeni davčni zavezanec dokončno nima več namena navedenih osnovnih sredstev uporabiti za obdavčene dejavnosti.**

Podpisi