

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 9. junija 2016(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 77/388/EGS – člen 17(5), tretji pododstavek – Področje uporabe – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabijo tako za obdavčljive transakcije kot za oproščene transakcije (blago in storitve za mešano uporabo) – Določitev pripisa blaga in storitev, pridobljenih za izgradnjo, rabo, ohranitev in vzdrževanje stavbe, ki se delno uporablja za izvedbo transakcij, pri katerih je davek odbiten, delno pa za izvedbo transakcij, pri katerih davek ni odbiten – Sprememba nacionalne ureditve, ki določa pravila za izračun odbitnega deleža – člen 20 – Popravki odbitkov – Pravna varnost – Legitimno pričakovanje“

V zadevi C-332/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 5. junija 2014, ki je prispela na Sodišče 9. julija 2014, v postopku

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

proti

Finanzamt Krefeld,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik tretjega senata, v funkciji predsednika tretjega senata, J. Malenovský (poročevalec), M. Safjan, sodnika, A. Prechal in K. Jürimäe, sodnici,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. julija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva J. Kraehling in L. Christie, agenta, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier, G. Braun in C. Soulay, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. novembra 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17, 19 in 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 (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (v nadaljevanju: Rey Grundstücksgemeinschaft) in Finanzamt Krefeld (urad za javne finance v Krefeldu) v zvezi s pravilom za izračun odbitka davka na dodano vrednost (DDV), dolgovanega ali plačanega za blago in storitve v zvezi z izgradnjo, vzdrževanjem, uporabo in ohranitvijo stavbe za mešano uporabo, torej uporabo, ki zajema hkrati transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten (v nadaljevanju: stavba za mešano uporabo).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17 Šeste direktive, naslovljen „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 plačati ali ga je plačal v državi za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določa za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določi, da se šteje, kakor da ga ni.

[...]"

4 Člen 19 Šeste direktive, naslovljen „Izračun odbitnega deleža“, v odstavku 1 določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se doloži z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),
 - v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten.
- [...]

[...]"

5 Člen 20 iste direktive, naslovljen „Popravki odbitkov“, določa:

„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; [...]

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, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

[...]"

Nemško pravo

6 Upoštevne določbe nemške zakonodaje, ki velja na področju DDV, so v Umsatzsteuergesetz 1999 (zakon o prometnem davku iz leta 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG).

7 Člen 15 UStG določa:

„(1) Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

- 1. zakonsko dolgovani davek za dobave in druge storitve, ki jih drug podjetnik opravi za njegovo podjetje.

[...]

(2) Odbitka vstopnega davka ni za dobave blaga, uvoz blaga in pridobitve blaga znotraj Skupnosti ali za druge storitve, ki jih podjetnik uporablja za izvajanje teh transakcij:

1. transakcije, ki so davka oprošene,

[...]

(4) Če podjetnik blago, ki je bilo za njegovo podjetje dobavljeno, uvoženo ali pridobljeno znotraj Skupnosti, ali drugo storitev le delno uporablja za izvajanje transakcij, za katere je odbitek vstopnega davka izključen, del vstopnega davka, ki ga je treba gospodarsko pripisati transakcijam, za katere je pravica do odbitka izključena, ni odbiten. Podjetnik lahko ustrezno oceni neodbitne delne zneske.“

8 S Steueränderungsgesetz 2003 (zakon o davčni reformi iz leta 2003) z dne 15. decembra 2003 (BGBl. 2003 I, str. 2645), ki je začel veljati 1. januarja 2004, je bil § 15(4) UStG dodan ta tretji stavek:

„Določitev neodbitnega dela davka v skladu z odstotnim deležem prometa, ki izključuje odbitek davka glede na promet, pri katerih obstaja pravica do odbitka, je dopustna le, če ni mogoč noben drug gospodarski pripis.“

9 Razlogi, iz katerih je bil dodan ta stavek, kot so razvidni iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, so naslednji:

„Namen te določbe je ustrezna razdelitev vstopnih davkov ob dobavi ali drugih storitvah. Ta nova ureditev omejuje uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot edinega merila za razdelitev. Le kadar ni mogoč noben drug gospodarski pripis, je dovoljena uporaba tega razdelitvenega ključa.

Ta sprememba je potrebna, ker je Bundesfinanzhof [(zvezno finančno sodišče, Nemčija)] v sodbi z dne 17. avgusta 2001 [...] razsodilo, da je treba razdelitev zneskov vstopnega davka glede na razmerje med izstopnimi prometmi priznati kot ustrezno oceno v smislu § 15(4) [UStG].

Vendar bi uporaba razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot splošnega merila za razdelitev zlasti v primeru izgradnje stavb za mešano uporabo pripeljala do nepravilnih razdelitev; [...]

Uporaba tega razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot splošnega merila za razdelitev pa v Šesti direktivi ni določena kot zavezujoča. Tak sistem ‚deleža‘ [...] ni obvezen za države članice, ker lahko na podlagi § 17(5), tretji pododstavek, določijo merila za razdelitev, ki odstopajo od te ureditve.

V zvezi s pridobitvijo stavb ostaja mogoča tudi razdelitev vstopnega davka glede na razmerje med proizvodnimi in prodajnimi vrednostmi [...]

10 § 15a UStG, naslovljen „Popravki vstopnega davka“, v odstavkih 1 in 2 določa:

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

(2) Za namene popravka iz odstavka 1 je treba za vsako koledarsko leto teh sprememb zadržati v primerih prvega stavka navedenega odstavka eno petino in v primerih drugega stavka eno desetino zneskov plačnega vstopnega davka, ki so bili naloženi za blago [...].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Med letoma 1999 in 2004 je nepremičninska družba civilnega prava Rey Grundstücksgemeinschaft na svojem zemljišču porušila staro stavbo in zgradila stavbo za stanovanjsko in poslovno uporabo. Ta stavba, ki je bila dokončana leta 2004, ima šest stanovanjskih in poslovnih enot ter deset podzemnih parkirnih mest. Nekaj teh enot in parkirnih mest je bilo od oktobra 2002 danih v najem.

12 Družba Rey Grundstücksgemeinschaft je za davčna leta od 1999 do 2003 izražunala pravico do odbitka DDV, plačnega za rušitvena in gradbena dela, po razdelitvenem ključu, izražunanim na podlagi razmerja med prometom, ki bi ga morala ustvariti z dajanjem poslovnih enot v najem, obdavčenim z DDV, in prometom, ki izhaja iz drugih transakcij dajanja v najem, oproščenih DDV (v nadaljevanju: razdelitveni ključ na podlagi prometa). V skladu s tem razdelitvenim ključem je bil odbitni delež DDV 78,15 %. Urad za javne finance v Krefeldu je po dveh pritožbah, vloženih pri Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija), glede zneska DDV, ki se lahko odbije za leti 2001 in 2002, sprejel ta razdelitveni ključ.

13 Leta 2004 so bili nekateri deli stavbe iz postopka v glavni stvari, za katere je bilo prvotno predvideno, da bodo namenjeni za obdavčljivo uporabo, dani v najem, ki je bil oproščen plačila DDV. Da bi popravila odbitke vstopnega davka, je družba Rey Grundstücksgemeinschaft v davčni napovedi za davčno leto 2004 prijavila znesek popravka, ki ga je določila z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa. Družba Rey Grundstücksgemeinschaft je v tej napovedi prav tako prijavila zneske odbitnega DDV, plačnega za blago in storitve, kupljene za uporabo, ohranjanje in vzdrževanje te stavbe. Skupno je znesek DDV, ki ga je bilo treba vrniti družbi Rey Grundstücksgemeinschaft, po njenem izražunu znašal približno 3500 EUR.

14 Urad za javne finance v Krefeldu je s popravno odmero odločbo z dne 1. septembra 2006 pod vprašaj postavil ta način izražuna z obrazložitvijo, da je po začetku veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, UStG dne 1. januarja 2004 razdelitveni ključ na podlagi prometa mogoče uporabiti le, če ni mogoča nobena druga metoda gospodarskega pripisa za blago in storitve za mešano uporabo. Ker je ta urad menil, da je gospodarski pripis za blago in storitve, uporabljene za rušitev ali izgradnjo stavbe, mogoče bolj natančno določiti z uporabo razdelitvenega ključa glede na razmerje med površino v kvadratnih metrih poslovnih prostorov in površino stanovanjskih prostorov (razdelitveni ključ na podlagi površine), bi morala družba Rey Grundstücksgemeinschaft uporabiti ta razdelitveni ključ. Posledično je delež odbitka DDV določil na 38,74 %, kar ustreza delu skupne površine stavbe, katere dajanje v najem je obdavčljivo, znesek DDV, ki bi moral biti vrnjen družbi Rey Grundstücksgemeinschaft za leto 2004, pa je določil na približno 950 EUR.

15 Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) je to popravno odmero odločbo razglasilo za delno nično, ker je bilo mogoče razdelitveni ključ na podlagi površine uporabiti le za DDV, dolgovan za stroške, ki so nastali po 1. januarju 2004. Zato je znesek DDV, ki ga je bilo treba vrniti družbi Rey Grundstücksgemeinschaft za leto 2004, določilo na malo več kot 1700 EUR.

16 Obe stranki iz postopka v glavni stvari sta pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) vložili revizijo zoper to odločbo.

17 Po mnenju predložitvenega sodišča se v tem sporu, na prvem mestu, postavljajo vprašanja

v zvezi z razlago člena 17(5) Šeste direktive, ki jo je Sodišče podalo v sodbi z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Predložitveno sodišče na eni strani ugotavlja, da je Sodišče v tej sodbi presodilo, da je mogoče uporabiti metodo razdelitve blaga in storitev za mešano uporabo, ki se razlikuje od metode, ki temelji na prometu in je določena v navedeni direktivi samo, če ta metoda omogoča bolj natančno določitev pravice do odbitka. Metoda določitve dela stavbe, za katerega je nastala obveznost DDV, in uporaba razdelitvenega ključa samo za zneske DDV, ki se ne nanašajo specifično na katerega od teh delov oziroma se nanašajo na skupne dele stavbe za mešano uporabo, bi zagotovili bolj natančne rezultate. Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali ne bi bilo treba tej metodi dati prednost.

19 Po drugi strani predložitveno sodišče v bistvu ugotavlja, da je Sodišče v točki 19 sodbe z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), pojasnilo, da lahko država članica uporabi metodo razdelitve blaga in storitev za mešano uporabo, ki ni predvidena v Šesti direktivi, le za „določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe za mešano uporabo“. Odstopajoča metoda, ki jo je uporabila nemška davčna uprava za porazdelitev blaga in storitev, uporabljenih za izgradnjo stavbe za mešano uporabo, se prav tako uporabi za blago in storitve, pridobljene za njeno uporabo, ohranjanje in vzdrževanje. Zato se to sodišče sprašuje, ali je uporaba iste metode za dve kategoriji izdatkov v skladu s Šesto direktivo.

20 Na drugem mestu, predložitveno sodišče ugotavlja, da seveda je Sodišče že imelo priložnost priznati, da lahko zakonodajna sprememba pripelje do obveznosti popravka nekaterih odbitkov DDV, se je do zdaj izreklo le o zakonodajnih spremembah, ki so vplivale na sam obstoj pravice do odbitka. V teh okoliščinah naj bi obstajal dvom o tem, ali člen 20 te direktive državi članici dovoljuje, da zahteva popravek DDV, ker je ta država spremenila metodo naložitve DDV, plačane za blago in storitve za mešano uporabo.

21 Na tretjem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali v okoliščinah, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari, načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da se izvede popravek DDV. V zvezi s tem najprej navaja, da nemška zakonodaja ne vsebuje izrecne določbe, ki bi določala, da začetek veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, l'UStG lahko omogoči popravke. Dalje, ta zakonodaja ne določa prehodne ureditve, seveda iz točke 70 sodbe z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263), izhaja, da se sprejetje takšne ureditve zahteva, če so naslovniki novega pravila lahko presenečeni zaradi njegove takojšnje uporabe. Nazadnje, metodo dodelitve za blago in storitve za mešano uporabo, ki jo je uporabila družba Rey Grundstücksgemeinschaft, so davčni organi dopustili za davčni leti 2001 in 2002, po postopkih pred Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu).

22 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Sodišče Evropske unije je odločilo, da je treba člen 17(5), tretji pododstavek, [Šeste direktive] razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da kot razdelitveni ključ za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV v zvezi z določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe za mešano uporabo, primarno določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu iz člena 19(1) te direktive, pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža (sodba z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

(a) Ali se morajo vložena sredstva za nabavo ali izgradnjo stavbe za mešano uporabo, katerih davčna osnova sodi med nabavne ali proizvodne stroške, zaradi natančnejše določitve odbitnih zneskov vstopnega davka sprva umestiti pod (obdavčljive ali oproščene) transakcije stavbe,

preostali vstopni davki pa se razdelijo po ključu, ki temelji na površini ali prometu?

(b) Ali veljajo načela, ki jih je Sodišče Evropske unije izoblikovalo v sodbi z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), in odgovor na prejšnje vprašanje tudi za vstopni DDV, plačan v zvezi z vloženimi sredstvi za uporabo, ohranitev ali vzdrževanje stavbe za mešano uporabo?

2. Ali je treba člen 20 [Šeste Direktive] razlagati tako, da se v tej določbi predviden popravek prvotnega odbitka vstopnega DDV uporablja tudi za primer, če davčni zavezanec vstopni DDV, plačan v zvezi z izgradnjo stavbe za mešano uporabo, razdeli na podlagi metode, ki temelji na prometu iz člena 19(1) [te direktive] [v skladu z razdelitvenim ključem na podlagi prometa], in ki jo dopušča nacionalna zakonodaja, in država članica naknadno v obdobju popravka predpiše primarno uporabo drugega razdelitvenega ključa?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen: ali je uporaba člena 20 [Šeste Direktive] v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, če država članica v opisanih primerih ne odredi izrecno popravka vstopnega DDV niti ne sprejme prehodne ureditve in če Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) s strani davčnega zavezanca uporabljeno metodo razdelitve vstopnega DDV [po razdelitvenem ključu na podlagi prometa] na splošno priznava kot ustrezno?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

23 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(5) Šeste direktive razlagati tako, da morajo države članice v primeru, ko se stavba uporablja za izstopne transakcije, pri katerih je davek odbiten, in za transakcije, pri katerih davek ni odbiten, določiti, da morajo biti vstopno blago in storitve, ki se uporabijo za izgradnjo ali nakup te stavbe, v prvi fazi pripisani izključno eni ali drugi vrsti transakcij, da bi se lahko v drugi fazi sama pravica do odbitka za to blago in storitve, ki jih ni mogoče tako pripisati, določila z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa oziroma če ta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža, glede na površino. Predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, ali odgovor Sodišča, ki ga bo podalo na to vprašanje, velja tudi v primeru blaga in storitev, na katere se je sklicevalo glede uporabe, ohranitve ali vzdrževanja stavbe za mešano uporabo.

24 Najprej je treba navesti, da se to vprašanje nanaša na določbe člena 17(5) Šeste direktive, ne da bi bilo specifično usmerjeno na eno izmed možnosti iz tretjega pododstavka te določbe. Zato je to vprašanje treba razumeti tako, da se nanaša na razlago člena 17(5) Šeste direktive, ki bo podana na splošno.

25 V zvezi s tem je treba spomniti, da je obseg pravice do odbitka različen, odvisno od nameravane uporabe zadevnega blaga in storitev. Medtem ko člen 17(2) Šeste direktive za blago in storitve, katerih uporaba je izključno namenjena za izvedbo obdavčljivih transakcij, določa, da so davčni zavezanci upravičeni odbiti ves davek, ki so ga morali plačati za njihov nakup ali dobavo, pa glede blaga in storitev za mešano uporabo člen 17(5), prvi pododstavek, te direktive določa, da je pravica do odbitka omejena samo na delež DDV, ki se pripiše transakcijam, pri katerih je DDV odbiten, ki so bile izvedene s tem blagom ali storitvami.

26 Glede na to razliko v obsegu pravice do odbitka glede na nameravano uporabo blaga in storitev, za katere je bil obračunan DDV, morajo države članice načeloma predpisati, da morajo davčni zavezanci za določitev zneska njihove pravice do odbitka v prvi fazi določiti vstopno blago in storitve za različne izstopne transakcije, ki so bile izvedene in ki so bile namenjene za njihovo

izvedbo. V drugi fazi morajo pristojni organi v teh državah za to blago ali te storitve uporabiti ureditev odbitka, ki ustreza njihovi opredelitvi, pri čemer se razume, da je v primeru blaga in storitev, ki se ne nanašajo na enotno vrsto transakcijo, treba uporabiti ureditev iz člena 17(5) te direktive.

27 Najprej, glede prve faze, namreč faze, v kateri se blago ali storitve pripiše transakcijam, za katere se uporabijo, brez poseganja v uporabo določenih posebnih določb v tretjem pododstavku člena 17(5) Šeste direktive, mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali je tak pripis, če se to blago ali storitve uporabijo pri izgradnji stavbe za mešano uporabo, dejansko zelo zapleten in zato težko izvedljiv.

28 Nacionalna zakonodaja lahko namreč davčnim zavezancem dovoli, da ne izvedejo pripisa blaga in storitev, ne glede na njihovo načrtovano uporabo, kadar se to blago in storitve nanašajo na nakup ali izgradnjo stavbe za mešano uporabo, ta pripis pa je dejansko težko izvedljiv.

29 Poleg tega glede pripisa blaga in storitev - pridobljenih za uporabo, ohranitev ali vzdrževanje stavbe za mešano uporabo - različnim izstopnim transakcijam, izvedenim s to stavbo, se na splošno zdi, da je dejansko lahko izvedljiv, kar pa mora v zvezi z zadevnim blagom in storitvami iz postopka v glavni stvari preveriti predložitveno sodišče.

30 V takšnem primeru državi članici ni mogoče dopustiti, da predvidi, da so lahko davčni zavezanci oproščeni, da blago in storitve, pridobljene za uporabo, ohranitev ali vzdrževanje stavbe za mešano uporabo, pripišejo različnim izstopnim transakcijam, izvedenim s to stavbo.

31 V zvezi z drugo fazo, namreč tisto, ki se nanaša na izračun zneska odbitka, je treba spomniti, da se glede blaga in storitev, ki se jih pripiše tako transakcijam, pri katerih je davek odbiten, kot transakcijam, pri katerih davek ni odbiten, ta znesek v skladu s členom 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive na celoma izračuna na podlagi deleža, določenega za vse transakcije, ki jih izvede davčni zavezanec v skladu s členom 19 te direktive, po razdelitvenem ključu na podlagi prometa.

32 Sodišče je tako priznalo, da lahko države članice, ko uporabijo nekatere izmed možnosti, ki so navedene v členu 17(5), tretji pododstavek, te direktive, uporabijo metodo izračuna, ki se razlikuje od metode, navedene v prejšnji točki te sodbe, zlasti če sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža vstopnega DDV od tiste, ki izhaja iz uporabe prve metode (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, točka 24).

33 Vendar ta pogoj ne pomeni, da mora biti izbrana metoda najbolj natančna metoda. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 90 sklepnih predlogov, se v izreku sodbe z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), zahteva le, da izbrana metoda zagotavlja bolj natančen rezultat od rezultata, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa (glej v zvezi s tem tudi sodbo z dne 10. julija 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 29).

34 Ker so pri transakcijah, kot so te v postopku v glavni stvari, ko gre za oddajanje v najem različnih delov stavbe, nekatere od njih odbitne, nekatere pa niso odbitne, predložitveno sodišče preveriti, ali uporaba metode za izračun pravice do odbitnega deleža z razdelitvenim ključem na podlagi površine lahko zagotavlja bolj natančen rezultat od rezultata, ki izhaja iz uporabe metode na podlagi prometa.

35 Možnosti, ki jo ima glede na okoliščine država članica, da določi, da davčnim zavezancem ni treba pripisati vsakega izmed blaga ali storitev, uporabljenih za nakup ali izgradnjo stavbe za

mešano uporabo, določeni izstopni transakciji, ni mogoče izpodbiti z izbiro te države članice, da uporabi metodo odbitka, ki je drugačna od tiste, ki je določena v Šesti direktivi, ker se zahteva glede natančnosti iz točke 32 te sodbe nanaša na način izražena odbitnega deleža zneska DDV, ne pa na pripis uporabljenega blaga in storitev.

36 Ob upoštevanju vseh zgornjih ugotovitev je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(5) navedene direktive razlagati tako, da v primeru, če se s stavbo izvedejo nekatere izstopne transakcije, pri katerih davek je odbiten, pri nekaterih pa davek ni odbiten, državam članicam ni treba določiti, da morajo biti vstopno blago in storitve, ki se uporabijo za izgradnjo, nakup, uporabo, ohranitev ali vzdrževanje te stavbe, v prvi fazi pripisani tem različnim transakcijam, če je tak pripis težko izvedljiv, da se v drugi fazi sama pravica do odbitka za tisto blago in storitve, ki se uporabijo tako za tiste transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot tudi za druge transakcije, pri katerih davek ni odbiten, določi z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa ali če ta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža, na podlagi površine.

Drugo vprašanje

37 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje izvedbi popravka odbitkov DDV za blago ali storitve, ki so zajeti s členom 17(5) te direktive, po tem, ko je med zadevnim popravkom prišlo do spremembe razdelitvenega ključa za DDV, uporabljenega za izražun teh odbitkov.

38 V zvezi s tem je treba navesti, da člen 20(1)(b) te direktive določa, da se začetni odbitek popravi, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, „zlasti“ v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen. Raba prislova „zlasti“ kaže na to, da tako opisane predpostavke niso taksativno našteje.

39 Iz tega izhaja, da ta določba sicer izrecno ne predvideva primera spremembe metode za izražun pravice do odbitnega deleža, ki se uporablja za blago in storitve za mešano uporabo, vendar pa je tudi ne izključuje.

40 Posledično je treba pri ugotavljanju, ali ta določba zajema tak primer, preučiti njen kontekst in cilje, ki jim sledi zakonodaja, katere del je (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, točka 34).

41 Glede konteksta, v katerega je uvrščen člen 20(1)(b) Šeste direktive, iz člena 17(5) Šeste direktive v povezavi z njenim členom 19(1) izhaja, da se odbitni znesek vstopnega DDV za blago ali storitve za mešano uporabo določi po razdelitvenem ključu, ki je lahko tisti, ki je določen v teh določbah, ki temelji na prometu, oziroma drug razdelitveni ključ, izbran v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, te direktive, če ta za zadevno dejavnost zagotavlja bolj natančne rezultate izražena odbitnega deleža (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, točka 24).

42 Razdelitveni ključ in zato uporabljena metoda za izražun zneska odbitka pomenita dejavnika, ki se upoštevata pri določitvi zneska odbitkov v smislu člena 20(1)(b) Šeste direktive.

43 Namen mehanizma popravkov, ki je uveden s to direktivo, je zlasti izboljšati natančnost odbitkov DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25, in z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 31).

44 Kot je bilo navedeno v točkah 32 in 33 te sodbe, je glede blaga in storitev za mešano

uporabo od metode doložitve odbitnega deleža, določene v Šesti direktivi, mogoče odstopiti le, če se želi uporabiti drugo metodo, ki zagotavlja bolj natančen rezultat.

45 Zato lahko izvedba popravkov odbitkov z uporabo druge metode le prispeva k večji natančnosti teh odbitkov in s tem doprinese k uresnitvi cilja, ki mu sledi mehanizem popravkov.

46 Iz preužitve konteksta člena 20(1)(b) Šeste direktive in iz cilja, ki mu sledi mehanizem popravkov odbitkov, ki ga je slednji vzpostavil, izhaja, da je treba to določbo razlagati tako, da se nanaša na primer spremembe metode za izračun pravice do odbitnega deleža, ki se uporabi za blago in storitve za mešano uporabo.

47 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je na drugo vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da zahteva, da se odbitke DDV za blago in storitve iz člena 17(5) navedene direktive popravi po tem, ko je v obdobju zadevnega popravka prišlo do sprejetja razdelitvenega ključa za ta davek, ki se uporabi za izračun teh odbitkov in ki se razlikuje od metode za določitev pravice do odbitnega deleža, določene v isti direktivi.

Tretje vprašanje

48 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba splošni načeli prava Unije, to je načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu predpisu, ki se uporabi in ki ne odreja izrecno popravka vstopnega davka v smislu člena 20 Šeste direktive, po spremembi razdelitvenega ključa za DDV, ki se uporabi za izračun nekaterih odbitkov, niti ne določa prehodne ureditve, čeprav vrhovno sodišče s strani davčnega zavezanca uporabljeno metodo razdelitve vstopnega DDV na podlagi ključa, ki je bil uporabljen pred to spremembo, na splošno priznava kot ustrezno.

49 Najprej je treba opozoriti, da sta načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti del pravnega reda Evropske unije. Zato ju morajo institucije Skupnosti in države članice spoštovati pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Unije (sodba z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 57).

50 Čeprav se sicer zdi, da ima predložitveno sodišče dvome glede združljivosti člena 20 Šeste direktive z načelom pravne varnosti in načelom varstva legitimnih pričakovanj, pa veljavnosti te določbe formalno ni postavilo pod vprašaj.

51 Vendar pa je treba določbo sekundarne zakonodaje Unije, kot je člen 20 te direktive, kolikor mogoče razlagati v skladu s splošnimi načeli prava Unije in posebej z načelom pravne varnosti in načelom varstva legitimnih pričakovanj (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2010, M in drugi, C-340/08, EU:C:2010:232, točka 64).

52 Glede neobstoja izrecne navedbe v nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, obveznosti izvedbe popravka v primeru spremembe metode za izračun odbitnega deleža, je treba navesti, kot je bilo navedeno tudi v točki 47 te sodbe, da takšna obveznost izhaja iz določb člena 20 Šeste direktive.

53 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo države članice, ko uporabijo določbe nacionalnega prava, s katerim je bila prenesena direktiva, slednje razlagati čim bolj v skladu s to direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 27. junija 2000, Océano Grupo Editorial in Salvat Editores, od C-240/98 do C-244/98, EU:C:2000:346, točka 31).

54 Iz tega izhaja, da načelo pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ni mogoče razlagati tako, da bi moral biti, da bi bilo mogoče naložiti obveznost popravka odbitka davka v primeru

spremembe metode za izračun tega odbitka, obvezni značaj tega popravka izrecno naveden v nacionalnem predpisu, na podlagi katerega je bil izveden ta popravek.

55 Dalje, glede okoliščin, da nacionalni predpis, kot je a iz postopka v glavni stvari, spreminja metodo za izračun pravice do odbitnega deleža, ne da bi bila predvidena prehodna ureditev, je najprej iz konteksta predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da predložitveno sodišče pojem „prehodna ureditev“ razume kot določbe, katerih namen je začasno odstopanje od uporabe novega zakona in ki v prehodnem obdobju omogočijo uporabo posebne ureditve, ki je ustvarjena za te posebne okoliščin.

56 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je novo pravno pravilo, ki se naeloma uporablja od začetka veljavnosti akta, v katerem je vsebovano, naeloma združljivo s pravom Unije (sodba z dne 7. novembra 2013, Gemeinde Altrip in drugi, C-72/12, EU:C:2013:712 točka 22). Posledično naeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj naeloma ne nasprotujeta temu, da država članica lahko spremeni star zakon z neposrednim učinkom, ne da bi določila prehodno ureditev.

57 Vendar je lahko v posebnih situacijah, ko naeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj to zahtevata, nujna uvedba takšne ureditve, ki je prilagojena okoliščinam.

58 Kot opozarja predložitveno sodišče, je Sodišče ugotovilo, da nacionalni zakonodajalec lahko krši naeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, če nenadno in nepredvidljivo sprejme nov zakon, ki odpravi pravico, ki so jo do takrat imeli davčni zavezanci, ne da bi jim bilo puščeno dovolj časa za prilagoditev, čeprav cilj, ki se mu sledi, tega ni zahteval (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 70).

59 Zlasti morajo davčni zavezanci imeti čas za prilagoditev, če jih odprava pravice, ki so jo imeli do takrat, zavezuje k temu, da izvedejo nadaljnje ekonomske prilagoditve (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi, C-98/14, EU:C:2015:386, točka 87).

60 Tudi če je sprememba nacionalnega predpisa, ki opredeljuje metodo za izračun pravice do odbitnega deleža, mogoče opredeliti za nenadno in nepredvidljivo, pa ni razvidno, da so izpolnjeni pogoji, navedeni v dveh predhodnih točkah te sodbe, ki utemeljujejo sprejetje prehodne ureditve v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

61 Na eni strani je namreč treba ugotoviti, da učink spremembe metode za izračun ni odprava pravice, ki jo ima davčni zavezanec, temveč sprememba njenega obsega.

62 Na drugi strani tovrstna sprememba sama po sebi v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne pomeni, da davčni zavezanci izvedejo nadaljnje ekonomske prilagoditve in se zato ne zdi, da je obdobje za prilagoditev nujno potrebno.

63 Nazadnje, kar zadeva okoliščino, da se na podlagi nacionalne zakonodaje, kot je ta v postopku v glavni stvari, izvede sprememba metode za izračun pravice do odbitnega deleža, čeprav je bila prejšnja metoda s strani enega od najvišjih sodišč v zadevni državi članici opredeljena kot „razumna“, je treba navesti, da naeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, v luči katerih je treba razlagati člen 20 Šeste direktive, naeloma ne preprečujeta, da nacionalni zakonodajalec spremeni svojo zakonodajo z namenom izvajanja prava Unije (glej po analogiji sodbo z dne 14. januarja 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, točka 46 in navedena sodna praksa).

64 Iz tega zlasti izhaja, da zgolj okoliščina, da je eno od najvišjih sodišč v zadevni državi članici nekatere nacionalna pravila opredelilo kot „razumna“, ni ovira temu, da jih zakonodajalec spremeni

in da se po tej spremembi izvedejo popravki.

65 Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da je treba splošni načeli prava Unije, to je načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu, ki se uporabi in ki ne predpiše izrecno popravka vstopnega DDV v smislu člena 20 Šeste direktive, po spremembi razdelitvenega ključa za DDV, ki se uporabi za izračun nekaterih odbitkov, niti ne določa prehodne ureditve, čeprav vrhovno sodišče s strani davčnega zavezanca uporabljeno metodo razdelitve vstopnega DDV na podlagi razdelitvenega ključa, ki je bil uporabljen pred to spremembo, na splošno priznava kot ustrezno.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

1. Člen 17(5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da v primeru, če se s stavbo izvedejo nekatere izstopne transakcije, pri katerih davek je odbiten, pri nekaterih pa davek ni odbiten, državam članicam ni treba določiti, da morajo biti vstopno blago in storitve, ki se uporabijo za izgradnjo, nakup, uporabo, ohranitev ali vzdrževanje te stavbe, v prvi fazi pripisani tem različnim transakcijam, če je tak pripis težko izvedljiv, da se v drugi fazi sama pravica do odbitka za tisto blago in storitve, ki se uporabijo tako za tiste transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot tudi za druge transakcije, pri katerih davek ni odbiten, določi z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa ali če ta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža, na podlagi površine.

2. Člen 20 Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da zahteva, da se odbitke DDV za blago in storitve iz člena 17(5) navedene direktive popravi po tem, ko je v obdobju zadevnega popravka prišlo do sprejetja razdelitvenega ključa za ta davek, ki se uporabi za izračun teh odbitkov in ki se razlikuje od metode za določitev pravice do odbitnega deleža, določene v isti direktivi.

3. Splošni načeli prava Evropske unije, to je načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu, ki se uporabi in ki ne predpiše izrecno popravka vstopnega DDV v smislu člena 20 Šeste direktive, po spremembi razdelitvenega ključa za DDV, ki se uporabi za izračun nekaterih odbitkov, niti ne določa prehodne ureditve, čeprav vrhovno sodišče s strani davčnega zavezanca uporabljeno metodo razdelitve vstopnega DDV na podlagi razdelitvenega ključa, ki je bil uporabljen pred to spremembo, na splošno priznava kot ustrezno.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.