

Zadeva C-184/04

Postopek, ki ga je sprožil

Uudenkaupungin kaupunki

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus)

„DDV – Odbitek vstopnega davka – Investicijsko blago – Nepremičnine – Popravki odbitkov“

Povzetek sodbe

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

(Direktiva Sveta 77/388, člen 20(2) in (5))

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

(Direktiva Sveta 77/388, člena 13(C), 17 in 20)

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene v Šesti direktivi*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 13(C) in 17(6))

1. Člen 20 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da brez poseganja v določbo odstavka 5 tega člena državam članicam nalaga, naj predvidijo popravke odbitkov davka na dodano vrednost v zvezi z investicijskim blagom.

(Glej točko 35 in točko 1 izreka.)

2. Člen 20 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da se popravek, ki ga predvideva, uporabi tudi v položaju, v katerem je bilo investicijsko blago namenjeno najprej za oproščeno dejavnost, na podlagi katere davek ni odbiten, nato pa se je med obdobjem popravka uporabljalo za namene dejavnosti, ki je predmet davka na dodano vrednost.

Uporaba mehanizma popravkov je namreč odvisna od tega, ali je nastala pravica do odbitka, ki temelji na členu 17 Šeste direktive. Vendar pa uporaba investicijskega blaga določa samo obseg prvotnega odbitka in obseg morebitnih popravkov med naslednjimi obdobji, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka. Neposredna uporaba blaga za obdavčene transakcije tako ni sama po sebi pogoj uporabe sistema popravkov odbitkov. Poleg tega se popravki odbitkov nujno uporabljajo tudi, kadar je sprememba pravice do odbitka odvisna od proste odločitve davčnega zavezanca, kot je uveljavljanje možnosti, določene v členu 13(C) Šeste direktive.

(Glej točke 37, 39, 40 in 42 ter točko 2 izreka.)

3. Člena 13(C), drugi odstavek, in 17(6) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje

držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplaščevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja nepremičnin v najem, v skladu s tema določbama ne sme izključiti odbitka davka na dodano vrednost na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

Ker imajo namreč davčni zavezanci v skladu s členom 13(C), prvi odstavek, Šeste direktive možnost odločiti se za obdavčitev dajanja nepremičnine v najem, bi moralo torej uveljavljanje te izbire voditi ne samo do obdavčitve dajanja v najem, ampak tudi do odbitka upoštevanih vstopnih davkov, ki so bili odvedeni v zvezi z zadevno nepremičnino. Poleg tega se omejitev odbitkov v zvezi s transakcijami, obdavčenimi po uveljavljanju pravice do odbitka, ne nanaša na „obseg“ pravice do izbire, ki jo lahko države članice omejijo na podlagi člena 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive, ampak na posledice uveljavljanja te pravice. Ta določba torej ne dovoljuje, da države članice omejijo pravico opraviti odbitke, določene v členu 17 Šeste direktive, ali da zahtevajo, da se popravki teh odbitkov izvedejo v skladu s členom 20 iste direktive.

Možnost, dana državam članicam s členom 17(6), drugi odstavek, Šeste direktive, se nanaša zgolj na vzdrževanje izključitev odbitka glede na kategorije stroškov, opredeljenih s sklicevanjem na naravo kupljenega blaga ali storitve, in ne s sklicevanjem na njeno namembnost ali na način njene uporabe.

(Glej točke 44, 46, 47, 49 in 51 ter točki 3 in 4 izreka.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 30. marca 2006(*)

„DDV – Odbitek vstopnega davka – Investicijsko blago – Nepremičnine – Popravki odbitkov“

V zadevi C-184/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 16. aprila 2004, ki je prispela na Sodišče 19. aprila 2004, v postopku, ki ga je sprožil

Uudenkaupungin kaupunki,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Schieman (poročevalec), sodnik, N. Colneric, sodnica, J. N. Cunha Rodrigues in E. Levits, sodnika,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. junija 2005,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za l'Uudenkaupungin kaupunki M. Pikkujämsä, asianajaja,
- za finsko vlado T. Pynnä in E. Bygglin, zastopnici,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in I. Koskinen, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. septembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb člena 13(C), drugi odstavek, člena 17(6), drugi pododstavek, in člena 20 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 V predlogu je v bistvu zastavljeno vprašanje, ali bi bilo treba glede na Šesto direktivo popravek odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na investicijsko blago dovoliti, če se je nepremičnina najprej uporabljala za oproščeno dejavnost in nato po uveljavljanju pravice do izbire v smislu člena 13(C) Šeste direktive za obdavčljivo dejavnost.

3 Ta predlog je bil vložen v okviru pritožbe, ki jo je vložil Uudenkaupungin kaupunki (mesto Uusikaupunki, v nadaljevanju: Uusikaupunki) proti odločbi Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče Helsinki), s katero je to zavrnilo tožbo, ki jo je vložilo mesto Uusikaupunki proti odločbama Lounais-Suomen verovirasto (davčni urad za jugozahodno Finsko) v zvezi z zahtevama za popravek odbitkov in vračilo DDV, ki ju je predložilo Uusikaupunki.

Pravni okvir

Šesta direktiva

4 Člen 5(6) in (7) Šeste direktive določa:

„6. Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

7. Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer davek na dodano vrednost od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten;

(b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bil davek na dodano vrednost od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s pododstavkom (a);

(c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive gospodarske dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s pododstavkom (a), razen v primerih iz odstavka 8.“

5 člen 6(2) in (3) iste direktive določa:

„2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(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, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(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.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.

3. Za preprečitev izkrivljanja konkurence in s pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko države članice obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namene njegovega podjetja, če davek na dodano vrednost od takšne storitve, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil v celoti odbiten.“

6 Na podlagi člena 13(B)(b) Šeste direktive države članice oprostiti DDV dajanje v najem nepremičnin. V skladu s členom 13(C) te direktive države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin. Vendar lahko države članice v skladu z drugim odstavkom istega člena omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.

7 člen 17 Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano

vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

8 Pravila Skupnosti, predvidena v členu 17(6), prvi pododstavek, Šeste direktive, do danes še niso bila sprejeta, ker znotraj Sveta ni prišlo do soglasja o izdatkih, za katere bi se lahko upoštevala izključitev pravice do odbitka DDV.

9 Člen 18(1) in (2) Šeste direktive opredeljuje določene zahteve glede pogojev uveljavljanja pravice do odbitka. Odstavek 3 tega člena v zvezi s tem določa, da države članice določijo pogoje in postopke, po katerih se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami odstavkov 1 in 2.

10 Člen 20 Šeste direktive z naslovom „Popravki odbitkov“ vsebuje te določbe:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

(a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

(b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se 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 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane, in v primeru tatvine.

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 10 let.

[...]

4. Za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 lahko države članice:

- opredelijo pojem investicijskega blaga,
- navedejo znesek davka, ki se upošteva za popravek,
- sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti,
- dovolijo administrativne poenostavitve.

5. Če bi bil v kateri koli državi članici praktični učinek uporabe odstavkov 2 in 3 neznaten, lahko ta država članica, s pogojem posvetovanj iz člena 29, opusti uporabo teh odstavkov, pri čemer upošteva potrebo po preprečevanju izkrivljanja konkurence, celoten davčni učinek v zadevni

državi članici in potrebo po ustrezni gospodarnosti administracije.

[...]"

11 člen 29 Šeste direktive je ustanovil „odbor za davek na dodano vrednost“, ki ga sestavljajo predstavniki držav članic in Komisije in ki obravnava vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o DDV.

Nacionalna ureditev

12 Določbe v zvezi z davčno obravnavo dajanja v najem nepremičnin so v členih od 27 do 30 zakona o DDV (arvonlisäverolaki, zakon št. 1501 z dne 30. decembra 1993, v nadaljevanju: AVL). V skladu s členom 27, prvi odstavek, tega zakona je dajanje nepremičnin v najem oproščeno DDV. Člen 30, prvi odstavek, navedenega zakona dovoli davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin pod pogojem, da nepremičnino uporablja država ali da se stalno uporablja za dejavnosti, za katere je mogoče uveljavljati pravico do odbitka, to pomeni za obdavčljive dejavnosti.

13 V skladu s členom 33 AVL se opravljanje del v okviru novogradnje ali obnovitvenih del na nepremičnini obravnava kot dobava za zasebno uporabo, čeprav gospodarski subjekt nepremičnino prodaja ali drugače uporablja tako, da ni upravičen do odbitka, kjer je bilo opravljanje storitve ali je bil nakup nepremičnine odbiten ali kjer je bila storitev sama po sebi opravljena v okviru dejavnosti, za katero je mogoče uveljavljati pravico do odbitka.

14 Določbe v zvezi s pravico do odbitka so predmet členov od 102 do 118 AVL. Na podlagi člena 102(1), prvi pododstavek, tega zakona, ki se nanaša na splošno pravico do odbitka, lahko davčni zavezanec v okviru obdavčljive dejavnosti odbije davek, ki je bil obračunan na blago ali storitev, ki mu jo je dobavil drug davčni zavezanec. V skladu s členom 106 AVL, ki se nanaša na odbitke v okviru opravljanja storitev gradnje, lahko lastnik nepremičnine, ki je zahteval, da postane davčni zavezanec za DDV na podlagi člena 30 tega zakona, naeloma opravi odbitek, določen v členu 102 navedenega zakona, za storitve ali izdelke, ki jih je kupil za namene obdavčljivega dajanja v najem navedene nepremičnine.

15 Odbitek DDV za nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem izbire za obdavčitev, pa je mogoče samo, če se je ta izbira uveljavljala v roku šestih mesecev od začetka obratovanja zadevne nepremičnine. AVL ne dovoli, da bi se v korist davčnega zavezanca ponovno pregledalo ali popravilo odbitke v zvezi z obnovo, novogradnjo ali nakupom nepremičnine v primeru, ko je bila zahteva za obdavčitev predložena po izteku zgoraj omenjenega roka, medtem ko je nepremičnina prvotno zažela obratovati v okviru dejavnosti, oproščene DDV, preden se je zažela uporabljati za obdavčljivo dejavnost.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Uusikaupunki je prenovilo nepremičnino, katere lastnik je bilo, in je dalo prostore v tej nepremičnini v najem finski državi, en del od 1. junija 1995 in drugi del od 1. septembra istega leta. Uusikaupunki je dalo v najem od 31. avgusta 1995 tudi industrijsko halo, ki jo je samo zgradilo, podjetju, ki je bilo davčni zavezanec za DDV. Stroški teh dveh projektov so vključevali znesek DDV v višini 2.206.224 FIM.

17 Uusikaupunki je 4. aprila 1996 na podlagi člena 30 AVL vložilo zahtevo na Turun lääninverovirasto (regionalni davčni urad Turku) v zvezi z davčno zavezanostjo za DDV za dajanje v najem dveh nepremičnin v postopku v glavni stvari. Davčna uprava je odobrila to zahtevo z začetkom veljavnosti od datuma vložitve navedene zahteve, ker ni bila predložena v roku šestih

mesecev od začetka obratovanja nepremičnine, določenem v členu 106 AVL.

18 Uusikaupunki je z zahtevama 8. septembra 1998 in 30. marca 2000 na podlagi člena 20 Šeste direktive od Lounais-Suomen verovirasto zahteval popravek odbitkov davka in vračilo dela DDV, plačane v okviru gradbenih in obnovitvenih del v letih od 1996 do 1999. Zahtevana vsota se je zvišala na 1.651.653 FIM, povečana za zakonite obresti.

19 Z odločbama z dne 3. maja 2000 je Lounais-Suomen verovirasto zavrnil ti zahtevi z obrazložitvijo, da bi bil odbitek DDV, plačan v okviru gradbenih in obnovitvenih del, na podlagi člena 106 AVL mogoč samo, če bi se izbira za obdavčitev s tem davkom uveljavljala v roku šestih mesecev od začetka obratovanja nepremičnin.

20 Uusikaupunki je pri Helsingin hallinto-oikeus vložilo tožbo, s katero je zahtevalo razveljavitev teh odločb, ki pa je bila zavrnjena. Tožena stranka v postopku v glavni stvari je tako vložila pritožbo proti tej sodbi pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče).

21 Korkein hallinto-oikeus se sprašuje, ali pogoji, ki jih AVL zahteva za pravico do odbitka DDV, nasprotujejo Šesti direktivi s tem, da je v skladu s finskim pravom nemogoče opraviti popravke odbitkov DDV v okviru dajanja v najem nepremičnine, če je nepremičnina prvotno začela obratovati v okviru dejavnosti, oproščene DDV, preden je bila namenjena za obdavčljivo dejavnost, razen če bi bila zahteva za obdavčitev dajanja v najem predložena v roku šestih mesecev po začetku obratovanja nepremičnine.

22 Po mnenju predložitvenega sodišča ni sporno, da je Uusikaupunki v okviru nakupov, opravljenih zaradi zadevne obnove in novogradnje, delovalo kot davčni zavezanec in da so bili ti nakupi opravljeni za namene gospodarske dejavnosti tožene stranke.

23 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 20 [Šeste direktive] razlagati tako, da so popravki odbitkov v skladu s tem členom obvezni za državo članico glede investicijskega blaga, razen če člen 20(5) določa drugače?

2. Ali je treba člen 20 [Šeste] direktive razlagati tako, da se popravki odbitkov v skladu s tem členom uporabijo tudi takrat, kadar se je investicijsko blago, v tem primeru nepremičnina, sprva uporabljalo za neobdavčeno dejavnost, ki je v celoti neodbitna, in je bilo blago šele pozneje, med obdobjem popravka, uporabljeno za dejavnost, ki je predmet DDV?

3. Ali je treba člen 13(C), drugi odstavek, [Šeste] direktive razlagati tako, da lahko država članica omeji pravico do odbitka za pridobitve v zvezi z nepremičninskimi naložbami tako, kot je določeno v finskem zakonu o DDV, kjer v primerih, kot je ta v tej zadevi, ni mogoče uveljavljati pravice do odbitka?

4. Ali je treba člen 17(6), drugi pododstavek, [Šeste] direktive razlagati tako, da lahko država članica omeji pravico do odbitka za pridobitve v zvezi z nepremičninskimi naložbami tako, kot je določeno v finskem zakonu o DDV, kjer v primerih, kot je ta v tej zadevi, ni mogoče uveljavljati pravice do odbitka?“

Prvo vprašanje

24 Uvodoma je treba opozoriti, da se lahko v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Šesta direktiva, vstopni davki, ki so bili obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij, odbijejo. Odbitek vstopnih davkov je povezan s

pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij, ali ki ne sodijo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka. Vendar pa, če se blago in storitve uporabijo za namene obdavčljivih transakcij, se mora uveljavljati odbitek davka, ki je bil obračunan za te transakcije, da se izogne dvojni obdavčitvi.

25 Obdobje popravka odbitkov, določeno v členu 20 Šeste direktive, omogoča izogniti se nepravilnostim pri računanju odbitkov in neupravičenim prednostim ter slabostim za davčnega zavezanca, zlasti kadar pride po obračunu do sprememb dejavnikov, ki so se prvotno upoštevali za določen znesek odbitkov. Verjetnost takih sprememb je zlasti pomembna pri investicijskem blagu, ki se pogosto uporablja več let, med katerimi se njegova namembnost spreminja. Šesta direktiva določa torej obdobje popravka petih let, ki se lahko podaljša na dvajset let v primeru nepremičnin, obdobje, med katerim si lahko sledijo različni popravki.

26 Sistem popravkov odbitkov je bistven del sistema, ki ga vzpostavlja Šesta direktiva, v tem, da ima namen zagotoviti pravilnost odbitkov in torej nevtralnost davčnega bremena. Člen 20(2) Šeste direktive, ki se nanaša na investicijsko blago, upošteveno v postopku v glavni stvari, je poleg tega napisan tako, da ne dopušča dvoma o svoji zavezujoči naravi.

27 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba omejitve pravice do odbitka, in torej popravkov odbitkov, uporabljati enako v vseh državah članicah in so torej odstopanja dovoljena samo v primerih, izrecno predvidenih s Šesto direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27). Dejstvo, da člen 20(5) Šeste direktive določa zelo natančne pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da bi lahko država članica opustila uporabo odstavka 2 istega člena, še okrepi zavezujočo naravo te zadnje določbe. V zvezi s tem je treba poudariti, da je bilo na obravnavi izraženo nesoglasje med finsko vlado in Komisijo glede vprašanja, ali je prišlo do posvetovanja z odborom, ustanovljenim s členom 29 Šeste direktive, kot predvideva člen 20(5) iste direktive, in kakšen je bil izid tega posvetovanja. Kljub temu vprašanja, ki jih je zastavilo nacionalno sodišče, očitno nimajo cilja preveriti, ali so pogoji uporabe te določbe o odstopanju izpolnjeni v tej zadevi.

28 Glede utemeljitve finske vlade, da člen 20(4) Šeste direktive dovoljuje državam članicam opredeliti pojem „investicijskega blaga“ ter da opravljanje storitev gradnje ni nujno vključeno v ta pojem, zadošča ugotoviti, da ta vlada priznava, da v finskem pravu ni bila sprejeta nobena opredelitev tega izraza, ker postopek, predviden s členom 20, od (2) do (5), Šeste direktive, ni bil prenesen v nacionalno pravo. Vendar pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se država članica, ki v svoj nacionalni pravni red ni prenesla določb direktive, zoper državljane Skupnosti ne more sklicevati na omejitve, ki izvirajo iz teh določb (glej v tem smislu sodbi z dne 19. novembra 1991 v združenih zadevah Francovich in drugi, C-6/90 in C-9/90, Recueil, str. I-5357, točka 21, in z dne 14. julija 2005 v zadevi Aslanidou, C-142/04, ZOdl., str. I-7181, točka 35).

29 Poleg tega, v nasprotju s tem, kar trdi finska vlada, popravek odbitkov vstopnega davka na podlagi člena 20 Šeste direktive ni samo preprosta alternativa uporabi člena 5(6) in člena 6(2) iste direktive, ki se nanašata na obdavčitev blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za zasebno rabo, in države članice torej nimajo nobene izbire med prenosom mehanizma popravkov ali mehanizma v zvezi z obdavčitvijo uporabe blaga za zasebne namene, saj sta oba zavezujoča.

30 Čeprav se členi 20, 5 in 6 na podlagi svoje vsebine na splošno lahko uporabijo v položaju, v katerem se blago, za katerega uporabo je mogoče uveljavljati odbitek davka, nato nameni za uporabo, pri kateri davek na dodano vrednost ni odbiten, in čeprav bi imela ta dva mehanizma v tem položaju enak ekonomski učinek (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 90), to kljub temu ne velja v obratnem položaju, upoštevnem v postopku v glavni stvari, kadar je blago

namenjeno uporabi, na podlagi katere DDV ni odbiten, nato pa uporabi, na podlagi katere je odbiten. Pravica do popravkov odbitkov v korist davčnega zavezanca, upoštevna v drugem primeru, dejansko lahko temelji edino na določbah člena 20 Šeste direktive in ne na določbah členov 5 in 6 iste direktive. V teh položajih je torej uporaba določb člena 20 navedene direktive nujno potrebna, ne glede na uporabo členov 5 in 6 Šeste direktive v nacionalnem pravu.

31 Tudi v položajih, v katerih je blago namenjeno drugi uporabi, pri čemer se uporaba, ko je davek na dodano vrednost odbiten, spremeni v uporabo, ko davek ni odbiten, in ko posledično obstaja tveganje prekrivanja navedenih določb, dejansko iz tega ne izhaja, v nasprotju s tem, kar trdi finska vlada, nobeno protislovje, ki bi lahko utemeljilo, da se ni izvedel postopek popravkov odbitkov, določen v členu 20 Šeste direktive.

32 Na obravnavi je finska vlada navajala primer nepremičnine, ki se je po enem letu po njeni pridobitvi, pri čemer je bila pridobljena v okviru obdavčljivih dejavnosti, začela uporabljati za dejavnost, ki je bila oproščena naslednja štiri leta. Ta vlada poudarja, da bi se lahko člen 20 Šeste direktive in člena 5(6) in 6(2) iste direktive na celoma uporabili v takem položaju, vendar bi uporaba teh členov vodila do različnih in nezdržljivih rezultatov. V skladu s členom 20(2) Šeste direktive ima popravek odbitka DDV, ki se je obračunal od nakupne cene od drugega leta, za posledico ohraniti višino odbitnega davka na 1/5 nakupne cene, pri čemer je ta delež enak prvemu letu uporabe nepremičnine. Nasprotno uporaba členov 5(6) in 6(2) Šeste direktive vodi do obdavčitve celotne vrednosti nepremičnine ob spremembi njene namembnosti.

33 V zvezi s tem je treba takoj poudariti, da se člena 5(6) in 6(2) lahko uporabita samo ob ponovni spremembi namembnosti zadevnega blaga, tako da je namenjeno zasebni rabi, vendar ne ob spremembi namembnosti tega blaga za oproščeno dejavnost.

34 Uporabnost vsake izmed spornih določb je odvisna torej od tega, ali se je davčni zavezanec dejansko odločil za stalno nameniti sporno nepremičnino za zasebno rabo, ali pa je nasprotno predvidel možnost bodoče uporabe za namene svojega podjetja in se zato odločil, da bo obdržal nepremičnino v premoženju svojega podjetja. V prvem primeru bi se uporabila člena 5(6) in 6(2) Šeste direktive in v drugem primeru člen 20 iste direktive. Dejstvo, da ima davčni zavezanec možnost za namene uporabe Šeste direktive, da vključi ali ne v svoje podjetje del blaga, ki je namenjeno za njegovo zasebno rabo, izhaja iz ustaljene sodne prakse (glej zlasti sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbricht, 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). V primeru, ki ga navaja finska vlada, ne obstaja torej nobeno dejansko nasprotje.

35 Glede na zgornje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da ob upoštevanju določb odstavka 5 tega člena državam članicam nalaga, naj predvidijo popravke odbitkov DDV v zvezi z investicijskim blagom.

Drugo vprašanje

36 Drugo vprašanje skuša določiti, ali dejstvo, da je bila upoštevna dejavnost prvotno oproščena in da je bil davek posledično v celoti neodbiten, vpliva na te popravke.

37 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točkah 36 in 37 sklepnih predlogov, je uporaba mehanizma popravkov odvisna od tega, ali je nastala pravica do odbitka, ki temelji na členu 17 Šeste direktive.

38 Na podlagi člena 17(1) Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ pravica do odbitka DDV nastane takrat, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Posledično lahko samo položaj, v katerem posameznik takrat deluje, določi obstoj pravice do

odbitka (zgoraj navedena sodba Lennartz, točka 8).

39 Sodišče je poleg tega razsodilo, da uporaba investicijskega blaga določa samo obseg prvotnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 17 Šeste direktive, in obseg morebitnih popravkov med naslednjimi obdobji, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka. Neposredna uporaba blaga za obdavčene transakcije tako ni sama po sebi pogoj uporabe sistema popravkov odbitkov (zgoraj navedena sodba Lennartz, točki 15 in 16).

40 Končno, in v nasprotju s trditvami italijanske vlade, se popravki odbitkov v skladu s členom 20 Šeste direktive nujno tudi uporabljajo, kadar je sprememba pravice do odbitka odvisna od proste odločitve davčnega zavezanca, kot je uveljavljanje možnosti, določene v členu 13(C) Šeste direktive. Uveljavljanje te izbire nima nobenega učinka na nastanek pravice do odbitka, ki je urejena, kot je navedeno zgoraj, s členom 17(1) Šeste direktive. Ker je dajanje v najem nepremičnine obdavčeno po uveljavljanju izbire za obdavčitev, postane popravek odbitkov nujen, da bi se izognili dvojni obdavčitvi vstopnih stroškov, neodvisno od dejstva, da je obdavčitev posledica prostovoljne izbire davčnega zavezanca.

41 Člen 18(3) Šeste direktive, ki ga navaja italijanska vlada, je v zvezi s tem neupoštevten, ker se ta odstavek nanaša na položaj, ko davčni zavezanec ni opravil odbitkov, do katerih je bil upravičen, kar ni mogoče, preden se ne uveljavlja izbira, določena v členu 13(C) Šeste direktive. Ker je bil obseg prvotnega odbitka enak ni, pravica do odbitka davčnega zavezanca ne dobi prave vrednosti, ki je lahko predmet odbitka, preden se ne uveljavlja ta izbira.

42 Torej je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da se popravek, ki ga predvideva, uporabi tudi v položaju, v katerem je bilo investicijsko blago namenjeno najprej za oproščeno dejavnost, na podlagi katere davek ni odbiten, nato pa se je med obdobjem popravka uporabljalo za namene dejavnosti, ki je predmet DDV.

Tretje vprašanje

43 S tretjim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu vedeti, ali bi bilo treba člen 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive razlagati tako, da državi članici, ki svojim davkoplačevalcem dovoli pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, dovoli, da izključi odbitek DDV na nepremičninske naložbe, ki se opravijo pred uveljavljanjem pravice do izbire, kadar zahteva, predložena za to izbiro, ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

44 Kot je bilo ugotovljeno v točki 24 te sodbe, morajo biti v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Šesta direktiva, vstopni davki, ki so bili naloženi na blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij, odbitni. Ker imajo davčni zavezanci v skladu s členom 13(C), prvi odstavek, Šeste direktive možnost odločiti se za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, bi morale torej uveljavljanje te izbire voditi ne samo do obdavčitve dajanja v najem, ampak tudi do odbitka upoštevni vstopni davkov, ki so bili naloženi na zadevno nepremičnino.

45 Nedvomno lahko države članice opredelijo pogoje postopka, pod katerimi se lahko uveljavlja pravica do odbitka, kar vključuje možnost določiti, da bi obdavčitev uinkovala šele po vložitvi zahteve in bi bil odbitek plačanih vstopnih davkov mogoč samo po tem datumu (sodba z dne 9. septembra 2004 v zadevi Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, ZOdl., str. I-8067, točka 23). Kljub temu ta pravila ne bi smela imeti za posledico omejitve pravice do odbitka v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, če je bila pravica do izbire pravilno uveljavljana v skladu s temi pravili. Uporaba nacionalnih postopkovnih pravil predvsem ne bi smela imeti za posledico omejitve obdobja, v katerem se lahko opravijo popravki odbitkov, na obdobje, ki je krajše od tistega, ki ga

določa Šesta direktiva za popravke odbitkov.

46 Poleg tega se omejitev odbitkov v zvezi s transakcijami, obdavčenimi po uveljavljanju pravice do odbitka, ne nanaša na „obseg“ pravice do izbire, določene v členu 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive, ampak na posledice uveljavljanja te pravice. Ta določba torej ne dovoljuje, da države članice omejijo pravico opraviti odbitke, določene v členu 17 Šeste direktive, ali zahteve, da se popravki teh odbitkov izvedejo v skladu s členom 20 iste direktive.

47 Posledično je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da bi bilo treba člen 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka DDV na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od datuma obratovanja te nepremičnine.

Četrto vprašanje

48 S zadnjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi bilo treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da država članica, ki je davkoplačevalcem dovolila pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, lahko izključi odbitek DDV na nepremičninske investicije, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od datuma obratovanja te nepremičnine.

49 Analiza izvora člena 17(6) Šeste direktive ponazarja, da se možnost, dana državam članicam z drugim odstavkom te določbe, nanaša zgolj na vzdrževanje izključitev odbitka glede na kategorije stroškov, opredeljenih s sklicevanjem na naravo kupljenega blaga ali storitve, in ne s sklicevanjem na njeno namembnost ali na način njene uporabe (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točke od 21 do 25).

50 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 79 sklepnih predlogov, je očitno, da člen 102(1), prvi pododstavek, AVL izrecno določa, da je v določenih okoliščinah mogoče odbiti DDV na naložbe v zvezi z nepremičninami, kot so stroški gradnje in nakupov, vezanih na te nepremičnine. Sporna izključitev, ki se nanaša na stroške, ki so nastali pred uveljavljanjem izbire za davčno zavezanost za DDV, torej ne sodi v odstopanje, določeno v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.

51 Posledično je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da država članica, ki je davkoplačevalcem dovolila pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka DDV na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od datuma obratovanja te nepremičnine.

Omejitve časovnega uinka te sodbe

52 Finska vlada je predlagala Sodišču, naj omeji časovne uinke te sodbe na obdobje po razglasitvi sodbe, če ne uspe z utemeljitvami.

53 V zvezi s tem je treba opozoriti, da skladno z ustaljeno sodno prakso razlaga posameznega pravila prava Skupnosti, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 234 ES, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, tako kot bi se moralo razumeti in uporabljati od datuma njegove veljave. Iz tega izhaja, da morajo, in lahko, sodišča uporabiti pravilo, ki je bilo predmet take razlage, tudi za pravna razmerja, ki so nastala in so se oblikovala,

preden je Sodišče odločilo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, če so tudi sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču (glej zlasti sodbi z dne 2. februarja 1988 v zadevi Blaizot, 24/86, Recueil, str. 379, točka 27, in z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 141).

54 Tudi v skladu z ustaljeno sodno prakso imajo posamezniki pravico dobiti vračilo davka, ki je bil odmerjen s kršitvijo pravil prava Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio, 199/82, Recueil, str. 3595, točka 12, in z dne 14. januarja 1997 v zadevi Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točka 20).

55 Sodišče sme le izjemoma, z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je svojstven pravnemu redu Skupnosti, omejiti možnost katere koli zadevne osebe, da bi se sklicevala na določbo, ki jo je samo razložilo, z namenom izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Izpolnjena morata biti bistvena pogoja, preden se določi taka omejitev, in sicer dobra vera tistih, ki jih zadeva, in nevarnost resnih motenj (glej zlasti sodbi z dne 28. septembra 1994 v zadevi Vroege, C-57/93, Recueil, str. I-4541, točka 21, in z dne 10. januarja 2006 v zadevi Skov in Bilka, C-402/03, ZOdl., str. I-199, točka 51).

56 V tej zadevi je treba ugotoviti, kot je pravilno storila generalna pravobranilka v točki 87 sklepnih predlogov, da je finska vlada omenila samo praktične težave, ki bi jih bilo treba upoštevati, če ukinjete te sodbe ne bi bili časovno omejeni.

57 Poleg tega je v zvezi s tem treba poudariti, da je navedena vlada navedla, da se je sklicevala na odstopanje, določeno v členu 20(5) Šeste direktive. Vendar je bila uporabnost te določbe, glede na njeno dejansko besedilo, predmet pogoja, da je imela uporaba sistema popravkov odbitkov „neznat enot“. Neodvisno od tega, ali je prišlo do posvetovanj, predvidenih s členom 29 Šeste direktive, je treba ugotoviti, da že samo to, da se je finska vlada sklicevala na člen 20(5) navedene direktive, privede do dvoma o resnem značaju posledic, ki bi nastale zaradi retroaktivne uporabe sistema popravkov odbitkov.

58 Poleg tega je treba poudariti, kot je bilo že ugotovljeno v točki 26 te sodbe, da je člen 20(2) Šeste direktive, ki se nanaša na sporne popravke odbitkov, napisan tako, da ne dopušča nobenega dvoma o tem, da je zavezujoč. Utemeljitev finske vlade, v skladu s katero naj bi bile upoštevne določbe Šeste direktive nejasne ter naj bi povzročale negotovost glede njihove uporabe, je torej treba zavrniti.

59 Ukinkov te sodbe torej ni treba časovno omejiti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) Člen 20 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da brez poseganja v določbo odstavka 5 tega člena državam članicam nalaga, naj predvidijo popravke odbitkov DDV v zvezi z investicijskim blagom.

2) Člen 20 Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da se popravek, ki ga predvideva, uporabi tudi v položaju, v katerem je bilo investicijsko blago namenjeno najprej za oproščeno dejavnost, na podlagi katere davek ni odbiten, nato pa se je med obdobjem

popravka uporabljalo za namene dejavnosti, ki je predmet DDV.

3) Člen 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka DDV na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

4) Člen 17(6) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da država članica, ki je davkoplačevalcem dovolila pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka DDV na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem te pravice do izbire, če zahteva za uveljavljanje te izbire ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.