

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 16. junija 2016(*)

„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 neoddavčljivih 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 uporablja 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.“

7 Člen 184 Direktive o DDV določa:

„Za?etni odbitek se popravi, ?e je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.“

8 ?len 187 Direktive o DDV dolo?a:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vklju?no z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Vendar lahko države ?lanice pri popravku upoštevajo obdobje celih petih let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremi?ninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na najve? 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni del DDV, obra?unanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravi?enosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravi?enost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvi? uporabljeno.“

Poljsko pravo

9 ?len 14(1), to?ki 1 in 2, ter od (4) do (6) in (8) ustawa o podatku od towarów i us?ug (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (pre?iš?ena različica, Dz. U. iz leta 2011, št. 177, postavka 1054), kakor se je uporabljal v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), dolo?a:

„1. Predmet obdav?itve je blago lastne izdelave in blago, ki po pridobitvi ni postalo predmet dobave blaga, ?e:

1. preneha družba civilnega prava ali gospodarska družba, ki nima pravne sposobnosti;
2. dav?ni zavezanec iz ?lena 15, ki je fizi?na oseba in je zavezan na podlagi ?lena 96(6) direktorja dav?nega urada obvestiti o prenehanju opravljanja obdav?ljive 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 dav?ni zavezanci na dan prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdav?ljivih dejavnosti dolžni opraviti fizi?no inventuro blaga, v nadaljevanju imenovano fizi?na inventura. Dav?ni zavezanci so dolžni podatke o opravljeni fizi?ni inventuri, o vrednosti, ugotovljeni na njeni podlagi, in o znesku dolgovanega davka priložiti dav?ni napovedi, ki se odda za obdobje, ki vklju?uje dan prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdav?ljivih dejavnosti.

6. V primeru iz odstavka 1 dav?na obveznost nastane z dnem prenehanja družbe ali prenehanja opravljanja obdav?ljivih dejavnosti.

[...]

8. Davčna osnova je v skladu s členom 29(10) določena vrednost blaga, ki je vpisano v okviru fizične inventure.“

10 Člen 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“.

11 Člen 91, od (1) do (4), zakona o DDV določa:

„1. Davčni zavezanec je po preteku leta, v katerem je imel pravico do zmanjšanja plačnega 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, izražunanega 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.“

12 Člen 96(6) zakona o DDV določa, da „[?]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

13 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 m² s skupno uporabno površino v izmeri 357,6 m² (od tega 87,8 m² za poslovne storitve). Uporabno dovoljenje za ta objekt je bilo izdano 26. julija 1999.

14 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.

15 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 za?el uporabljati za opravljanje nekomercialne ekonomske dejavnosti. Za?etna vrednost osnovnega sredstva, imenovanega notarski objekt, je bila 101.525,70 PLN.

16 J. Mateusiak je pri direktorju dav?nega urada v ?ód?u (Izba Skarbowa w ?odzi), ki deluje pod nadzorom ministra za finance (v nadaljevanju: dav?ni urad), 14. januarja 2013 vložil zahtevo za dav?no pojasnilo, s katero je želel izvedeti, ali je treba v bilanci stanja, izdelani zaradi prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti fizi?ne osebe, zavezanke za DDV, navesti vrednost osnovnih sredstev v obliki nepremi?nin, ki so na datum prenehanja opravljanja dejavnosti v lasti te osebe. ?e bi bil odgovor na to vprašanje pritrdilen, pa je želel izvedeti, katero vrednost je treba upoštevati za dav?no osnovo za DDV na datum prenehanja opravljanja zadevne ekonomske dejavnosti.

17 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 nepremi?nine deset let. Ob nestrinjanju s tem mnenjem bi bilo treba pri obdav?itvi z DDV upoštevati le del objekta, ki se je uporabljal za ekonomsko dejavnost, in kot dav?no osnovo upoštevati lastno ceno, ?e je ta nižja od tržne cene.

18 Dav?ni urad je ob sklicevanju med drugim na ?lena 14(1), to?ka 2, ter (4) in (8), in 29(10) zakona o DDV menil, da je obdav?itev blaga zaradi prenehanja opravljanja obdav?ljivih dejavnosti upravi?ena z zgradbo DDV, ki je uvrš?en 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.

19 Tožbi J. Mateusiaka, ki jo je zoper dav?no pojasnilo vložil pri Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (regionalnem upravnem sodiš?u v Lublinu, Poljska), je bilo ugodeno s sodbo z dne 16. oktobra 2013. Navedeno sodiš?e je razsodilo, da je treba ?len 14 zakona o DDV razlagati v povezavi s ?lenom 91 zakona o DDV, saj je zakonodajalec povezal obdav?itev 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 obdav?iti osnovnih sredstev, ki jih ima dav?ni zavezanec na datum prenehanja opravljanja svoje dejavnosti, in jih ni treba vklju?iti v bilanco stanja, ker se je obdobje, ki ga zakon dolo?a za popravek vstopnega davka iz naslova pridobitve teh sredstev in ki izhaja iz njihove ocenjene dobe uporabnosti v okviru dejavnosti dav?nega zavezanca, izteklo.

20 Minister za finance je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska). To sodiš?e je izrazilo dvom glede vprašanja, ali je treba ob prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti tudi po izteku obdobja popravka, dolo?enega za neko vrsto blaga, obdav?iti zadržano osnovno sredstvo na podlagi ?lena 18(c) Direktive o DDV.

21 To sodiš?e navaja, da ker se je zakonska doba uporabnosti – izražena z obdobjem popravka (?len 187 Direktive o DDV) – investicijskega blaga, ki je bilo uporabljeno za ekonomsko dejavnost dav?nega zavezanca, iztekla, bi bilo mogo?e domnevati, da je dav?ni zavezanec v obdobju, v katerem je uporabljal osnovno sredstvo v obdav?ljivi 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 dav?nega zavezanca.

22 V teh okoliš?inah je Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje 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

23 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.

24 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).

25 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).

26 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.

27 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).

28 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 pozneje obdavčene transakcije (sodba z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točki 30 in 31).

29 Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive o DDV določa natančno, 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).

30 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).

31 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).

32 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.

33 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.

34 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.

35 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.

36 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.

37 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 dav?ni zavezanec pravico izvršiti, temve? na tem, da je na datum prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti nastala nova obdav?ljiva transakcija.

38 Z obdav?itvijo iz ?lena 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 ?lenom 74 Direktive o DDV dav?na osnova pri transakcijah, kakršne so te iz ?lena 18(c) Direktive o DDV, sestavljena iz nabavne cene blaga ali podobnega blaga oziroma, ?e ni nabavne cene, lastne cene, ki sta dolo?eni v trenutku izvršitve teh transakcij. Dav?na osnova transakcije v primeru prenehanja opravljanja obdav?ljive ekonomske dejavnosti je vrednost zadevnega blaga, dolo?ena 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, to?ka 33).

39 Za uresni?itev cilja ?lena 18(c) Direktive o DDV, ki je izognitev temu, da bi bilo blago, za katero je bila dana pravica do odbitka, po prenehanju opravljanja obdav?ljive ekonomske dejavnosti predmet neobdav?ene kon?ne potrošnje, in dejanska odprava vsakršne neenakosti na podro?ju DDV med potrošniki, ki pridobijo blago pri drugem dav?nem zavezancu, in tistimi, ki ga pridobijo v okviru svoje poslovne dejavnosti, je treba obdav?itev na podlagi ?lena 18(c) Direktive o DDV – kot je generalna pravobranilka navedla v to?ki 34 sklepnih predlogov – izvršiti, ?e ima na datum prenehanja opravljanja obdav?ljive 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.

40 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je lahko zadržanje blaga s strani dav?nega zavezanca v primeru, ko ta preneha opravljati obdav?ljivo ekonomsko dejavnost in je bila za to blago dana pravica do odbitka DDV pri njegovi pridobitvi, obravnavano kot dobava blaga, opravljena za pla?ilo, in predmet DDV, ?e se je obdobje popravka, dolo?eno v ?lenu 187 Direktive o DDV, izteklo.

Stroški

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

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

?len 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 dav?nega zavezanca v primeru, ko ta preneha opravljati obdav?ljivo 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 pla?ilo, in predmet davka na dodano vrednost, ?e se je obdobje popravka, dolo?eno v ?lenu 187 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162, izteklo.

Podpisi

*Jezik postopka: poljš?ina.