

Zadeva C-118/11

Eon Aset Menidžmant OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – Člena 168 in 176 – Pravica do odbitka – Pogoji uporabe blaga in storitev za namene obdavčenih transakcij – Nastanek pravice do odbitka – Pogodba o najemu avtomobila – Pogodba o lizingu – Vozilo, ki ga delodajalec uporablja za brezplačni prevoz delavca od njegovega prebivališča do kraja dela“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Obdavčljive transakcije – Pridobitev investicijskega blaga – Pojem*

*(Direktiva Sveta 2006/112, člen 14(1) in (2)(b))*

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

*(Direktiva Sveta 2006/112, člen 168(a))*

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

*(Direktiva Sveta 2006/112, člena 168 in 176)*

1. Če pogodba o lizingu, ki se nanaša na avtomobil, določa bodisi to, da se lastništvo navedenega vozila ob izteku pogodbe prenese na lizingojemalca, bodisi to, da lizingojemalec razpolaga z glavnimi upravičenji lastninske pravice nad navedenim vozilom, zlasti da se nanj prenese večina prednosti in tveganj v zvezi s pravnim lastništvom vozila in da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, je transakcijo treba obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.

(Glej točko 40.)

2. Člen 168(a) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se šteje, da se najet avtomobil uporablja za namene obdavčenih transakcij davčnega zavezanca, če obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo tega vozila in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Pravica do odbitka nastane po poteku obdobja, na katero se nanaša posamezno plačilo, in takrat je treba upoštevati obstoj takšne povezave.

Poleg tega se šteje, da se avtomobil, najet na podlagi pogodbe o lizingu in opredeljen kot investicijsko blago, uporablja za namene obdavčenih transakcij, če davčni zavezanec, ki deluje

kot tak, to blago pridobi in ga v celoti vključi v premoženje svojega podjetja, pri čemer se vstopni davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati, v celoti in takoj odbije ter se vsaka uporaba navedenega blaga za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za njegovo podjetje, šteje za opravljanje storitev za plačilo. Za uporabo sistema davka na dodano vrednost in tako za mehanizem odbitka je odločilno to, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago. Dejanska ali nameravana uporaba blaga opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je upravičen davčni zavezanec. Vprašanje, ali je davčni zavezanec pridobil blago tako, da je deloval kot tak, torej za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu člena 9 te direktive, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v obravnavani 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 točke 57, 58 in 64 ter točko 1 izreka.)

3. Člena 168 in 176 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago in storitve, namenjene brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, če blago, ki je opredeljeno kot investicijsko blago, ni vključeno v premoženje podjetja.

(Glej točko 74 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 16. februarja 2012(\*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – Člena 168 in 176 – Pravica do odbitka – Pogoji uporabe blaga in storitev za namene obdavčenih transakcij – Nastanek pravice do odbitka – Pogodba o najemu avtomobila – Pogodba o lizingu – Vozilo, ki ga delodajalec uporablja za brezplačni prevoz delavca od njegovega prebivališča do kraja dela“

V zadevi C-118/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativni sodišče Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 24. februarja 2011, ki je na Sodišče prispela 7. marca 2011, v postopku

**Eon Aset Menidžmant OOD**

proti

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

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues (poročevalec), predsednik senata, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A.

Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,  
generalna pravobranilka: V. Trstenjak,  
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**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 168, 173 in 176 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 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Eon Aset Menidžmant OOD (v nadaljevanju: Eon Aset) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i 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 agencije za javne prihodke) v zvezi z odmerno odlo?bo v dav?nem nadzoru, s katero je bilo ugotovljeno, da je družba Eon Aset zaradi zavrnitve pravice do odbitka davka zavezana za pla?ilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

## **Pravni okvir**

### *Pravo Unije*

3 ?len 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV dolo?a:

„Ekonomska [Gospodarska] dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko [gospodarsko] dejavnost se šteje predvsem izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 ?len 14(1) te direktive dolo?a:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 V skladu s ?lenom 14(2)(b) navedene direktive je dobava blaga „dejanska izro?itev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za dolo?eno obdobje ali prodaje blaga z odloženim pla?ilom, ki dolo?a, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob pla?ilu zadnjega obroka“.

6 ?len 24(1) iste direktive dolo?a:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

7 Člen 26 Direktive o DDV 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.“

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

9 Člen 64(1) navedene direktive določa:

„Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se dobava blaga, razen tiste, ki predstavlja najem blaga za določeno obdobje ali prodajo blaga z odloženim plačilom iz točke (b) člena 14(2), ali opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.“

10 V skladu s členom 167 Direktive o DDV „pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

11 Člen 168 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;

[...]“

12 Člen 173(1) navedene direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi [tako] za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se doloži v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.“

13 Člen 176 Direktive o DDV določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno odloži, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

### *Nacionalno pravo*

14 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: zakon o DDV) 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“.

15 Člen 9(3), točka 1, zakona o DDV določa, da je opravljanje storitev za plačilo „storitev, opravljena za zasebne namene davčnega zavezanca, ki je fizična oseba, za lastnika, njegove zaposlene ali tudi za tretje, pod pogojem, da je bilo pri opravljanju storitve uporabljeno blago, od katerega se je pri njegovi proizvodnji, uvozu ali pridobitvi davek v celoti ali delno odbil“.

16 Člen 9(4), točka 1, zakona o DDV z odstopanjem od navedenega člena 9(3) določa, da opravljanje storitev za plačilo ni „povratni prevoz od prebivališča do kraja dela, ki ga delodajalec brezplačno omogoči svojim zaposlenim, vključno s tistimi s pogodbo o poslovodstvu, če se to izvaja za namene gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca“.

17 Člen 69(1) zakona o DDV določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih dobav, ki jih opravi registriran davčni zavezanec, ima ta pravico, da odbije:

1. davek na blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki je v skladu s tem zakonom prav tako registriran davčni zavezanec;

[...]

18 Člen 70(1) zakona o DDV določa:

„Tudi če so pogoji iz člena 69 ali člena 74 izpolnjeni, pravica do odbitka davka ni podana, če:

[...]

2. so blago ali storitve namenjeni brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca;

[...]

19 Člen 70(3) zakona o DDV določa:

„Točka 2 odstavka 1 se ne uporablja za:

[...]

2. povratni prevoz od prebivališča do kraja dela za zaposlene – vključno s tistimi s pogodbo o

poslovodstvu – ki ga delodajalec omogoči brezplačno za namene svoje gospodarske dejavnosti;

[...]“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

20 Eon Aset je družba s sedežem v Bolgariji, ki svoje gospodarske dejavnosti opravlja na različnih področjih.

21 Pristojni organi so pri opravljanju davčnega nadzora za obdobje od 1. julija 2008 do 31. oktobra 2009 ugotovili, da je družba Eon Aset z eno družbo sklenila pogodbo o najemu avtomobila za obdobje od 1. oktobra 2008 do 1. marca 2009, z drugo družbo pa pogodbo o lizingu, ki se nanaša na drug avtomobil, za obdobje 48 mesecev.

22 Družba Eon Aset je v davčnem obdobju, v katerem je račune prejela, odbila DDV, ki je bil izkazan na izdanih računih.

23 Navedeni organi so presodili, da je zaradi pomanjkanja dokazov treba šteti, da se vozila niso uporabljala za namene gospodarske dejavnosti družbe Eon Aset.

24 Na podlagi točke 2 člena 70(1) zakona o DDV je bila družbi Eon Aset zavrnjena pravica do odbitka ustreznega DDV.

25 Družba Eon Aset je v upravnem postopku izpodbijala odmerno odločbo v davčnem nadzoru, ki je bila izdana v zvezi z njo, in sicer pri Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpolnienieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite.

26 Ker je zadnje navedeno odmerno odločbo delno potrdil, je družba Eon Aset pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni) vložila tožbo.

27 Družba Eon Aset v utemeljitev tožbe navaja, da so se avtomobili, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, uporabljali, da bi se zagotovil prevoz poslovođe družbe od njegovega prebivališča do kraja dela. Družba Eon Aset ob sklicevanju na člen 70(3), točka 2, zakona o DDV navaja, da se izključitev pravice do odbitka iz člena 70(1), točka 2, zakona o DDV ne nanaša na prevoz zaposlenih od njihovega prebivališča do kraja dela, ki ga brezplačno zagotavlja delodajalec.

28 Družba Eon Aset izpodbija tudi združljivost člena 70(1), točka 2, zakona o DDV s pravom Unije.

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

„1. Kako je treba razlagati pogoj ‚se [...] uporabljajo‘ iz člena 168 Direktive [o DDV] in kdaj mora biti – v okviru presoje nastanka pravice do odbitka vstopnega davka – ta pogoj izpolnjen: ali že v davčnem obdobju, v katerem je bilo blago pridobljeno ali storitve prejete, ali pa zadostuje, da je izpolnjen v poznejšem davčnem obdobju?

2. Ali je določba, kot je člen 70(1), točka 2, zakona [o DDV], ki dovoljuje vnaprejšnjo izključitev blaga in storitev, ki so ‚namenjeni brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca‘, iz sistema odbitka vstopnega davka, glede na člena 168 in 176 Direktive [o DDV] dopustna?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 176 Direktive [o DDV] razlagati

tako, da je država članica, ki je hotela uporabiti možnost izključitve pravice do odbitka vstopnega davka za neko blago in storitve, ki jo ima na podlagi te direktive, in ki je kategorije izdatkov opredelila tako: blago ali storitve, namenjeni brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, razen v primerih iz člena 70(3) zakona [o DDV], izpolnila pogoje, da je treba navesti kategorijo dovolj opredeljenega blaga in storitev, to je da so ti opredeljeni glede na vrsto?

4. Glede na odgovor na tretje vprašanje: kako je treba glede na člena 168 in 173 Direktive [o DDV] razumeti namen (uporabo ali prihodnjo uporabo) blaga ali storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec – kot pogoj za nastanek pravice do odbitka vstopnega davka ali kot razlog za popravek zneska odbitka vstopnega davka?

5. Če je treba namen (uporabo) razumeti kot razlog za popravek zneska odbitka vstopnega davka, kako je treba razlagati določbo člena 173 Direktive [o DDV]: ali določba, da se popravek izvede tudi v primerih, v katerih so bili blago in storitve najprej uporabljeni za neobdavčeno dejavnost ali po njihovi pridobitvi sploh niso bili uporabljeni, podjetje pa jih je imelo na razpolago in jih je v obdavčeno dejavnost davčnega zavezanca vključilo v [davčnem] obdobju po njihovi pridobitvi?

6. Če je treba člen 173 Direktive [o DDV] razlagati tako, da predvideni popravek zadeva tudi primere, v katerih so bili blago in storitve po njihovi pridobitvi najprej uporabljeni za neobdavčeno dejavnost ali sploh niso bili uporabljeni, v obdavčeno dejavnost davčnega zavezanca pa so bili vključeni pozneje, ali je treba – glede na omejitve iz člena 70(1), točka 2, zakona [o DDV] in dejstvo, da se v skladu s členom 79(1) in (2) navedenega zakona popravek opravi le v primerih, v katerih je bilo blago, katerega začetna uporaba izpolnjuje pogoje za odbitek vstopnega davka, pozneje uporabljeno tako, da teh pogojev ne izpolnjuje več – izhajati iz tega, da je država članica izpolnila svojo obveznost urediti pravico do odbitka vstopnega davka za vse davčne zavezanke kar najbolj zanesljivo in pravično?

7. Glede na odgovore na prejšnja vprašanja: ali je treba šteti, da je davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV po zakonu [o DDV], v skladu z ureditvijo omejitve pravice do odbitka vstopnega davka oziroma popravka zneska odbitka vstopnega davka iz navedenega zakona v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, in ob upoštevanju člena 168 Direktive [o DDV] upravičen do odbitka vstopnega davka v zvezi z blagom in storitvami, ki mu jih je dobavil oziroma opravil drug davčni zavezanec, v [davčnem] obdobju, v katerem je bilo to blago dobavljeno oziroma so bile te storitve opravljene in je nastala obveznost obračuna davka?

## **Vprašanja za predhodno odločanje**

### *Prvo, tretje in sedmo vprašanje*

30 Predložitveno sodišče s prvim, tretjim in sedmim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, pod katerimi pogoji člen 168(a) Direktive o DDV davčnemu zavezancu omogoča, da odbije DDV, plačan, po eni strani, na podlagi pogodbe o najemu avtomobila ter, po drugi strani, za najem avtomobila na podlagi pogodbe o lizingu, in kdaj morajo biti ti pogoji izpolnjeni glede na nastanek pravice do odbitka.

### Uvodne ugotovitve

31 Davčni zavezanec ima v skladu s členom 168 Direktive o DDV pravico do odbitka DDV, če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij. Zato je treba dejavnosti, obravnavane v sporu o glavni stvari, najprej opredeliti glede na pojem obdavčljiva transakcija.

32 V skladu s členom 24(1) Direktive o DDV „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“, pri čemer pojem dobave blaga v skladu s členom 14(1) te direktive pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

33 Ker pri najemu avtomobila ne gre za dobavo blaga, ga je treba v smislu člena 24(1) navedene direktive na celoma šteti za opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 11. septembra 2003 v zadevi *Cookies World*, C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 45, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi *Part Service*, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 61).

34 Najem avtomobila na podlagi pogodbe o lizingu pa ima lahko značilnosti, ki so primerljive pridobitvi investicijskega blaga.

35 Kot je Sodišče navedlo v zvezi z določbo, ki državam članicam omogoča, da za prehodno obdobje investicijsko blago izključijo iz sistema odbitkov DDV, pojem investicijsko blago obsega blago, ki se uporablja za gospodarsko dejavnost in ki se razlikuje po svoji trajni naravi in vrednosti, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v več poslovnih obdobjih (glej v tem smislu sodbi z dne 1. februarja 1977 v zadevi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Recueil, str. 113, točka 12, in z dne 6. marca 2008 v zadevi *Nordania Finans in BG Factoring*, C-98/07, ZOdl., str. I-1281, točki 27 in 28).

36 Poleg tega člen 14(2)(b) Direktive o DDV določa, da je dobava blaga dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje, pri čemer se lastništvo običajno pridobi najkasneje ob plačilu zadnjega obroka.

37 V primeru pogodbe o lizingu ne pride nujno do pridobitve blaga, ker lahko taka pogodba določa, da ima lizingojemalec možnost, da navedenega blaga po poteku najemnega obdobja ne pridobi.

38 Vendar – kot izhaja iz mednarodnega računovodskega standarda MRS 17, ki se nanaša na najeme in ki je vključen v Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 320, str. 1) – je treba poslovni najem razlikovati od finančnega najema, za katerega je značilen prenos večine prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom, na lizingojemalca. To, da se prenos lastništva opravi ob izteku pogodbe ali da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, sta značilnosti, ki sta vsaka zase ali skupaj merili, s katerima je mogoče ugotoviti, ali je pogodbo mogoče opredeliti kot finančni najem.

39 Kot je Sodišče že pojasnilo, se pojem dobava blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevni nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh s strani ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 6. februarja 2003 v zadevi *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32).

40 Zato je, če pogodba o lizingu, ki se nanaša na avtomobil, določa bodisi to, da se lastništvo navedenega vozila ob izteku pogodbe prenese na lizingojemalca, bodisi to, da lizingojemalec



razpolaga z glavnimi upravičenji lastninske pravice nad navedenim vozilom, zlasti da se nanj prenese večina prednosti in tveganj v zvezi s pravnim lastništvom vozila in da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, transakcijo treba obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.

41 Nacionalno sodišče mora glede na okoliščine obravnavane zadeve ugotoviti, ali so merila iz prejšnje točke te sodbe izpolnjena.

Pogoji za nastanek pravice do odbitka

42 Iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da lahko davčni zavezanec odbije vstopni DDV za blago ali storitve, če se ti uporabljajo za namene njegove gospodarske dejavnosti.

43 V zvezi s tem je treba poudariti, da je ureditev odbitkov v navedeni direktivi 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 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 sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, ZOdl., str. I-839, točka 27).

44 Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, točka 28).

45 Merilo uporabe blaga ali storitve za namene transakcij, ki spadajo pod gospodarsko dejavnost podjetja, se razlikuje glede na to, ali gre za prejem storitve ali pridobitev investicijskega blaga.

46 Kar zadeva transakcijo, pri kateri gre za prejem storitve, kot je najem avtomobila, mora neposredna in takojšnja povezava med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na celoma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se doloži obseg take pravice (sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 57 in navedena sodna praksa).

47 Pravica do odbitka se davčnemu zavezancu prav tako prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih opravlja. Taki stroški pomenijo dejansko neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (zgoraj navedena sodba SKF, točka 58 in navedena sodna praksa).

48 V obeh primerih, navedenih v točkah 46 in 47 te sodbe, obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (zgoraj navedena sodba SKF, točka 60).

49 Čeprav mora predložitveno sodišče presoditi, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med najemom avtomobila iz postopka v glavni stvari in gospodarsko dejavnostjo družbe Eon Aset, pa mu mora Sodišče dati uporabne smernice v zvezi s pravom Unije.

50 V obravnavani zadevi je družba Eon Aset pred predložitvenim sodiščem trdila, da so se

avtomobili, najeti na podlagi najemne pogodbe ali pogodbe o lizingu iz postopka v glavni stvari, uporabljali, da bi se zagotovil prevoz poslovodje družbe od njegovega prebivališča do kraja dela.

51 Sodišče je že razsodilo, da okoliščina, da je premestitev od prebivališča do kraja dela nujni pogoj za prisotnost na delu in s tem za izpolnitev delovnih obveznosti, ni odločilno dejstvo za ugotovitev, da naj prevoz zaposlenega med njegovim prebivališčem in krajem dela ne bi bil namenjen zasebni rabi zaposlenega v smislu člena 26(1) Direktive o DDV. V nasprotju z namenom te določbe bi namreč bilo, če bi takšna posredna povezava sama po sebi zadostovala za to, da se premestitev ne bi obravnavala kot opravljanje storitve za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck, C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 27).

52 Nasprotno pa je lahko delodajalec v posebnih okoliščinah zaradi potreb podjetja primoran k temu, da sam zagotovi prevoz zaposlenih od prebivališča do kraja dela, tako da je prevoz organiziran v skladu z interesi podjetja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Fillibeck, točki 29 in 30).

53 Kar zadeva najem avtomobila na podlagi pogodbe o lizingu, ki ga je mogoče obravnavati kot transakcijo, ki zajema pridobitev investicijskega blaga, ki je delno namenjeno zasebni rabi, delno pa poslovni, ima davčni zavezanec izbiro. Za namene DDV lahko to blago ali v celoti vključi v premoženje svojega podjetja, ali ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, ali pa ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrrecht, 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).

54 Če se davčni zavezanec odloči, da bo investicijsko blago, ki se uporablja tako za poslovne kot za zasebne namene, vključil v poslovna sredstva, se lahko vstopni DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitev tega blaga, na celoma v celoti in takoj odbije. V takšnih okoliščinah, kadar zaradi blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal, 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 v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles Tijmens, točki 24 in 25 ter navedena sodna praksa, in Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, točka 37).

55 Če se davčni zavezanec odloči, da bo investicijsko blago v celoti ohranil v svojem zasebnem premoženju, čeprav ga uporablja tako za poslovne kot za zasebne namene, se vstopni DDV, ki ga je za pridobitev dolžan plačati ali ki ga je plačal, ne odbije (sodba z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 27). V tem primeru uporaba tega blaga za namene podjetja ne more biti predmet DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bakcsi, točka 31).

56 Nazadnje, če se davčni zavezanec odloči, da bo blago v premoženje svojega podjetja vključil le toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost, del blaga, ki ni del tega premoženja, ni del sredstev podjetja in je zato zunaj področja uporabe sistema DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Armbrrecht, točka 28).

57 Prav tako je treba pojasniti, da je za uporabo sistema DDV in tako za mehanizem odbitka odločilno to, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago. Dejanska ali nameravana uporaba blaga opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je upravičen davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 15).

58 Vprašanje, ali je davčni zavezanec pridobil blago tako, da je deloval kot tak, torej za

namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu ?lena 9 Direktive o DDV, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v obravnavani zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene gospodarske dejavnosti dav?nega zavezanca (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bakcsi, to?ka 29).

59 Predložitveno sodiš?e mora po potrebi presoditi, ali je bil avtomobil, najet na podlagi pogodbe o lizingu, vklju?en v premoženje podjetja, in dolo?iti obseg pravice do odbitka, do katerega je to podjetje upravi?eno v primeru, da je bilo to blago v njegovo poslovno premoženje vklju?eno le delno.

#### Nastanek pravice do odbitka

60 V skladu s ?lenom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka DDV nastane takrat, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.

61 To dolo?bo je treba brati v povezavi s ?lenom 63 te direktive, v skladu s katerim obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

62 ?e je za najem avtomobila zna?ilno opravljanje storitev, za katere se izvršijo zaporedna pla?ila, pravica do odbitka v skladu s ?lenom 64 navedene direktive nastane po poteku obdobja, na katero se nanaša vsako od teh pla?il, takrat pa je treba upoštevati obstoj neposredne in takojšnje povezave med najetim vozilom in gospodarsko dejavnostjo dav?nega zavezanca.

63 ?e gre za investicijsko blago, ima dav?ni zavezanec, ki ga v celoti vklju?i v premoženje svojega podjetja, pravico do takojšnjega odbitka DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Charles in Charles Tijmens, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

64 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da je ?len 168(a) Direktive o DDV treba razlagati tako, da:

- se šteje, da se najet avtomobil uporablja za namene obdav?enih transakcij dav?nega zavezanca, ?e obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo tega vozila in gospodarsko dejavnostjo dav?nega zavezanca, in da pravica do odbitka nastane po poteku obdobja, na katero se nanaša posamezno pla?ilo, ter da je treba takrat tudi upoštevati obstoj takšne povezave;
- se šteje, da se avtomobil, najet na podlagi pogodbe o lizingu in opredeljen kot investicijsko blago, uporablja za namene obdav?enih transakcij, ?e dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, to blago pridobi in ga v celoti vklju?i v premoženje svojega podjetja, pri ?emer se vstopni DDV, ki ga je dolžan pla?ati, v celoti in takoj odbije in se vsaka uporaba navedenega blaga za zasebne namene dav?nega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kakor za njegovo podjetje, šteje za opravljanje storitev za pla?ilo.

#### *Drugo in tretje vprašanje*

65 Predložitveno sodiš?e z drugim in tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je ?len 70(1), to?ka 2, zakona o DDV, ki omogo?a izklju?itev pravice do odbitka za blago in storitve, ki so namenjeni brezpla?nim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost dav?nega zavezanca, združljiv s ?lenoma 168 in 176 Direktive o DDV.

66 Najprej je treba opozoriti, da Sodiš?e v okviru postopka na podlagi ?lena 267 PDEU ni pristojno niti za razlago nacionalnih zakonskih ali drugih predpisov niti za presojo njihove združljivosti s pravom Unije. Lahko pa predložitvenemu sodiš?u da smernice za razlago prava Unije, ki mu bodo omogo?ile odgovoriti na predloženo pravno vprašanje (glej zlasti sodbi z dne 21. septembra 2000 v zadevi Borawitz, C?124/99, Recueil, str. I?7293, to?ka 17, in z dne 21. oktobra

2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C?385/09, ZOdl., str. I –10385, to?ka 32).

67 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da predložitveno sodiš?e z navedenima vprašanjema v bistvu sprašuje, ali ?lena 168 in 176 Direktive o DDV nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki dolo?a izklju?itev pravice do odbitka za blago in storitve, ki so namenjeni brezpla?nim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost dav?nega zavezanca.

68 V zvezi s tem je treba navesti, da je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, ki je na?eloma ni mogo?e omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdav?ljive transakcije (glej sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C?62/93, Recueil, str. I?1883, to?ka 18, in z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta, C?437/06, ZOdl., str. I?1597, to?ka 24).

69 Iz ?lena 168(a) Direktive o DDV in sodne prakse, navedene v to?kah 43 in naslednjih te sodbe, izhaja, da obstoj pravice do odbitka predpostavlja, da dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali prejme storitev in jo uporabi za namene svoje gospodarske dejavnosti.

70 Nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari izklju?uje vsakršno pravico do odbitka, ?e so blago ali storitve namenjeni brezpla?nim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost dav?nega zavezanca.

71 Takšna zakonodaja torej izklju?uje pravico do odbitka DDV, ?e pogoji, ki so nujni za obstoj te pravice, niso izpolnjeni.

72 ?len 70(1) zakona o DDV torej ne omejuje pravice do odbitka v smislu ?lena 176 Direktive o DDV.

73 Vendar je treba pojasniti, da država ?lanica dav?nim zavezancem, ki so se odlo?ili, da z investicijskim blagom, ki se uporablja tako za poslovne kot za zasebne namene, ravna?o kot s poslovnimi sredstvi podjetja, ne more zavrniti celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega DDV, ki ga je treba pla?ati za pridobitev tega blaga in do katerega imajo pravico v skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno v to?ki 63 te sodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Charles in Charles-Tijmens, to?ka 28).

74 Na drugo in tretje vprašanje je zato treba odgovoriti, da je ?lena 168 in 176 Direktive o DDV treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki dolo?a izklju?itev pravice do odbitka za blago in storitve, namenjene brezpla?nim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost dav?nega zavezanca, ?e blago, ki je opredeljeno kot investicijsko blago, ni vklju?eno v premoženje podjetja.

#### *Peto in šesto vprašanje*

#### *Dopustnost*

75 Bolgarska vlada in Komisija trdita, da na peto in šesto vprašanje ni treba odgovoriti, ker se ti nanašata na primer, ki ni povezan s sporom o glavni stvari.

76 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v okviru postopka iz ?lena 267 PDEU, ki temelji na jasni lo?itvi nalog med nacionalnimi sodiš?i in Sodiš?em, presoja dejanskega stanja spada v pristojnost nacionalnega sodnika. Le nacionalni sodnik, ki odlo?a o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odlo?itev, presodi glede na posebnosti zadeve tako potrebo po izdaji predhodne odlo?be, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodiš?u. Ker se predloženi vprašanja nanašata na razlago prava Unije, je Sodiš?e na?eloma dolžno odlo?ati (glej zlasti sodbi z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C?415/93, Recueil, str. I?4921, to?ka 59, in z dne 14.

februarja 2008 v zadevi Varec, C-450/06, ZOdl., str. I-581, točka 23 in navedena sodna praksa).

77 Vendar je Sodišče presodilo tudi, da mora izjemoma pri preverjanju lastne pristojnosti preučiti okoliščine, v katerih mu je nacionalno sodišče zadevo predložilo. Sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Bosman, točka 61, in Varec, točka 24 in navedena sodna praksa).

78 Takšen je obravnavani primer. Iz predložitvene odločbe namreč ne izhaja, da se je pridobljeno blago uporabljalo za gospodarske dejavnosti, preden se je uporabilo za gospodarsko dejavnost, ali da se ni nikoli uporabilo. Zato primer, na katerega se ti vprašanja nanašata, ni povezan s predmetom spora v postopku v glavni stvari.

79 Peto in šesto vprašanje je torej treba razglasiti za nedopustni.

### **Stroški**

80 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**1. Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da:**

– **se šteje, da se najet avtomobil uporablja za namene obdavčenih transakcij davčnega zavezanca, če obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo tega vozila in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in da pravica do odbitka nastane po izteku obdobja, na katero se nanaša posamezno plačilo, ter da je treba takrat tudi upoštevati obstoj takšne povezave;**

– **se šteje, da se avtomobil, najet na podlagi pogodbe o lizingu in opredeljen kot investicijsko blago, uporablja za namene obdavčenih transakcij, če davčni zavezanec, ki deluje kot tak, to blago pridobi in ga v celoti vključi v premoženje svojega podjetja, pri čemer se vstopni davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati, v celoti in takoj odbije in se vsaka uporaba navedenega blaga za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kakor za njegovo podjetje, šteje za opravljanje storitev za plačilo.**

**2. Člena 168 in 176 Direktive 2006/112 ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago in storitve, namenjene brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, če blago, ki je opredeljeno kot investicijsko blago, ni vključeno v premoženje podjetja.**

Podpisi

\* Jezik postopka: bolgarščina.