

Zašna izdaja

SODBA SODIŠA (deveti senat)

z dne 4. maja 2023(*)

„Predhodno odloanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – len 185 – Popravek odbitkov vstopnega DDV – Izloeno blago – Poznejša prodaja kot odpadek – Uradno dokazano ali potrjeno unienje ali odstranitev“

V zadevi C-127/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiše, Bolgarija) z odlobo z dne 16. februarja 2022, ki je na Sodiše prispela 22. februarja 2022, v postopku

„Balgarska telekomunikatsionna kompania“ EAD

proti

Direktor na Direktsia „Obzhaltane i danachnoosiguritelna praktika“ – Sofia,

SODIŠE (deveti senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J.-C. Bonichot, sodnik, in O. Spineanu-Matei (poroevalka), sodnica,

generalna pravobranilka: T. apeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za „Balgarska telekomunikatsionna kompania“ EAD O. P. Hadzhiyski in T. M. Mollahasan, advokati,
- za Direktor na Direktsia „Obzhaltane i danachnoosiguritelna praktika“ – Sofia T. Todorov,
- za Evropsko komisijo D. Drambozova, J. Jokubauskait in V. Uher, agenti,

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 člena 185 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 „Balgarska telekomunikatsionna kompania“ EAD (v nadaljevanju: BTK) in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danatchno osiguritelna praktika“ – Sofija (direktor direktorata za pritožbe in prakse s področja davkov in socialne varnosti v Sofiji, Bolgarija) v zvezi z odločbo generalnega davčnega inšpektorja pri Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (območni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija), oddelek za velike davčne zavezance in zavarovalnice, s katero je bil zavrnjen zahtevek družbe BTK za vračilo zneskov, plačanih iz naslova popravkov prvotnih odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), ki so bili opravljeni zaradi izločitve raznega investicijskega blaga in zalog med letoma 2014 in 2017.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 168(a) 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.“

4 Člen 184 te direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

5 Člen 185 navedene direktive 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.“

6 Člen 186 te direktive določa, da države članice določijo podrobna pravila za uporabo njenih členov 184 in 185.

Bolgarsko pravo

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. julija 2006 (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, str. 8) v razli?ici, ki se uporablja od 1. januarja 2017 (v nadaljevanju: ZDDS), v ?lenu 78 dolo?a:

„1. Odbitek vstopnega DDV je znesek davka, ki ga je dav?ni zavezanec na podlagi tega zakona odbil v letu uveljavljanja pravice do odbitka.

2. Dav?ni zavezanec je v primeru spremembe dav?ne osnove, preklica dobave ali spremembe vrste dobave dol?an popraviti znesek odbitka DDV.

[...]“

8 ?len 79(1) ZDDS dolo?a:

„Dav?ni zavezanec, ki je za blago, ki ga je sam proizvedel, pridobil ali uvozil, uveljavljal celotni, delni ali sorazmerni odbitek davka glede na dele? uporabe blaga za neodvisno gospodarsko dejavnost, obra?una in dolguje davek v vi?ini uveljavljanega odbitka vstopnega DDV, ?e je bilo blago uni?eno, ?e je bil ugotovljen primanjkljaj ali ?e je bilo blago izlo?eno.“

9 Izjeme ali omejitve popravka odbitka vstopnega DDV so dolo?ene v ?lenu 80 tega zakona, ki v odstavku 2 dolo?a:

„Popravki na podlagi ?lena 79 se ne izvedejo v naslednjih primerih:

1. uni?enje, primanjkljaj ali odpadek kot posledica vi?je sile ter v primeru uni?enja tro?arinskega blaga, ki je v skladu z zakonom o tro?arinah in dav?nih skladi?ih pod upravnim nadzorom;

2. uni?enje, primanjkljaj ali odpadek kot posledice okvare ali nesre?e, glede katerih zadevna oseba lahko doka?e, da do njih ni pri?lo po njeni krivdi ali krivdi osebe, ki uporablja blago;

3. izginotje kot posledica obi?ajne spremembe fizikalno-kemijskih lastnosti v mejah, dolo?enih za naravni upad, in izginotje blaga pri njegovem skladi?enju in prevozu v skladu z zakonodajnim aktom ali podjetni?skimi standardi in normami;

4. tehnolo?ki odpadki v dovoljenih mejah, ki jih dolo?a tehni?na dokumentacija za zadevno proizvodnjo ali dejavnost;

5. odpadki zaradi poteka roka trajanja, ki je dolo?en v skladu z zakonskimi zahtevami;

6. odpis osnovnih opredmetenih sredstev, ?e zna?a njihova neto knjigovodska vrednost manj kot 10 % njihove nabavne vrednosti.“

10 ?lena 79(3) in 80(2) ZDDS v razli?ici, ki se je uporabljala pred 1. januarjem 2017 (v nadaljevanju: ZDDS v pre?nji razli?ici), sta vsebovala dolo?be, podobne tistim, ki so navedene v to?kah 8 oziroma 9 te sodbe.

Spor o glavni stvari in vpra?anja za predhodno odlo?anje

11 BTK je dru?ba bolgarskega prava, ki deluje na podro?ju telekomunikacij. Je zavezanka za DDV za svoje dejavnosti, ki vklju?ujejo zlasti opravljanje telekomunikacijskih storitev. Za potrebe svojih dejavnosti pridobiva razli?no investicijsko blago, za nadaljnjo prodajo pa naprave za mobilno komunikacijo in drugo opremo, ki je potrebna ali povezana z uporabo storitev, ki jih zagotavlja. DDV, pla?an ob teh pridobitvah, je predmet odbitkov.

12 Družba BTK je v obdobju med oktobrom 2014 in decembrom 2017 izločila različno blago, kot so naprave, oprema ali aparati, za katere je menila, da niso več primerni za uporabo ali prodajo iz različnih razlogov, zlasti zaradi njihove obrabe, njihovih napak ali njihove zastarelosti oziroma neprimernosti. Te izločitve so bile opravljene v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo. V praksi so pomenile odpis zadevnega blaga iz bilance stanja družbe. Nato je bil del tega blaga tretjim podjetjem, ki so davčni zavezanci, prodan kot odpadek, del blaga pa je bil uničen ali odstranjen.

13 Na podlagi navedenih izločitev je prišlo do popravkov, ki so pomenili vračilo odbitka vstopnega DDV za zadevno blago. Ti popravki so bili med letoma 2014 in 2016 izvedeni na podlagi člena 79(3) ZDDS v prejšnji različici, od 1. januarja 2017 pa na podlagi člena 79(1) ZDDS.

14 Družba BTK je 18. januarja 2019 vložila zahtevo za vračilo zneskov, plačanih v okviru navedenih popravkov. Ta zahteva se je nanašala na skupni znesek 1.304.090,54 bolgarskih levov (BGN) (približno 666.770 EUR). Ob tem je trdila, da člen 79(1) ZDDS in člen 79(3) ZDDS v prejšnji različici nista združljiva s členom 185(2) Direktive o DDV.

15 Ta zahteva za vračilo je bila z odločbo generalnega davčnega inšpektorja območnega direktorata nacionalne agencije za javne prihodke, oddelek za velike davčne zavezance in zavarovalnice, sprejeta 5. decembra 2019, zavrnjena. Ta odločba je bila potrjena z odločbo direktorja direktorata za pritožbe in prakse s področja davkov in socialne varnosti v Sofiji z dne 18. februarja 2020.

16 Prav tako je bila s sodbo z dne 18. maja 2021 zavrnjena tožba, ki jo je družba BTK zoper zadnjenavedeno odločbo vložila pri Administrativen sod Sofija grad (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija). To sodišče je navedlo, da ob izločitvi blaga ni treba opraviti popravka v skladu s členom 80(2) ZDDS, če je izpolnjen eden od pogojev iz te določbe, kar pa v tem primeru ni.

17 Zoper to sodbo je bila vložena pritožba pri Varhoven administrativen sod (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija), ki je predložitveno sodišče.

18 To sodišče pojasnjuje, da izločitev blaga pomeni odpis blaga iz bilance stanja in da se ta pojem v bolgarskem pravu razlaga tako, da se nanaša na sredstva ali zaloge, ki so zaradi fizične obrabe ali poškodb postali neuporabni ali neprimerni za uporabo, za katero so bili namenjeni, ali ki so zastareli in jih ni več mogoče uporabiti ali prodati. V bistvu ugotavlja, da ta razlaga pomeni izrpanje gospodarskega potenciala zadevnega blaga med njegovo uporabo v okviru gospodarske dejavnosti podjetja. V zvezi s tem ta položaj primerja s položajem, v katerem so bili blago ali storitve v okviru poslovne dejavnosti davčnega zavezanca v celoti porabljeni, to je položajem, glede katerega meni, da v skladu s sodno prakso Sodišča odstranitev tega blaga ali storitev iz premoženja davčnega zavezanca ne pomeni spremembe dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska odbitka v smislu člena 185(1) Direktive o DDV.

19 Dalje, predložitveno sodišče navaja, da člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV vsebuje izrpen seznam primerov, v katerih se odbitek vstopnega DDV – razen v primerih iz drugega pododstavka tega odstavka – ne bi smel popraviti, in meni, da ti primeri ustrezajo položajem, v katerih davčni zavezanec blaga ne more več uporabljati za nadaljnje dobave zaradi dogodkov, na katere ne more vplivati. Poudarja, da je namen izjeme od popravka, določene v takih primerih, prepričati, da bi davčni zavezanec poleg ekonomske izgube utrpel tudi davčno izgubo.

20 V tem okviru predložitveno sodišče meni, da zakonitost odločbe, ki se izpodbija pred njim, in torej rešitev spora, o katerem odloča, zahteva pojasnitev nekaterih pojmov iz člena 185 Direktive o

DDV.

21 Najprej se sprašuje o morebitnem vplivu dejstva, da je bilo v obravnavanem primeru izločeno blago pozneje prodano kot odpadke v okviru obdavčljivih transakcij, ki pa ne spadajo v običajno gospodarsko dejavnost družbe BTK, ki jo opravlja kot davčna zavezanica. Nato se sprašuje, ali izločitev pomeni spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska odbitka, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV, kadar je bilo zadevno blago v nadaljevanju uničeno ali odstranjeno in ni bilo uporabljeno v okviru oproščenih transakcij ali transakcij, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. Nazadnje, če lahko izločitev pomeni „izgubo“ v smislu člena 185(2), prvi pododstavek, navedene direktive, se sprašuje, ali je v tem primeru bistveni element, da je bilo blago objektivno uničeno, ali pa se poleg tega zahteva, da je to uničenje posledica dogodkov, na katere davčni zavezanec ne more vplivati in ki jih ta ne bi mogel niti predvideti niti preprečiti.

22 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sod (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 185(1) Direktive [o DDV] razlagati tako, da gre pri izločitvi blaga v smislu odpisa sredstev ali zalog iz bilance davčnega zavezanca zaradi dejstva, da od blaga ni več mogoče pričakovati nobenih ekonomskih koristi, ker je na primer obrabljeno, pokvarjeno ali neustrezno ali ga ni mogoče namensko uporabljati, za spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitnega zneska DDV, ki je bil že plačan ob nakupu tega blaga, in ki je nastala po opravljenem obračunu DDV in zaradi katere je zato treba popraviti odbitek, če je bilo izločeno blago nato prodano [v okviru] obdavčljiv[e] dobav[e]?

2. Ali je treba člen 185(1) Direktive [o DDV] razlagati tako, da gre pri izločitvi blaga v smislu[, opredeljenem v okviru prvega vprašanja,] za spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitnega zneska DDV, ki je bil že plačan ob nakupu tega blaga, in ki je nastala po opravljenem obračunu DDV in zaradi katere je zato treba popraviti odbitek, če je bilo izločeno blago nato uničeno ali odstranjeno in je bilo to dejstvo uradno dokazano ali potrjeno?

3. Če je odgovor na prvo, drugo ali obe vprašanji pritrdilen, ali je treba člen 185(2) Direktive [o DDV] razlagati tako, da gre pri izločitvi blaga v zgoraj navedenih okoliščinah za primer uradno dokazanega ali potrjenega uničenja ali izgube blaga, v katerem ne nastane obveznost popravka odbitka DDV, ki je bil plačan ob pridobitvi tega blaga?

4. Ali je treba člen 185(2) Direktive [o DDV] razlagati tako, da v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja ali izgube blaga ni treba popraviti odbitka le takrat, kadar sta uničenje ali izguba posledica dogodkov, na katere davčni zavezanec ne more vplivati ter jih ni mogel predvideti in preprečiti?

5. Če je odgovor na prvo, drugo ali obe vprašanji nikalen, ali člen 185(1) Direktive [o DDV] nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ureditev iz člena 79(3) ZDDS [v prejšnji različici], oziroma iz člena 79(1) ZDDS [...], ki v primeru izločitve blaga določa obveznost popravka odbitka, tudi če je bilo blago nato prodano v okviru obdavčljive dobave [...] ali če je bilo uničeno ali odstranjeno in je bila ta okoliščina uradno dokazana ali potrjena?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Najprej je treba opozoriti, da podrobna pravila za popravek začetnega odbitka DDV, določena v členih od 187 do 191 Direktive o DDV, za investicijsko blago, kot je del blaga, ki naj bi ga družba BTK izločila, ne vplivajo na odgovor na navedena vprašanja. Ta se namreč nanašajo na nastanek obveznosti popravka, in ne na podrobna pravila za morebitni popravek. Nasprotno, ureditev, ki velja za nastanek morebitne pravice davčnega organa, da od davčnega zavezanca

zahteva popravek, vključno s popravkom odbitkov v zvezi z investicijskim blagom, predstavljajo členi od 184 do 186 Direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 33 in navedena sodna praksa).

Prvo vprašanje

24 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledila prodaja tega blaga kot odpadka, ki je bila obdavčena z DDV, pomeni „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu te določbe.

25 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opozoriti, da je mehanizem popravkov, določen v členih od 184 do 186 Direktive o DDV, sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva (sodba z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 32 in navedena sodna praksa).

26 Glede tega sistema odbitkov iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga deluje kot tak in to blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago (sodba z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

27 Namen navedenega sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (sodba z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 23 in navedena sodna praksa).

28 Dalje, glede morebitnega vpliva dogodkov, nastalih po navedenem odbitku, na ta odbitek, je treba opozoriti, da uporaba blaga ali storitev oziroma predvidena uporaba blaga ali storitev, določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih (sodba z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 25 in navedena sodna praksa).

29 Tako je namen pravil glede popravkov, določenih z Direktivo o DDV, izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da predhodno izvedene transakcije še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Ta direktiva tako želi z navedenimi pravili ohraniti tesno in neposredno zvezo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije (sodba z dne 10. oktobra 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, točka 34 in navedena sodna praksa).

30 Nazadnje, glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive o DDV določa na celoto, da je treba tak popravek opraviti zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska odbitka.

31 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davčni zavezanec zadevno blago nazadnje prodal v okviru obdavčljivih transakcij. Zato je treba ugotoviti, da je izpolnjen pogoj, ki v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 27 te sodbe, omogoča uporabo in ohranitev pravice do odbitka, in sicer, da je bilo to blago uporabljeno v okviru gospodarskih dejavnosti, ki so predmet DDV. Ta uporaba in ohranitev sta poleg tega nujni za zagotovitev davčne nevtralnosti, ki je cilj, ki mu sledi skupni sistem DDV prek sistema odbitkov.

32 V zvezi s tem ni pomembno, da prodaja odpadkov ne spada med običajne gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, ki opravi tako prodajo, ali da se je iztržljiva vrednost zadevnega blaga zmanjšala glede na njegovo prvotno vrednost, ker se prodaja kot odpadek, ali da se je iz istega razloga spremenila njegova prvotna narava.

33 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 27 te sodbe, se namreč sistem odbitka – če se blago uporabi v okviru gospodarskih dejavnosti, ki so predmet DDV – nanaša na vse gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, ne glede na njihove cilje ali rezultate. Poleg tega je treba navesti, da je Sodišče pri ugotovitvi, da ni treba popraviti odbitkov, že upoštevalo dejstvo, da so bili odpadki, nastali iz zgradb, ki so bile pridobljene v okviru sistema odbitka DDV in nato delno porušene, prodani naprej v okviru obdavčljivih izstopnih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 35).

34 Zato take okoliščine ne morejo povzročiti pretrganja tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV, plačnega ob pridobitvi zadevnega blaga, in njegovo uporabo za obdavčljive izstopne transakcije v smislu sodne prakse, navedene v točki 29 te sodbe.

35 Iz vseh navedenih preudarkov izhaja, da je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledila prodaja tega blaga kot odpadka, ki je bila obdavčena z DDV, ne pomeni „spremembe dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu te določbe.

Drugo, tretje in četrto vprašanje

36 Predložitveno sodišče z drugim, tretjim in četrtem vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v delu, v katerem se nanašajo na uničeno blago, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledilo namerno uničenje tega blaga, pomeni „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu odstavka 1 tega člena, in če je odgovor pritrdilen, ali izločitev navedenega blaga v takih okoliščinah pomeni „uradno dokazano ali potrjeno uničenje“ ali „uradno dokazano ali potrjeno izgubo“ v smislu odstavka 2 navedenega člena, čeprav ne gre za dogodek, na katerega ta davčni zavezanec ne more vplivati in ki ga ne bi mogel niti predvideti niti preprečiti.

37 Na prvem mestu, ugotoviti je treba, da je posledica uničenja blaga nujno ta, da ga nikakor več ni mogoče uporabiti v okviru obdavčenih transakcij (glej po analogiji sodbo z dne 4. oktobra 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, točka 35).

38 Zato to dejstvo povzroči pretrganja tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV in uporabo zadevnega blaga za obdavčene izstopne transakcije, kot je navedena v sodni praksi, na katero je opozorjeno v točki 29 te sodbe, in torej pomeni „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV. To potrjuje tudi navedba uničenja med mogočimi izjemami od obveznosti popravka v odstavku 2 tega člena.

39 Na drugem mestu, ker izraza „uničenje“ in „izguba“ nista opredeljena, je treba pomen in obseg teh izrazov v smislu člena 185(2) Direktive o DDV določiti glede na njun običajen pomen v vsakdanjem jeziku, ob upoštevanju med drugim konteksta, v katerem se uporabljata (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2021, *Austrian Airlines*, C-826/19, EU:C:2021:318, točka 22 in navedena sodna praksa).

40 V vsakdanjem jeziku se izraz „uničenje“ nanaša na dejanje, s katerim se predmet bistveno spremeni, se s porušenjem odstrani, se uniči. Izraz „izguba“ se v povezavi z blagom nanaša na dejstvo prikrajšanja za nekaj, kar je v lasti ali posesti. Iz tega izhaja, da izguba blaga ne more izhajati iz namernega dejanja njegovega lastnika ali posestnika, medtem ko to v primeru uničenja to ni izključeno.

41 Glede konteksta, v katerega so umešene izjeme, določene v členu 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, in njihovega cilja je treba navesti, da je bila določba, ki je določala podobne izjeme, prej vključena v člen 20(1)(b) Šeste Direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Iz pripravljanih dokumentov v zvezi z zadnjenavedeno določbo je razvidno, da je zakonodajalec Skupnosti presodil, da je nujno, da se s temi izjemami v primeru primanjkljaja blaga, v zvezi s katerim je nastala pravica do odbitka vstopnega DDV, obveznost popravka omeji na primere nepotrjenega primanjkljaja, tako da se prepreči, da bi se poleg gospodarske izgube utrpela še davčna izguba, kadar je bil predložen dokaz o uničenju, izgubi ali tatvini.

42 Iz teh navedb je razvidno, da primeri uničenja, izgube ali tatvine iz člena 185(2) Direktive o DDV ustrezajo primerom nastale gospodarske izgube, pa tudi to, da je treba nastanek teh primerov v skladu s prvim odstavkom te določbe uradno dokazati ali potrditi.

43 Ker je v obravnavanem primeru uničenje zadevnega blaga posledica ravnanja davčnega zavezanca, je treba šteti, da gre za „uničenje“, in ne za „izgubo“ v smislu člena 185(2) Direktive o DDV.

44 Poleg tega niti iz besedila te določbe niti iz pripravljanih dokumentov, ki jih je mogoče šteti za upoštevne, ne izhaja, da mora biti uničenje blaga popolnoma neodvisno od volje davčnega zavezanca. Kot je navedeno v točki 40 te sodbe, namreč ni mogoče izključiti, da je v nekaterih primerih za navedeno uničenje potrebno njegovo namerno ravnanje.

45 To velja zlasti v primeru uničenja blaga, do katerega je prišlo po ugotovitvi, da je to postalo neprimerno za uporabo v okviru običajnih gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (sodba z dne 22. novembra 2018, *MEO – Serviços de Comunicação e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43 in navedena sodna praksa).

46 Vendar, da bi za uničenje blaga, ki je del premoženja davčnega zavezanca, veljal člen 185(2) Direktive o DDV, mora biti to uničenje uradno dokazano ali potrjeno, pri čemer se lahko upošteva le uničenje blaga, za katero se je odločilo zaradi objektivne izgube uporabnosti tega

blaga v okviru običajnih ekonomskih dejavnosti davčnega zavezanca, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

47 Poleg tega mora predložitveno sodišče v delu, v katerem se sklicuje tudi na dejstvo, da je bilo nekatero blago, za katero so bili opravljeni popravki iz postopka v glavni stvari, „odstranjeno“, mora preveriti tudi, ali okoliščine, na katere se ta izraz konkretno nanaša, ustrezajo nepovratnemu izginotju tega blaga. Tako je treba za načine odstranitve blaga, kot je odlaganje na odlagališčih, šteti, da privedejo do njegovega „uničenja“ v smislu člena 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, ker dejansko povzročijo nepovratno izginotje tega blaga.

48 Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih ekonomskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledilo namerno uničenje tega blaga, pomeni „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu odstavka 1 tega člena. Vendar tak položaj pomeni „uničenje“ v smislu odstavka 2, prvi pododstavek, navedenega člena, ne glede na to, ali je to uničenje namerno, tako da ta sprememba ne povzroči obveznosti popravka, če je to uničenje uradno dokazano ali potrjeno in če je navedeno blago objektivno izgubilo vsakršno uporabnost v okviru gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca. Uradno dokazano odstranitev blaga je treba enačiti z njegovim uničenjem, če dejansko pomeni nepovratno izginotje tega blaga.

Peto vprašanje

49 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem, ki ga je postavilo, če bi bil odgovor na prvo in/ali drugo vprašanje nikalen, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje določbam nacionalnega prava, ki določajo popravek odbitka vstopnega DDV, ki se je uveljavljal ob pridobitvi blaga, kadar je bilo to blago izločeno, ker je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ne glede na to, ali je bilo nato to blago predmet prodaje, za katero se obračuna DDV, oziroma da je bilo uradno dokazano ali potrjeno uničeno ali odstranjeno.

50 Vendar je iz zadnjega dela tega vprašanja glede na predložitveno odločbo, zlasti glede na tretje in četrto vprašanje ter okoliščine spora o glavni stvari, razvidno, da se predložitveno sodišče s tem vprašanjem dejansko sklicuje na zahtevo, da se v takih okoliščinah opravi popravek odbitka vstopnega DDV, ne le glede na obveznost popravka iz člena 185(1) Direktive o DDV, ampak tudi glede na nekatere izjeme od te obveznosti, navedene v odstavku 2 tega člena, in torej glede na vse določbe navedenega člena 185.

51 Poleg tega iz istih razlogov na to vprašanje ni treba odgovoriti le v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje, ki se nanaša na prodajo izločenega blaga kot odpadka, ali na drugo vprašanje, ki se nanaša na uničenje izločenega blaga. Odgovor na peto vprašanje je namreč lahko pomemben tudi, če je odgovor na eno od teh dveh vprašanj pritrdilen.

52 V takih okoliščinah mora Sodišče, da bi predložitvenemu sodišču lahko dalo koristen odgovor, ki mu bo omogočil rešitev spora, o katerem odloča, vprašanje, ki mu je bilo predloženo, preoblikovati (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, točka 61 in navedena sodna praksa).

53 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s petim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje določbam nacionalnega prava, ki določajo popravek odbitka vstopnega DDV, ki se je uveljavljal ob pridobitvi blaga, kadar je bilo to blago izločeno, ker je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ne glede na to, ali je bilo nato to blago predmet prodaje, za katero se

obračuna DDV, oziroma je bilo uradno dokazano ali potrjeno uniženo ali odstranjeno.

54 Glede na vse preudarke, ki so bili podlaga za odgovore na vprašanja od prvega do četrtega in ki so navedeni v točkah 35 in 48 te sodbe, pa take nacionalne določbe niso združljive s členom 185(1) in (2), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

55 Poleg tega uniženje blaga ni eden od primerov, v katerih člen 185(2), drugi pododstavek, te direktive državam članicam dovoljuje, da vseeno zahtevajo popravek odbitkov.

56 Zato je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje določbam nacionalnega prava, ki določajo popravek odbitka vstopnega DDV, ki se je uveljavljal ob pridobitvi blaga, kadar je bilo to blago izločeno, ker je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih ekonomskih dejavnosti postalo neuporabno, in je bilo nato to blago bodisi predmet prodaje, za katero se obračuna DDV, bodisi uniženo ali odstranjeno na način, ki dejansko pomeni njegovo nepovratno izginotje, če je to uniženje uradno dokazano ali potrjeno in če je navedeno blago objektivno izgubilo vsakršno uporabnost v okviru gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca.

Stroški

57 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

1. Člen 185(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih gospodarskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledila prodaja tega blaga kot odpadka, ki je bila obdavčena z davkom na dodano vrednost (DDV), ne pomeni „spremembe dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu te določbe.

2. Člen 185 Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

izločitev blaga, za katero je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih ekonomskih dejavnosti postalo neuporabno, ki ji je sledilo namerno uniženje tega blaga, pomeni „spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu odstavka 1 tega člena. Vendar tak položaj pomeni „uniženje“ v smislu odstavka 2, prvi pododstavek, navedenega člena, ne glede na to, ali je to uniženje namerno, tako da ta sprememba ne povzroči obveznosti popravka, če je to uniženje uradno dokazano ali potrjeno in če je navedeno blago objektivno izgubilo vsakršno uporabnost v okviru gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca. Uradno dokazano odstranitev blaga je treba enačiti z njegovim uniženjem, če dejansko pomeni nepovratno izginotje tega blaga.

3. Člen 185 Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

nasprotuje določbam nacionalnega prava, ki določajo popravek odbitka vstopnega DDV, ki se je uveljavljal ob pridobitvi blaga, kadar je bilo to blago izločeno, ker je davčni zavezanec ocenil, da je v okviru njegovih običajnih ekonomskih dejavnosti postalo neuporabno, in je bilo nato to blago bodisi predmet prodaje, za katero se obračuna DDV, bodisi uničeno ali odstranjeno na način, ki dejansko pomeni njegovo nepovratno izginitje, če je to uničenje uradno dokazano ali potrjeno in če je navedeno blago objektivno izgubilo vsakršno uporabnost v okviru gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.