

62011CJ0153

SODBA SODIŠÇA (drugi senat)

z dne 22. marca 2012 (*)

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člen 168 — Pravica do odbitka — Nastanek pravice do odbitka — Pravica družbe do odbitka vstopnega DDV, plačanega pri nakupu investicijskega blaga, ki se v okviru poslovnih dejavnosti te družbe še ne uporablja“

V zadevi C-153/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 22. marca 2011, ki je prispela na Sodišče 28. marca 2011, v postopku

Klub OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

—

za bolgarsko vlado T. Ivanov in D. Drambozova, zastopnika,

—

za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, zastopnika,

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

izreka naslednjo

Sodbo

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2

Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Klub OOD (v nadaljevanju: Klub) in Direktor na Direkcija „Obžalovane in upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke) v zvezi s popravkom odločbe o odmeri davka, s katerim je bila zavrnjena možnost, da bi ta družba uveljavljala pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi s pridobitvijo stanovanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko [gospodarsko] dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska [gospodarska] dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko [gospodarsko] dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4

Člen 26 te direktive določa:

„1. Vsaka od naslednjih transakcij še šteje za opravljanje storitev za plačilo:

(a)

uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;

(b)

opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

2. Države članice lahko odstopijo od določb odstavka 1, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

5

Člen 63 te direktive določa, da „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.

6

Člen 167 iste direktive določa, da „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;

[...]“

8

Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nacionalno pravo

9

V skladu s členom 6(3), točka 1, zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS) je dobava blaga za plačilo „ločitev blaga ali omogočanje uporabe blaga za zasebne namene davčnega zavezanca, lastnika, njegovih zaposlenih ali tudi tretjih, pod pogojem, da se je pri proizvodnji blaga, njegovem uvozu ali pridobitvi davek v celoti ali delno odbil“.

10

Člen 12(1) ZDDS določa, da je obdavčljiva transakcija „vsaka dobava blaga ali vsako opravljanje storitev v smislu členov 6 in 9, ki jo davčni zavezanec opravi v skladu s tem zakonom na ozemlju države, in vsaka dobava, ki se obdavči po stopnji nič in jo opravi davčni zavezanec, če ta zakon ne določa drugače“.

11

Člen 69(1) ZDDS določa:

„?e se blago in storitve uporabljajo za namene obdav?ljivih transakcij, ki jih opravi registriran dav?ni zavezanec, ima ta pravico, da odbije:

1. davek na blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki je prav tako oseba, identificirana v skladu s tem zakonom za namene DDV“.

12

?len 70(1) ZDDS dolo?a:

„Tudi ?e so pogoji iz ?lena 69 ali ?lena 74 izpolnjeni, pravica do odbitka davka ni podana, ?e:

[...]

2. so blago ali storitve namenjeni brezpla?nim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost dav?nega zavezanca;

[...]“

13

?len 79(1) in (2) ZDDS dolo?a:

„(1) Oseba, ki je identificirana za namene DDV in ki je uveljavljala celoten ali delen odbitek vstopnega davka za blago ali storitve, ki jih je proizvedla, kupila, pridobila ali uvozila in ki jih je nato uporabila za namene oproš?enih transakcij oziroma za namene transakcij ali dejavnosti, pri katerih nima pravice do odbitka vstopnega davka, dolguje znesek davka v višini odbitka vstopnega davka, ki ga je uveljavljala.

(2) Oseba, ki je identificirana za namene DDV in ki je uveljavljala celoten odbitek vstopnega davka za blago ali storitve, ki jih je proizvedla, kupila, pridobila ali uvozila in ki jih je nato uporabila tako za namene transakcij, pri katerih ima pravico do odbitka vstopnega davka, kot tudi za namene oproš?enih transakcij oziroma za namene transakcij ali dejavnosti, pri katerih nima pravice do odbitka vstopnega davka, ter ki ne more dolo?iti, kateri del tega blaga ali storitev je bil uporabljen za namene transakcij, pri katerih ima pravico do odbitka vstopnega davka, in kateri za namene transakcij, pri katerih nima pravice do odbitka vstopnega davka, dolguje znesek davka, ki se izra?una v skladu z odstavkom 7.“

14

?len 79(7) ZDDS vsebuje formule za izra?un davka, ki ga je treba pla?ati na podlagi odstavka 2 tega ?lena.

15

?len 38(3) zakona o prostorskem na?rtovanju (Zakon za ustrojstvo na teritorijata, DV št. 1 z dne 2. januarja 2001, v nadaljevanju: ZUT) dolo?a:

„V ve?stanovanjski stavbi, namenjeni prebivanju, sta dovoljeni preureditev in sprememba namembnosti stanovanjskega prostora ali samostojne stanovanjske enote v zdravniško ordinacijo, v pisarno ali v atelje svobodnega umetnika, s ?imer se zunanjim osebam omogo?i vstop v stavbo, ?e se ti prostori nahajajo v pritli?ju ali v kleti, ?e je njihova ureditev skladna z zdravstvenimi predpisi, protipožarnimi predpisi in drugimi tehni?nimi predpisi in ?e je bilo pridobljeno izrecno pisno notarsko overjeno dovoljenje vseh lastnikov soležnih stanovanj. Izjemoma se na podlagi

sklepa zbora solastnikov, sprejetega po za to določenem postopku, in na podlagi izrecnega pisnega notarsko overjenega dovoljenja vseh lastnikov soležnih stanovanj dovoli preureditev omenjenih prostorov v višjih nadstropjih.“

16

Člen 177(1) ZUT določa:

„Po dokončanju del in, po potrebi, po končanem nadzoru pred njihovim prevzemom oseba, pristojna za gradnjo, pri organu, ki je izdal gradbeno dovoljenje, zaprosi za izdajo uporabnega dovoljenja, pri čemer predloži končno poročilo iz člena 168(6), pogodbe, ki so bile z izvajalci sklenjene za izvedbo priključkov na javna omrežja, geodetski in kartografski dokument ter izpisek iz katastra, ki dokazujejo, da je bil pogoj iz člena 175(5) izpolnjen.“

17

Člen 177(3) ZUT določa:

„V roku sedmih dni od prejema zahteve organ, ki je izdal gradbeno dovoljenje, potem ko preveri popolnost dokumentacije, zabeleži, da je bilo za prostore pridobljeno uporabno dovoljenje, in to dovoljenje izda.“

18

Iz člena 178(1) ZUT izhaja, da je uporaba prostorov, deloma ali v celoti, prepovedana, dokler pristojni organ na podlagi člena 177 tega zakona ne izda uporabnega dovoljenja.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19

Družba Klub upravlja hotel v bolgarskem poletniškem kraju Varna.

20

Ta družba je maja 2009 kupila dvoetažno stanovanje v Sofiji, namenjeno prebivanju. DDV v zvezi s tem nakupom je bil odbit, vendar davčnim organom ni bila poslana nobena davčna napoved za plačilo krajevnih davkov za to stanovanje.

21

Družba Klub ni spremenila namembnosti te nepremičnine in na svoje ime tudi ni odprla računa za dobavo vode in elektrike.

22

Davčni organi so na podlagi tega sklepali, da je stanovanje iz postopka v glavni stvari namenjeno prebivanju, in ne poslovni uporabi. Ker so menili, da se stanovanje ne uporablja za poslovno dejavnost, so šteli, da z njegovo pridobitvijo ni nastala pravica do odbitka vstopnega DDV, in so zato družbi Klub izdali popravek odločbe o odmeri davka.

23

Družba Klub je to odločbo izpodbijala pred Direktor na Direkcija „Obžalovane in upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite, ki je to

odlo?bo potrdil.

24

To?e?a stranka v postopku v glavni stvari je vložila to?bo na Administrativen sad Varna (upravno sodiš?e v Varni).

25

Družba Klub je pred tem sodiš?em navedla, da je nepremi?nina v postopku v glavni stvari namenjena poslovni uporabi, saj jo namerava uporabljati za sestanke, na katerih se bo pogajala s potovalnimi agencijami.

26

Nato je bila vložena dav?na napoved za krajevne davke, v kateri je navedeno, da se to stanovanje uporablja kot poslovni prostor.

27

Dav?ni organi menijo, da družba Klub ni dokazala niti tega, da se je to stanovanje v ?asu dav?nega nadzora uporabljalo za poslovne namene, niti tega, da se bo za te namene uporabljalo v prihodnje.

28

Iz dopisa ob?inske uprave Sofije, ki je bil predložen v postopku v glavni stvari, je razvidno, da ta uprava ne razpolaga s podatki o morebitni prošnji za izdajo uporabnega dovoljenja za to stanovanje.

29

Po mnenju predložitvenega sodiš?a Vrhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiš?e) ?len 70(1), to?ka 2, ZDDS razlaga druga?e.

30

V skladu z delom sodne prakse naj bi bilo dopustno, da dav?ni zavezanci pri nakupu nepremi?nine odbijejo vstopni davek, bodisi ker je šele po za?etku uporabe mogo?e ugotoviti, kaj je namembnost nepremi?nine, bodisi ker poslovna dejavnost dav?nega zavezanca zajema tudi prihodnje transakcije.

31

V skladu z drugim delom sodne prakse pa naj bi bilo treba šteti, da mora dav?ni zavezanec, da bi bil upravi?en do odbitka DDV pri nakupu nepremi?nine, ki se še ne uporablja, še pred izvršitvijo dav?nega nadzora dokazati, da se je nepremi?nina uporabljala za opravljanje gospodarske dejavnosti.

32

Predložitveno sodiš?e meni, da zadnjenavedena dobessedna razlaga nacionalnega prava ni skladna z na?eli prava Unije, ki urejajo nastanek pravice do odbitka vstopnega DDV za investicijsko blago.

V teh okoliščinah je Administrativen sod Varna prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je treba člen 168(1)(a) Direktive [o DDV] razlagati tako, da je – potem ko je davčni zavezanec uresnil svojo pravico izbire in nepremičnino vključil v poslovna sredstva podjetja – treba domnevati (to je predpostavljati, dokler se ne dokaže nasprotno), da je bilo to blago uporabljeno za obdavčljive transakcije, ki jih je opravil davčni zavezanec?

2.

Ali je treba člen 168(1)(a) Direktive [o DDV] razlagati tako, da pravica do odbitka vstopnega davka, plačnega pri nakupu nepremičnine, ki je bila vključena v poslovna sredstva podjetja davčnega zavezanca, nastane takoj v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, in sicer ne glede na okoliščino, da nepremičnine zaradi neobstoja obveznega zakonsko določenega dovoljenja za začetek njene uporabe ni bilo mogoče uporabljati?

3.

Ali sta sodna praksa glede razlage Direktive in upravna praksa, kot je praksa Nacionalna agencija za prihodite [(nacionalna agencija za prihodke)], v skladu s katerima se pravica do odbitka plačnega vstopnega davka, ki jo davčni zavezanci [v smislu ZDDS] uveljavljajo v zvezi s pridobljenim investicijskim blagom, zavrne z obrazložitvijo, da je bilo to blago uporabljeno za zasebne potrebe lastnika družbe, ne da bi bil pri tej uporabi obračunan DDV, v skladu z Direktivo in s pripadajočo sodno prakso?

4.

Ali ima v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, družba – tožena stranka – pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan pri nakupu nepremičnine, stanovanja v Sofiji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče v prvem, drugem in tretjem vprašanju za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pravica do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan pri pridobitvi nepremičnine, ki je investicijsko blago, vključeno v poslovna sredstva podjetja, nastane v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, ne glede na to, da se nepremičnina ni takoj začela uporabljati v poslovne namene. Predložitveno sodišče se ob tem sprašuje, ali je mogoče davčnemu zavezancu pravico do odbitka vstopnega davka, ki je bil plačan za investicijsko blago, ki ga je pridobil ta davčni zavezanec, zavrniti z obrazložitvijo, da se to blago uporablja za zasebne potrebe.

Najprej je treba spomniti, da je ureditev odbitkov, ki je vzpostavljena z Direktivo o DDV, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v

okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidžmant, C-118/11, točka 43).

36

Iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da je davčni zavezanec, ko deluje kot tak in blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za zadevno blago (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 8, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 43). V skladu s členoma 63 in 167 Direktive o DDV ta pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka ali ko je blago dobavljeno (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2005 v zadevi Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, ZOdl., str. I-4685, točka 31).

37

Nasprotno, če davčni zavezanec v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, iste direktive blaga ne uporablja za svoje gospodarske dejavnosti, temveč zasebno, ne more biti upravičen do nobenega odbitka (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lennartz, točka 9, in HE, točka 43).

38

V primeru, da gre za transakcijo, ki zajema pridobitev investicijskega blaga, ki je delno namenjeno zasebni rabi, delno pa poslovni, se lahko davčni zavezanec odloči, da bo blago v celoti vključil v poslovna sredstva podjetja (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 20, in z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 23 in navedena sodna praksa). Na celoma je torej vstopni DDV, ki ga je treba plačati pri pridobitvi tega blaga, mogoče odbiti v celoti. V takšnih okoliščinah, kadar zaradi investicijskega blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka vstopnega DDV, se uporaba tega blaga za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti v skladu s členom 26(1) Direktive o DDV šteje za opravljanje storitev za plačilo (glej zgoraj navedeno sodbo Charles in Charles-Tijmens, točki 24 in 25 in navedena sodna praksa; sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer, C-460/07, ZOdl., str. I-3251, točka 41, in zgoraj navedeno sodbo Eon Aset Menidžmant, točka 54).

39

Za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka je tako odločilno to, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lennartz, točka 15, in Eon Aset Menidžmant, točka 57).

40

Davčni zavezanec deluje kot tak, kadar deluje za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 29).

41

Vprašanje, ali davčni zavezanec deluje kot tak, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje,

ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Bakcsi, točka 29, in Eon Aset Menidžmant, točka 58). Prav tako se lahko upošteva, ali si je davčni zavezanec aktivno prizadeval za preureditev in za pridobitev dovoljenj, ki se zahtevajo za poslovno uporabo, kakršna so omenjena v členu 38(3) ZUT.

42

Če davčni zavezanec ne bi bil upravičen do odbitka vstopnega DDV na naknadno obdavčeno poslovno uporabo, kljub njegovemu prvotnemu namenu, da investicijsko blago za potrebe prihodnjih transakcij v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja, po mnenju Sodišča ne bi bil razbremenjen plačila celotnega davka za blago, ki ga uporablja za svojo gospodarsko dejavnost, obdavčitev njegovih poslovnih dejavnosti pa bi povzročila dvojno obdavčenje, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, enim izmed temeljnih načel skupnega sistema DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Puffer, točki 45 in 46).

43

Načelo nevtralnosti DDV, kolikor se nanaša na finančno breme podjetja, zahteva, da se investicijski stroški v zvezi s potrebami podjetja štejejo za gospodarsko dejavnost, kar daje pravico do takojšnjega odbitka vstopnega DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Rompelman, točka 22, in Puffer, točka 47).

44

Zato posameznik, ki pridobi blago za potrebe opravljanja gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, to stori kot davčni zavezanec, čeprav se to blago ne uporabi takoj za to gospodarsko dejavnost (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lennartz, točka 14).

45

Predložitveno sodišče mora presoditi, ali je v zadevi v postopku v glavni stvari družba Klub zadevno nepremičnino dejansko pridobila za potrebe svoje gospodarske dejavnosti. Če je to tako, lahko ta družba v celoti in takoj odbije DDV v zvezi z blagom, ki je v celoti vključeno v poslovna sredstva njenega podjetja, čeprav se to blago ne bo takoj uporabilo za namene njene gospodarske dejavnosti.

46

Treba je dodati, da pravica do odbitka, ko enkrat že obstaja, ostane pridobljena samo takrat, kadar ne gre za goljufijo ali zlorabo, ter s pridržkom morebitnih popravkov v skladu s pogoji, določenimi v Direktivi o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 41, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 84).

47

Sodišče je v zvezi s tem presodilo, da se, če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka, ta pravica šteje za pridobljeno, saj v tem primeru ni nobenega tveganja za goljufijo ali zlorabo, s katerim bi bilo mogoče upravičiti kasnejše vračilo odbitih zneskov (sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstrasse, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 42).

48

Nasprotno pa lahko v primeru goljufije ali zlorabe, ko je davčni zavezanec ustvarjal vtis, da želi zaleti neko gospodarsko dejavnost, dejansko pa je želel blago, ki je lahko predmet odbitka, vključiti med svoje zasebno premoženje, davčni organ zahteva, da se za nazaj povrnejo odbiti zneski, ker so bili ti odbitki dovoljeni na podlagi nepravilnih izjav (glej zgoraj navedeno sodbo Schloßstrasse, točka 40 in navedena sodna praksa).

49

Treba je spomniti, da se za ugotovitev obstoja nezakonitega ravnanja zahteva izpolnitev dveh pogojev. Prvi, rezultat spornih transakcij mora biti pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo določbe Direktive o DDV in določbe nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša ta direktiva, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami, formalno izpolnjeni. Drugi, iz več objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točki 74 in 75).

50

Ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, pa ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 49).

51

V obravnavani zadevi mora predložitveno sodišče glede na objektivne elemente preveriti, ali gre za nezakonito ravnanje, kot je opredeljeno v točki 49 te sodbe.

52

Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da ima davčni zavezanec, ki je kot tak pridobil investicijsko blago in ga vključil v poslovna sredstva podjetja, pravico do odbitka DDV v zvezi pridobitvijo tega blaga v davnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, ne glede na to, da se to blago ne uporabi takoj za poslovne namene. Nacionalno sodišče mora presoditi, ali je davčni zavezanec investicijsko blago pridobil za potrebe svoje gospodarske dejavnosti in po potrebi presoditi o obstoju nezakonitih ravnanj.

Četrto vprašanje

53

V ?etrtem vprašanju predložitveno sodiš?e sprašuje, ali ima v okoliš?inah, kot so okoliš?ine v postopku v glavni stvari, dav?ni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je pla?al pri nakupu nepremi?nine v Sofiji.

54

Treba je spomniti, da na podlagi ?lena 267 PDEU Sodiš?e ni pooblaš?eno, da uporabi pravila Unije v dolo?enem primeru, ampak le, da se izre?e o razlagi pogodb in aktov, ki jih sprejmejo institucije Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 10. maja 2001 v zadevi Veedfald, C-203/99, Recueil, str. I-3569, to?ka 31, in z dne 10. julija 2008 v zadevi Feryn, C-54/07, ZOdl., str. I-5187, to?ka 19).

55

V obravnavanem primeru je predložitveno sodiš?e zaprosilo Sodiš?e, naj za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari neposredno uporabi ?len 168 Direktive o DDV, ?eprav mora to presojo, kjer je to potrebno na podlagi odgovorov na druga vprašanja za predhodno odlo?anje, opraviti nacionalno sodiš?e.

56

Zato Sodiš?e za odgovor na ?etrto vprašanje ni pristojno.

Stroški

57

Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

?len 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ima dav?ni zavezanec, ki je kot tak pridobil investicijsko blago in ga vklju?il v poslovna sredstva podjetja, pravico do odbitka davka na dodano vrednost v zvezi pridobitvijo tega blaga v dav?nem obdobju, v katerem je davek zapadel v pla?ilo, ne glede na to, da se to blago ne uporabi takoj za poslovne namene. Nacionalno sodiš?e mora presoditi, ali je dav?ni zavezanec investicijsko blago pridobil za potrebe svoje gospodarske dejavnosti in po potrebi presoditi o obstoju nezakonitih ravnanj.

Podpisi

(*) Jezik postopka: bolgarš?ina.