

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (deseti senat)

z dne 6. oktobra 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitki vstopnega DDV – Blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporabi za izdelavo osnovnih sredstev – ?leni od 184 do 187 – Popravki odbitkov – Obveznost popravka odbitkov DDV v primeru za?etka likvidacije tega dav?nega zavezanca in izbrisa navedenega zavezanca iz registra zavezancev za DDV“

V zadevi C?293/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovno upravno sodiš?e Litve) z odlo?bo z dne 28. aprila 2021, ki je na Sodiš?e prispela 7. maja 2021, v postopku

UAB „Vittamed technologijos“, v likvidaciji,

proti

Valstybin? mokes?i? inspekcija,

ob udeležbi

Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

SODIŠ?E (deseti senat),

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

generalna pravobranilka: T. ?apeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za litovsko vlado K. Dieninis in V. Kazlauskait?-Šven?ionien?, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in L. Lozano Palacios, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 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 za ne 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 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.“

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 prakti?no uporabo teh raziskav.

14 Od 1. marca 2012 ta dru?ba ni opravila nobene dobave blaga in nobene storitve, ki bi bila predmet DDV.

15 Dru?ba 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 pripomo?ka za diagnostiko in spremljanje ter nato dati ta pripomo?ek na trg. V zvezi s tem ji je bilo tako izdanih osem ra?unov. Za dobavo tega blaga in opravo teh storitev je odbila 87.987 EUR pla?anega vstopnega DDV. Zadevni projekt je bil kon?an 31. decembra 2013.

16 Dru?ba Vittamed je uporabila navedeno blago in storitve tako, da je izdelala neopredmetena (licence) in opredmetena osnovna sredstva (prototipe naprav). Ta osnovna sredstva je ?elela uporabiti v okviru svoje prihodnje obdav?ene dejavnosti.

17 Po zaklju?ku tega projekta je dru?ba Vittamed v letih 2014 in 2015 poslovala z izgubo, prenesene izgube pa so se neprestano pove?evale. Zaradi teh let poslovanja z izgubo ter ker ni imela naro?il in potencialnih dohodkov, je bilo odlo?eno, da navedena dru?ba preneha opravljati dejavnost. Zato se je edini delni?ar dru?be Vittamed avgusta 2015, potem ko je ugotovil, da razvojne znanstvene dejavnosti te dru?be ne bodo donosne, odlo?il, da za?ne likvidacijo te dru?be.

18 Dru?ba Vittamed je 10. septembra 2015 pridobila pravni status „pravne osebe v likvidaciji“.

19 Dru?ba Vittamed je nato 23. septembra vlo?ila zahtevo za izbris iz registra zavezancev za DDV in predlo?ila obra?un DDV, ki ga mora predlo?iti oseba, izbrisana iz registra zavezancev za DDV, za zadnje dav?no obdobje, to je od 1. septembra do 23. septembra 2015. V tem obra?unu DDV dru?ba Vittamed ni popravila odbitka DDV za preostanek vsega blaga ali storitev, ki niso bili prodani.

20 Dru?ba Vittamed je bila istega dne izbrisana iz registra zavezancev za DDV.

21 Na podlagi sklepa o dav?nem nadzoru z dne 28. decembra 2017 je Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (izpostava nacionalnega dav?nega in?pektorata v okro?ju Kaunas, Litva) za?ela opravljati dav?ni nadzor v zvezi z dru?bo Vittamed.

22 Izpostava nacionalnega dav?nega in?pektorata v okro?ju Kaunas je z odlo?bo z dne 24. januarja 2019 v bistvu ugotovila, da bi bila dru?ba Vittamed, ko je bila sprejeta odlo?itev o za?etku njene likvidacije, morala popraviti odbitke vstopnega DDV in v prora?un vrniti DDV v zvezi s pridobljenim blagom ali storitvami, ki ne bodo uporabljeni za dejavnosti, obdav?ene z DDV. Zato je dru?bi Vittamed nalo?ila pla?ilo dodatnega DDV v vi?ini 87.987 EUR, pove?anega za znesek 30.427 EUR iz naslova zamudnih obresti, in globo v vi?ini 8798 EUR, ki ustreza 10 % dolgovanega DDV.

23 Dru?ba Vittamed je zoper to odlo?bo vlo?ila ugovor pri nacionalnem dav?nem in?pektoratu pri ministrstvu za finance Republike Litve, ki ga je utemeljila s tem, da se v skladu s sodno prakso Sodi?a v primeru stro?kov, nastalih pri pripravi gospodarske dejavnosti, lahko zahteva odbitek vstopnega DDV, tudi ?e se izvajanje te gospodarske dejavnosti ne nadaljuje in ?e na?rtovane obdav?ene transakcije nazadnje niso opravljene.

24 Nacionalni dav?ni in?pektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve je z odlo?bo z dne 19. aprila 2019 potrdil odlo?bo izpostave nacionalnega dav?nega in?pektorata v okro?ju Kaunas.

25 Dru?ba Vittamed je pri Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (komisija za re?evanje dav?nih sporov pri vladi Republike Litve) vlo?ila prito?bo. 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 za ne 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 nameravanih 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 za ne 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 naeloma 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 „okoliščin, 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 naeloma 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 ?lene od 184 do 187 Direktive [o DDV] razlagati tako, da mora dav?ni zavezanec popraviti odbitke DDV, obra?unanega na pridobitev blaga in storitev za namene proizvodnje investicijskega blaga, ?e tega blaga ne namerava ve? uporabiti v okviru obdav?enih gospodarskih dejavnosti, ker se lastnik (delni?ar) dav?nega zavezanca odlo?i, da ga bo likvidiral, ta dav?ni 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 odlo?itev, da likvidira dav?nega zavezanca, in sicer dejstvo, da je bila ta odlo?itev sprejeta zaradi vse ve?jih izgub, neobstoja naro?il in dvomov delni?arja o donosnosti na?rtovane (predvidene) gospodarske dejavnosti?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

37 Predložitveno sodiš?e s svojim vprašanjem na eni strani sprašuje, ali je treba ?lene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ima dav?ni zavezanec obveznost popravka odbitkov pla?anega vstopnega DDV v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitev, namenjenih izdelavi osnovnih sredstev, kadar zaradi odlo?itve lastnika ali edinega delni?arja tega dav?nega zavezanca, da se za?ne njegova likvidacija, in zaradi zahteve za izbris navedenega dav?nega zavezanca iz registra zavezancev za DDV, ki ji je bilo ugodeno, izdelana osnovna sredstva niso bila in nikoli ne bodo uporabljena v okviru obdav?enih gospodarskih dejavnosti. Na drugi strani v bistvu sprašuje, ali razlogi, iz katerih je mogo?e utemeljiti odlo?itev o za?etku likvidacije istega dav?nega zavezanca in torej o opustitvi na?rtovane obdav?ene gospodarske dejavnosti, kot so neprestano rasto?e izgube, neobstoj naro?il in dvomi delni?arja dav?nega zavezanca o donosnosti na?rtovane gospodarske dejavnosti, vplivajo na njegovo obveznost popravka zadevnih odbitkov DDV. Nazadnje predložitveno sodiš?e sprašuje, ali zadostuje zgolj izjava zadevnega dav?nega 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 Sodiš?a pravica dav?nih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo pla?ati, odbijejo vstopni DDV, dolgovan ali pla?an za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile zanje opravljene na predhodni stopnji v verigi transakcij, pomeni temeljno na?elo 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, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

39 Namen sistema odbitkov je, da je dav?ni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga mora pla?ati ali ga je pla?al v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja nevtralnost glede dav?nega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, ?e so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, to?ka 18).

40 Kot je Sodiš?e ve?krat poudarilo, je pravica do odbitka, dolo?ena v ?lenu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in na?eloma ne sme biti omejena. Natan?neje, 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, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

41 V skupnem sistemu DDV se lahko namre? odbijejo le vstopni davki, ki so obra?unani za blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanci uporabijo za svoje obdav?ene 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, to?ka 21 in navedena sodna praksa).

42 Navesti je treba, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka odlo?ilno,

da dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali storitve. Dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitev opredeljuje le obseg za?etnega odbitka, do katerega je dav?ni zavezanec upravi?en v skladu s ?lenom 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 Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, to?ka 33 in navedena sodna praksa).

43 Sodiš?e je tudi ve?krat odlo?ilo, da je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, na?eloma pridobljena, tudi ?e na?rtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdav?enih transakcij (sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, to?ka 20, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 25) ali ?e dav?ni zavezanec zaradi okoliš?in, ki niso odvisne od njegove volje, ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdav?enih transakcij nastala pravica do odbitka (sodbe z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, to?ka 20; z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 25, in z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/20, EU:C:2020:19, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

44 Druga?na razlaga bi bila v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV, kar zadeva dav?no breme podjetja. To bi lahko pri dav?nem obravnavanju enakih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdav?ene transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – za?eti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdav?ene transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo arbitrarno razlikovanje med zadnjenavedenimi podjetji, ker bi bila kon?na odobritev odbitkov odvisna od tega, ali so se navedene naložbe kon?ale z obdav?eno transakcijo (sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:17, to?ka 22, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 25).

45 Glede vprašanja, kako je treba na?elo, 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 ?e dejavnost preneha, preden pripelje do obdav?enih transakcij, povezati s pravili Direktive o DDV o popravku odbitkov, pa je treba spomniti, da je Sodiš?e na eni strani presodilo, da je mehanizem popravka, dolo?en v ?lenih od 184 do 187 Direktive o DDV, sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga dolo?a 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 obdav?ene izstopne transakcije. Na drugi strani je Sodiš?e navedlo, da se, kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi dav?ni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproš?enih transakcij ali ne sodijo na podro?je 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, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

46 Sodiš?e je poleg tega spomnilo, da ?len 184 Direktive o DDV nastanek obveznosti popravka DDV opredeljuje kar se da široko in da njegova formulacija *a priori* ne izklju?uje nobenega primera neupravi?enega odbitka, saj splošni obseg obveznosti popravka podkrepljuje to, da so v ?lenu 185(2) te direktive izrecno naštete izjeme (glej v tem smislu sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, to?ka 43 in navedena sodna praksa).

47 Sodiš?e je poleg tega navedlo, da kadar dav?ni zavezanec zaradi okoliš?in, ki niso odvisne od njegove volje, ne uporabi storitve ali blaga, kot je nepremi?nina, v zvezi s katerimi je v okviru obdav?enih transakcij nastala pravica do odbitka, za dokaz obstoja „sprememb“ v smislu ?lena 185 Direktive o DDV ne zadostuje, da taka nepremi?nina po odpovedi najemne pogodbe, katere predmet je bila, ostane nezasedena, tudi ?e je dokazano, da ta dav?ni zavezanec nepremi?nino še vedno namerava uporabljati za namene obdav?ene dejavnosti in je za to sprejel potrebne ukrepe, ker bi to pomenilo omejitev pravice do odbitka z dolo?bami, ki se uporabljajo na podro?ju popravkov (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 47, in sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20,

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-182/20, 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, začetna 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 neločoma 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, neobstoje 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 plačane 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, neobstoje 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 odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, 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 plačane 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

* Jezik postopka: litovščina.