

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 9. julija 2020(*)

„Predhodno odloanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Popravki odbitkov – Sprememba pravice do odbitka – Investicijsko blago, ki se uporabi za obdavene in za oproene transakcije – Prenehanje dejavnosti, na podlagi katere nastane pravica do odbitka – Preostala in izključna uporaba za oproene transakcije“

V zadevi C-374/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finanšno sodišče, Nemčija) z odlobo z dne 27. marca 2019, ki je na Sodišče prispela 13. maja 2019, v postopku

HF

proti

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, A. Prechal (poročevalka), predsednica tretjega senata, in N. Wahl, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za HF M. S. Thum, Steuerberater,
- za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė in R. Pethke, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 185 in 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 HF in Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (davčni urad v Bad Neuenahr-Ahrweilerju, Nemčija) (v nadaljevanju: davčni urad) glede popravka odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je ta družba plačala za izgradnjo kavarne, zgrajene v prizidku doma za starejše, ki ga upravlja kot dejavnost, ki je oproščena DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 167 Direktive o DDV določa, da pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

4 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;

[...]“

5 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.“

6 Člen 185 te 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.“

7 Člen 187 Direktive o DDV 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 ustrezní del DDV, obračunane 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.“

Nemško pravo

8 § 15a(1) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Če se dejavniki, ki so se upoštevali pri določitvi zneska prvotnih odbitkov, spremenijo v petih letih od prve uporabe investicijskega blaga, ki ni uporabljeno le enkrat za izvršitev transakcij, je treba opraviti izravnavo za vsako koledarsko leto teh sprememb s popravkom odbitka davkov, ki so bili naloženi na stroške pridobitve ali proizvodnje. Pri nepremičninah, vključno z njihovimi bistvenimi sestavnimi deli, pri popravkih, za katere se uporabljajo določbe civilnega prava o nepremičninah, in pri zgradbah na tujem zemljišču se obdobje petih let nadomesti z obdobjem desetih let.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je nosilka integrirane skupine družbe z omejeno odgovornostjo, ki upravlja z domom za starejše, katerega dejavnost je oproščena DDV. Ta družba je leta 2003 v prizidku tega doma za starejše zgradila kavarno, v katero so obiskovalci lahko vstopili skozi zunanji vhod, oskrbovanci doma pa skozi jedilnico doma za starejše.

10 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je sprva izjavila, da bo zadevno kavarno uporabljala izključno za obdavčljive transakcije, saj je bila ta kavarna namenjena zunanjim obiskovalcem, in ne oskrbovancem doma za starejše, ker so morali slednji ostajati v jedilnici. Po prvi reviziji leta 2006 se davčnemu uradu, ki se je v bistvenem s to izjavo strinjal, vendarle ni zdelo verjetno, da v kavarno sploh ne bi vstopili in je uporabljali oskrbovanci doma za starejše s svojimi obiskovalci. Stranki iz postopka v glavni stvari sta se torej dogovorili, da se predpostavi 10 % korišćenje kavarne, ki je oproščeno DDV. To je vodilo do popravka v skladu s § 15a UStG za vsa leta od leta 2003 naprej.

11 Po drugi reviziji je davčni urad ugotovil, da družba z omejeno odgovornostjo iz postopka v glavni stvari v letih od 2009 do 2012 za zadevno kavarno ni več izkazovala nobenih prodajnih transakcij, zato je bila dejavnost s februarjem 2013 odjavljena iz poslovnega registra. Na podlagi te ugotovitve je davčni urad za ta leta izvedel nov popravek v skladu s § 15a UStG, saj se kavarna ni več uporabljala za transakcije, za katere bi imela pravico do odbitka vstopnega DDV.

12 Po tem, ko tožena stranka iz postopka v glavni stvari ni uspela z ugovorom zoper odločbo davčnega urada o določitvi drugega popravka, je pri pristojnem Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) vložila tožbo, ki jo je slednje zavrnilo. To sodišče je v sodbi navedlo, da je nartovana uporaba zadevne kavarne za obdavčljive transakcije postrežbe odpadla. Ker zunanji obiskovalci prostorov niso več obiskovali, naj bi se delež uporabe avtomatično spremenil tako, da naj bi to kavarno od takrat naprej uporabljali izključno oskrbovanci doma za starejše, tako da se sedaj ta kavarna v 100 % uporablja za transakcije, ki so oproščene plačila DDV.

13 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je zoper to sodbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču in trdila, da čeprav se zadevna kavarna, ki je del premoženja podjetja, ki

ga ni mogoče uporabiti v zasebne namene, ne uporablja več v obdavčljive namene, to ne pomeni spremembe uporabe te kavarne, ki bi lahko vodila do popravka v skladu s členom 15a UStG. To neuporabo je treba razumeti kot posledico zgrešene naložbe. Dejstvo, da je davčni urad zavrnil delni odpis vrednosti te kavarne, naj bi dokazovalo, da je v letih med 2009 in 2012 namen njene uporabe še obstajal. Dostop do zadevne kavarne naj bi bil onemogočen le zaradi varnosti. Uporaba te kavarne s strani oskrbovancev doma za starejše naj torej ne bi bila povečana.

14 Predložitveno sodišče ob sklicevanju med drugim na sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134) pojasnjuje, da se pravica do odbitka vstopnega davka ohrani, tudi če davni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, ki so vodile k odbitku. Ta položaj, če ni uporabe blaga ali storitev kljub namenu, da se jih uporablja v obdavčljive namene, bi bilo mogoče enačiti s položajem neobstoja uporabe tega blaga ali storitev, ki je neodvisna od volje podjetnika.

15 Navedeno sodišče navaja, da je bil vzrok prenehanja obratovanja zadevne kavarne neobstoj gospodarske donosnosti in gre torej za neuspeh tožene stranke v postopku v glavni stvari, kar samo po sebi ni sprememba okoliščin, na podlagi katerih bi nastala pravica do odbitka v smislu člena 185(1) Direktive o DDV, saj je uporaba te kavarne s strani oskrbovancev doma za starejše, ki bi bila oproščena plačila DDV, ostala nespremenjena. Obdavčljiva uporaba te kavarne naj bi torej popolnoma prenehala, povečana uporaba te kavarne s strani oskrbovancev doma za starejše pa prejšnje uporabe ni nadomestila. Razlagati neuporabo zadevne kavarne tako, da je šlo od takrat naprej le še za izključno uporabo te kavarne za transakcije, ki so oproščene DDV, bi lahko pomenilo napačno uporabo prava.

16 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali mora davni zavezanec, ki investicijsko blago, ki naj bi se uporabljalo za obdavčljive namene, proizvede s pravico do odbitka vstopnega davka (v obravnavanem primeru: izgradnja objekta za namene obratovanja kavarne), odbitek vstopnega davka v skladu s členoma 185(1) in 187 Direktive [o DDV] popraviti, če preneha opravljati transakcije, glede katerih je upravičen do odbitka vstopnega davka (v obravnavanem primeru: obratovanje kavarne), in investicijsko blago v obsegu prejšnje uporabe blaga za obdavčljive namene sedaj ostane neizrabljeno?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem želi v bistvu izvedeti, ali je treba člene 184, 185 in 187 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora davni zavezanec, ki je pridobil pravico, da sorazmerno odbije DDV za izgradnjo kavarne v prizidku doma za starejše, ki jo upravlja kot dejavnost, ki je oproščena plačila DDV in ki je namenjena za uporabo za obdavčene in za oproščene transakcije, popraviti začetni odbitek DDV, če je ta davni zavezanec v prostorih te kavarne prenehal opravljati vse obdavčene transakcije.

18 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki je plačljiv ali je bil plačan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja nevtralnost glede davnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 29).

19 Da bi zadevna oseba lahko pridobila pravico do odbitka, je potrebno, prvič, da je „davni zavezanec“ v smislu Direktive o DDV ter, drugič, da se zadevno blago in storitve uporabljajo za namene njenih obdavčenih transakcij, če dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitev

opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točki 33 in 39).

20 Mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV, je namreč sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva. Njegov namen je 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. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, točka 27 in navedena sodna praksa).

21 V skupnem sistemu DDV se lahko namreč odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih davčni zavezanci uporabijo za svoje obdavčene transakcije. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 38).

22 V obravnavanem primeru ni sporno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari pridobila pravico do odbitka DDV, ki ga je plačala za izgradnjo kavarne iz postopka v glavni stvari. Ta pravica je bila predmet prvega popravka v letu 2006, s katerim je davčni urad določil obseg pravice do odbitka na 90 % DDV za izgradnjo te kavarne na podlagi svoje ocene, ki jo tožena stranka iz postopka v glavni stvari ni izpodbijala in v skladu s katero so oproščene transakcije uporabe te kavarne znašale 10 %.

23 Glede popravka za leta od 2009 do 2012, ki je bil predmet spora iz postopka v glavni stvari, iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da je davčni urad te popravke oprl na ugotovitve, da se v tem obdobju ni opravljala več nobena obdavčena transakcija v kavarni iz postopka v glavni stvari, kar pomeni, da se je ta od takrat uporabljala le za oproščene transakcije. Ta okoliščina po mnenju tega urada pomeni spremembo v smislu člena 185 Direktive o DDV, ki zahteva popravek odbitka za ta leta.

24 Vendar predložitveno sodišče dvomi, da je v tem primeru šlo za tako spremembo, saj meni, da je do prenehanja obdavčene dejavnosti prišlo, ker se je izkazalo, da ta kavarna ekonomsko ni donosna, in v obravnavanem primeru prenehanje ni povzročilo niti spremembe niti povečanja oproščene dejavnosti.

25 V zvezi s tem je treba na eni strani spomniti, da iz sodne prakse, navedene v točki 20 te sodbe, izhaja, da se pravica do odbitka na celoma lahko izvede le, če obstaja tesna in neposredna zveza med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene izstopne transakcije. Zato glede investicijskega blaga, kakršna je kavarna iz postopka v glavni stvari, če se v obdobju popravka, ki je določen v členu 187(1) Direktive o DDV, izkaže, da ta zveza, čeprav je v prejšnji fazi obstajala, sedaj ne obstaja več, na celoma obstaja sprememba v smislu člena 185 te direktive, na podlagi katere je popravek odbitka obvezen.

26 Na drugi strani iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se za pravico do odbitka na celoma šteje, da ostaja pridobljena, tudi če davčni zavezanec pozneje zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ni uporabil tega blaga in storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 40 in navedena sodna praksa). V

zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da bi v takih okoliščinah mnenje, da za dokaz obstoja sprememb v smislu člena 185 te direktive zadostuje, da nepremičnina ostane nezasedena po prenehanju najemne pogodbe, katere predmet je bila, zaradi okoliščin, ki so neodvisne od volje njenega lastnika, tudi če je dokazano, da ta nepremičnina še vedno namerava uporabljati za namene obdavčene dejavnosti in je za to sprejel potrebne ukrepe, posledično omejilo pravico do odbitka z določbami, ki se uporabljajo na področju popravkov (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 47).

27 V obravnavnem primeru pa se zdi, da se položaj iz postopka v glavni stvari, kakor ga je predstavilo predložitveno sodišče, znatno razlikuje od položajev, glede katerih je bila sprejeta ta sodna praksa.

28 V zvezi s tem je treba navesti, da so bili v tej sodni praksi obravnavani položaji, v katerih se obdavčene transakcije, čeprav so zadevni izdatki nastali zaradi njihove izvedbe, konkretno niso uresničile, tako da ni bila izvedena nobena transakcija. V tem primeru je pravica do odbitka DDV, ki je bil plačan za te izdatke, ohranila tesno in neposredno zvezo z izvedbo predvidenih obdavčenih transakcij v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 20 te sodbe.

29 Nasprotno pa v položaju iz postopka v glavni stvari iz informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da je v prvem obdobju med letoma 2003 in 2008 kavarna iz postopka v glavni stvari dejansko začela delovati, da bi se izvajale obdavčene in neobdavčene transakcije, čeprav je vsaj med temi leti in v sorazmernem 90-odstotnem deležu, ki ga je določil davčni urad, obstajala tesna in neposredna zveza med pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan za stroške izgradnje te kavarne, in dejansko obdavčenimi transakcijami, za katere se je kavarna uporabljala.

30 Vendar iz teh informacij izhaja tudi, da so v drugem obdobju med letoma 2009 in 2012, ki je edino predmet spora o glavni stvari, obdavčene transakcije prenehale iz katerega koli razloga, medtem ko so se oproščene transakcije še naprej izvajale. To je nujno povzročilo, da v nasprotju z okoliščinami iz zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), prostori te kavarne, ki so sicer sestavni del doma za starejše, ki obratuje kot dejavnost, ki je oproščena DDV, niso ostali prazni, ampak so se od takrat naprej uporabljali le za oproščene transakcije.

31 Drugače bi bilo le – tako kot pravilno trdita nemška vlada in Evropska komisija – če bi tožena stranka v postopku v glavni stvari te prostore v tem obdobju začela uporabljati drugače, in bi na tej podlagi teh transakcij nastala pravica do odbitka DDV. Čeprav se glede na spis, s katerim razpolaga Sodišče, zdi, da je v tem primeru tako, mora, če je to potrebno, predložitveno sodišče opraviti ustrezna preverjanja v zvezi s tem.

32 Zato v skladu s sodno prakso, navedeno v tokah 20 in 21 te sodbe, če so bili blago in storitve, ki jih je pridobila tožena stranka v postopku v glavni stvari za izgradnjo kavarne iz postopka v glavni stvari, med letoma 2009 in 2012 uporabljeni le za potrebe opročenih transakcij, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče, transakcije, ki so bile opravljene v prejšnji fazi, niso več obdavčene transakcije in zato zanje velja mehanizem popravka odbitkov. V takih okoliščinah je bila namreč tesna in neposredna zveza med pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan na vstopne izdatke, in obdavčenimi dejavnostmi, ki jih je nato izvedel davni zavezanec, čeprav je obstajala v predhodnem obdobju, sedaj prekinjena.

33 Iz tega izhaja, kot je bilo navedeno v točki 25 te sodbe, da naj bi v teh okoliščinah na celoma šlo za spremembo v smislu člena 185 Direktive o DDV, na podlagi katere je bilo nujno izvesti popravek odbitka. Zaradi samega dejstva, da to izhaja iz okoliščin, ki so neodvisne od volje davnih zavezancev, ta nujnost ni vprašljiva (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004,

34 Nazadnje je treba ugotoviti, da na?elo dav?ne nevtralnosti ne nasprotuje takemu sklepu. Položaj podjetja, ki izvaja naložbe z namenom gospodarske dejavnosti, na podlagi katerih pride do obdav?enih in oproš?enih transakcij, ter ki še vedno opravlja oproš?ene transakcije, se namre? razlikuje od položaja podjetja, ki izvaja naložbe zaradi gospodarske dejavnosti, na podlagi katerih pride le do obdav?enih transakcij, ?eprav na podlagi te dejavnosti do takih transakcij nazadnje sploh ne pride.

35 Na podlagi zgoraj navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?lene 184, 185 in 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora dav?ni zavezanec, ki je pridobil pravico do sorazmernega odbitka DDV za izgradnjo kavarne v prizidku doma za starejše, ki jo upravlja kot transakcije, ki so oproš?ene DDV, in ki se uporablja za obdav?ene in neobdav?ene transakcije, za?etni odbitek DDV popraviti, kadar ta dav?ni zavezanec v prostorih svoje kavarne preneha opravljati kakršno koli obdav?eno transakcijo, ?e v teh prostorih še naprej izvaja oproš?ene transakcije in jih od takrat naprej uporablja le za te transakcije.

Stroški

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

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

?lene 184, 185 in 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora dav?ni zavezanec, ki je pridobil pravico do sorazmernega odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za izgradnjo kavarne v prizidku doma za starejše, ki jo upravlja kot transakcije, ki so oproš?ene DDV, in ki se uporablja za obdav?ene in neobdav?ene transakcije, za?etni odbitek DDV popraviti, kadar ta dav?ni zavezanec v prostorih svoje kavarne preneha opravljati kakršno koli obdav?eno transakcijo, ?e v teh prostorih še naprej izvaja oproš?ene transakcije in jih od takrat naprej uporablja le za te transakcije.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.