

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (sedmi senat)

z dne 28. februarja 2018(*)

„Predhodno odloanje – Davek na dodano vrednost – Direktiva o DDV – Oprostitev za transakcije lizinga in oddajanja nepremi?nin v najem – Pravica izbire za dav?ne zavezance – Izvajanje s strani držav ?lanic – Odbitek vstopnega davka – Uporaba za namene obdav?enih transakcij dav?nega zavezanca – Popravek za?etnega odbitka – Nedopustnost“

V zadevi C?672/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodiš?e v dav?nih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska) z odlo?bo z dne 16. decembra 2016, ki je na Sodiš?e prispela 29. decembra 2016, v postopku

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi A. Rosas (poro?evalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, in E. Jaraši?nas, sodnik, generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA S. Neto in J. Magalhães Ramalho, odvetnika,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Lares, agenti,
- za Evropsko komisijo F. Clotuche-Duvieusart in B. Rechen, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 137, 167, 168, 184, 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 Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (v nadaljevanju: Imofloresmira) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) zaradi popravka odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), ki jih je družba Imofloresmira izvedla v okviru svoje dejavnosti nakupa, prodaje, najema in upravljanja nepremičnin.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 18 Direktive o DDV iz poglavja 1, naslovljenega „Dobava blaga“, ki je uvrščeno pod naslov IV, „Obdavčljive transakcije“, določa:

„Države članice lahko kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, obravnavajo naslednje transakcije:

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer za takšno blago, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV;

[...]“

4 Člen 27 te direktive iz poglavja 3, naslovljenega „Opravljanje storitev“, ki je uvrščeno pod isti naslov IV, določa:

„Za preprečitev izkrivljanja konkurence in po posvetovanju z odborom za DDV lahko države članice obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za namene svojega podjetja, če za takšno storitev, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bila priznana pravica do celotnega odbitka DDV.“

5 Člen 135(1)(l) Direktive o DDV iz poglavja 3, naslovljenega „Oprostitve za druge dejavnosti“, ki je uvrščeno pod naslov IX, „Oprostitve“, določa, da države članice oprostijo plačila DDV „lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem“.

6 Člen 137(1) iz istega poglavja te direktive državam članicam omogoča, da lahko davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev nekaterih transakcij, med katerimi so tiste iz člena 135(1)(l) te direktive. Člen 137(2) te direktive določa, da države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1 tega člena in lahko obseg te pravice omejijo.

7 Člen 167 Direktive o DDV iz poglavja 1, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, ki je uvrščeno pod naslov X, „Odbitki“, določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

8 Člen 168 iz istega poglavja 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;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;

[...]"

9 Člen 176 te direktive iz poglavja 3, naslovljenega „Omejitve pravice do odbitka“, ki je uvrščeno pod navedeni naslov X, določa:

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

[...]"

10 Člen 184 Direktive o DDV iz poglavja 5, naslovljenega „Popravki odbitkov“, ki je uvrščeno pod isti naslov X, določa, da se „[z]ačetni [...] odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

11 Člen 185(1) iz poglavja 5 te direktive določa:

„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.“

12 Člen 187 iz navedenega poglavja iste direktive 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 ustreznih del DDV, obračunanega 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.“

Portugalsko pravo

13 Člen 12 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o DDV), naslovljen „Odpoved oprostitvi“, v odstavkih 4, 6 in 7 določa:

„4 – Davčni zavezanci, ki dajejo v najem nepremičnine ali samostojne dele teh nepremičnin drugim davčnim zavezancem, ki jih v celoti ali pretežno uporabljajo za dejavnosti, za katere imajo pravico do odbitka, se lahko odpovejo oprostitvi iz člena 9, točka 29.

[...]

6 – Posebni zakon določa načine in pogoje glede odpovedi oprostitvi iz odstavkov 4 in 5.

7 – Pravico do odbitka davka v takšnih primerih urejajo pravila, določena v členu 19 in naslednjih, ob upoštevanju določenih morebitnih posebnih predpisov.“

14 Člen 24 zakonika o DDV, ki je naslovljen „Popravek odbitkov pri osnovnih sredstvih“, v odstavkih 2, 3, 5 in 6 določa:

„2 – Prav tako se vsako leto popravijo odbitki glede naložbenih izdatkov za nepremičnine, če obstaja razlika, pozitivna ali negativna, ki je enaka ali višja od petih odstotnih točk med končnim odstotkom iz prejšnjega člena, ki se uporabi v letu, v katerem je nepremičnina zasedena, in za vsako od naslednjih 19 koledarskih let, in tistim, ki je bil določen v letu pridobitve ali dokončanja gradenj.

3 – Za popravke odbitkov v zvezi z naložbami v osnovna sredstva, na katere se nanašajo prejšnji odstavki, je treba ravnati, kot sledi:

- (a) na koncu leta, v katerem se je začela raba nepremičnine oziroma je bila nepremičnina zasedena, in v vsakem od naslednjih 4 ali 19 koledarskih letih, odvisno od primera, je treba izračunati znesek odbitka, ki bi se uporabil, če bi bil nakup izveden oziroma bi bila gradnja nepremičnine zaključena v zadevnem letu, v skladu s končnim odstotkom tega leta;
- (b) tako dobljeni znesek se odšteje od odbitka, izvedenega v letu, v katerem je prišlo do nakupa, oziroma od vsote odbitkov, izvedenih do leta, v katerem so bila dela na nepremičninah zaključena;
- (c) pozitivno ali negativno razliko se deli s 5 ali 20, odvisno od primera, tako dobljeni rezultat pa ustreza znesku, ki ga je treba plačati, oziroma dodatnemu odbitku, ki ga je treba izvesti med zadevnim letom.

[...]

5 – V primeru prenosa osnovnih sredstev med obdobjem popravkov se popravek za navedeno preostalo obdobje izvede samo enkrat, pri tem pa se šteje, da se ta sredstva uporabljajo izključno za v celoti obdavčeno dejavnost v letu, v katerem je bil izveden prenos, in v preostalih letih do izteka obdobja popravka. Vendar če je prenos v skladu s členom 9, točka 30 ali 32, oproščen, se šteje, da se sredstva uporabljajo za neobdavčeno dejavnost, in je treba v prvem primeru izvesti ustrezen popravek.

6 – Popravek, določen v prejšnjem odstavku, se prav tako izvede – pri čemer se šteje, da se sredstva uporabljajo za neobdavčeno transakcijo – v primeru nepremičnin, za katere je davčni zavezanec prvotno imel pravico do celotnega ali delnega odbitka davka na zadevno gradnjo, nakup in ostale stroške vlaganja v zvezi z nepremičninami, če:

- (a) je davčni zavezanec zaradi spremembe dejavnosti ali zakonske zahteve prešel na opravljanje izključno oproščenih transakcij brez pravice do odbitka;
- (b) je davčni zavezanec prešel na opravljanje izključno oproščenih transakcij brez pravice do odbitka na podlagi določb člena 12(3) ter člena 55(3) in (4);
- (c) je nepremičnina postala predmet najema, ki je oproščen v skladu s členom 9, točka 29.“

15 Člen 26(1) zakonika o DDV, ki je naslovljen „Popravki odbitkov v zvezi z nepremičninami, ki se ne uporabljajo v komercialne namene“, določa:

„?e se nepremi?nine, za katere je bil izveden odbitek, ne uporabljajo za gospodarsko dejavnost eno celo koledarsko leto ali ve? po za?etku 19-letnega obdobja, navedenega v ?lenu 24(2), je treba izvesti letni popravek v višini 1/20 izvedenega odbitka, ki mora izhajati iz obra?una za zadnje obdobje leta, na katero se nanaša.“

16 Dolo?ila in pogoji, ki veljajo za pravico do izbire za obdav?itev iz ?lena 12 zakonika o DDV, so bili dolo?eni v uredbi-zakonu št. 241/86 (*Diário da República*, 1. serija, št. 190, z dne 20. avgusta 1986), ki je bila spremenjena z uredbo-zakonom št. 21/2007 (*Diário da República*, 1. serija, št. 20, z dne 29. januarja 2007) (v nadaljevanju: ureditev odpovedi oprostitvi).

17 ?len 10 te ureditve, naslovljen „Popravek odbitega davka“, v razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, dolo?a:

„1 – Ob upoštevanju dolo?b ?lena 25(1) zakonika o DDV dav?ni zavezanci, ki uporabljajo nepremi?nine, za katere imajo pravico do celotnega ali delnega odbitka davka, s katerim je bil obdav?en zadevni nakup, v skladu s ?lenom 24(5) tega zakonika izvedejo enkratni popravek odbitkov, pri ?emer se šteje, da se nepremi?nine uporabljajo za neobdav?eno dejavnost, ?e:

(a) se nepremi?nina uporablja za druge namene kot za dejavnost, ki jo opravlja dav?ni zavezanec;

(b) ?eprav se nepremi?nina ne uporablja za druge namene kot za dejavnost, ki jo opravlja dav?ni zavezanec, pa se dejansko ne uporablja za namene gospodarske dejavnosti v obdobju ve? kot dve zaporedni leti.“

18 ?len 25(1) zakonika o DDV, na katerega se nanaša ?len 10 ureditve odpovedi oprostitvi, ki je naveden v prejšnji to?ki, ustreza ?lenu 26(1) zakonika o DDV v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, kot je naveden v to?ki 15 te sodbe.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

19 Poslovna dejavnost družbe Imofloresmira vklju?uje nakup, prodajo, dajanje v najem in upravljanje nepremi?nin, ki so namenjene za stanovanja, poslovne dejavnosti in za oboje ter so v njeni lasti oziroma v lasti tretjih oseb.

20 Dav?ni in carinski organ je po nadzorih, opravljenih med letoma 2015 in 2016, ugotovil, da so nekateri deli dveh nepremi?nin, ki sta v lasti družbe Imofloresmira in za kateri se je ta odlo?ila za obdav?enje, ostali nezasedeni ve? kot dve leti in da družba Imofloresmira kljub tej nezasedenosti ni izvedla popravka odbitega davka v skladu s ?lenom 26(1) zakonika o DDV in ?lenom 10(1)(b) ureditve odpovedi oprostitvi.

21 Dav?ni in carinski organ je na podlagi tega trdil, da bi družba morala izvesti letni oziroma dokon?ni popravek odbitka davka – kakor je ustrezno – za nezasedene dele nepremi?nin, ki so v njeni lasti, in je družbo Imofloresmira obvestil, da je zato, ker ta popravek ni bil izveden, treba uporabiti popravke, ki se nanašajo na manjkajo?i davek v skupnem znesku 1.375.954,71 EUR za dav?na obdobja od 2011 do 2013. Prav tako je iz spisa, ki je bil predložen Sodiš?u, razvidno, da so popravki za dav?no obdobje 2013 vplivali na odbiti davek v letu 2014.

22 Ker se družba Imofloresmira z odlo?itvijo dav?nega in carinskega organa, da se izvedejo ti popravki, ni strinjala, je vložila tožbo pri Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodiš?e v dav?nih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska) za odpravo dodatne odmere DDV.

- 23 Predložitveno sodišče navaja, da je družba Imofloresmira ves čas promovirala razpoložljivi prostor v teh nepremetninah, zato da bi ga dala v najem.
- 24 To sodišče v zvezi s tem zlasti pojasnjuje, da je v obdobju med letoma 2011 in 2013 v ta namen pooblastila nepremetninske agencije in na podlagi njihovega nasveta izvedla različne marketinške dejavnosti ter v podporo trženju med drugim izdelala brošuro, seznam elektronskih naslovov in spletno stran, izdelala in objavila je izjave za tisk za širšo javnost ter v zadevnih nepremetninah namestila oglasne plakate. Navaja tudi, da je družba Imofloresmira svojo ponudbo prilagodila tako, da je na eni strani dala prostore za najem na voljo po bolj konkurenčnih cenah in na drugi strani ponudila možnost, da se o obdobjih odloga dogovori v fazi vselitve najemnikov.
- 25 Po mnenju predložitvenega sodišča so stroški, ki so nastali za storitve promocije nepremetnin, katerih lastnik je družba Imofloresmira, razvidni v bilancah stanja za davčna obdobja od 2011 do 2013.
- 26 Družba Imofloresmira je pred tem sodiščem trdila, da so popravki iz točke 21 te sodbe nezakoniti, ker je razlaga nacionalne zakonodaje, ki se uporablja za spor o glavni stvari, kot jo je upošteval davčni in carinski organ, v nasprotju s pravom Unije, zlasti z Direktivo o DDV ter členom 26(1) zakonika o DDV in členom 10(1) ureditve odpovedi oprostitvi.
- 27 Zaradi dvomov, ali je s pravom Unije združljiva nacionalna zakonodaja, ki se uporablja za spor o glavni stvari, zlasti člen 26(1) zakonika o DDV in člen 10(1) ureditve odpovedi oprostitvi, kot jo razlaga davčni in carinski organ, predložitveno sodišče meni, da je potrebna razlaga členov 137, 167, 168, 184, 185 in 187 Direktive o DDV.
- 28 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center)) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Če se nepremetnina, kljub temu da ni zasedena dve leti ali več, trži, to pomeni, da je na voljo na trgu z namenom oddaje v najem ali opravljanja storitev vrste ‚office centre‘, ter se dokaže, da jo ima lastnik namen oddati v najem in za to obračunati DDV ter si je prizadeval za uresničitev tega namena, ali je v skladu s členi 167, 168, 184, 185 in 187 [Direktive o DDV], če se šteje, da ‚se dejansko ne uporablja za namene gospodarske dejavnosti‘ in/ali da ‚se dejansko ne uporablja za obdavčene transakcije‘ v smislu določb člena 26(1) zakonika o DDV in člena 10(1)(b) ureditve odpovedi oprostitvi DDV na transakcije v zvezi z nepremetninami, kakor je bila potrjena z uredbo-zakonom št. 21/2007, v prej veljavnih različicah, in zato ugotovi, da je treba za prvotni odbitek davka izvesti popravek, ker je ta odbitek višji od tistega, do katerega je bil upravičen davčni zavezanec?
2. V primeru pritrdilnega odgovora, ali je mogoče ob upoštevanju pravilne razlage členov 137, 167, 168, 184, 185 in 187 [Direktive o DDV] naložiti enkratni popravek za celotno preostalo obdobje popravka, kakor je določeno v portugalski zakonodaji, in sicer v členu 10(1)(b) in (c) ureditve odpovedi oprostitvi DDV na transakcije v zvezi z nepremetninami, če nepremetnina ni zasedena več kot dve leti, vendar se še vedno trži z namenom oddaje v najem (z možnostjo odpovedi) in/ali z namenom opravljanja storitev (obdavčeno), in če je predvideno, da se bo v naslednjih letih uporabljala za obdavčene dejavnosti, za katere je mogoče uveljavljati pravico do odbitka?
3. Ali je člen 2(2)(c) v povezavi s členom 10(1)(b) ureditve odpovedi oprostitvi DDV, ki določa, da se davčni zavezanec za DDV ne more odpovedati oprostitvi DDV pri sklenitvi novih najemnih pogodb, potem ko je bil izveden enkratni popravek DDV, in ki ogroža ureditev naslednjega odbitka

med obdobjem popravka, v skladu s ?leni 137, 167, 168 in 184 [Direktive o DDV]?"

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

29 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lene 167, 168, 184, 185 in 187 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki dolo?a popravke prvotno odbitega DDV, ker se za nepremi?nino, za katero je bila uveljavljana pravica do izbire za obdav?itev, šteje, da je dav?ni zavezanec ne uporablja ve? za namene lastnih obdav?enih transakcij, ?e je ta nepremi?nina ostala nezasedena ve? kot dve leti, ?eprav je bilo dokazano, da jo je dav?ni zavezanec v tem obdobju poskušal oddati v najem.

30 Uvodoma je treba opozoriti, da se lahko v skladu z logiko sistema, vzpostavljenega z Direktivo o DDV, vstopni davki, ki so bili obra?unani za blago in storitve, ki jih je dav?ni zavezanec uporabil za namene svojih obdav?enih transakcij, odbijejo. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi dav?ni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproš?enih transakcij ali ne spadajo na podro?je uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 24).

31 Obdav?itev lizinga in dajanja v najem je pravica, ki jo je zakonodajalec Unije podelil dr?avam ?lanicam, pri ?emer je odstopil od splošnega pravila, dolo?enega v ?lenu 135(1)(l) Direktive o DDV, v skladu s katerim so transakcije lizinga in dajanja v najem oproš?ene DDV. Pravica do odbitka, ki pripada tej obdav?itvi, se torej ne izvaja samodejno, ampak samo ?e so dr?ave ?lanice uporabile možnost, dolo?eno v ?lenu 137(1)(d) Direktive o DDV, in s pridržkom, da dav?ni zavezanci izvajajo pravico do izbire, ki jim jo je dr?ava ?lanica dala (sodba z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

32 V obravnavanem primeru ni sporno, da je Portugalska republika to možnost izkoristila. Poleg tega je iz predložitvene odlo?be razvidno, da se je družba Imofloresmira ob sklenitvi najemnih pogodb, ki se nanašajo na nepremi?nine iz postopka v glavni stvari, odlo?ila za obdav?itev oddajanja teh nepremi?nin v najem, za obdobje pred spornim obdobjem nezasedenosti.

33 Poleg tega iz besedila ?lena 168 Direktive o DDV izhaja, da ?e želi zadevna oseba imeti pravico do odbitka, je potrebno, prvi?, da je „dav?ni zavezanec“ v smislu te direktive ter, drugi?, da se zadevno blago in storitve uporabljajo za namene njenih obdav?enih transakcij (sodba z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 52).

34 V tem primeru se ne izpodbija status družbe Imofloresmira kot dav?ne zavezanke. Dav?ni in carinski organ pa ji je naložil popravek odbitkov DDV z obrazložitvijo, da so bile zadevne nepremi?nine ve? kot dve leti nezasedene in se je zanje zato štelo, da se ne uporabljajo ve? za namene lastnih obdav?enih transakcij, ?eprav je navedeni organ ugotovil, da je ta družba v tem obdobju te nepremi?nine ves ?as nameravala dati v najem z obdav?itvijo z DDV in je za to sprejela potrebne ukrepe.

35 V skladu s ?lenom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka. Posledi?no lahko samo položaj, v katerem posameznik takrat deluje, dolo?i obstoj pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, to?ka 8, in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 38).

36 Ko davčna uprava na podlagi podatkov, ki jih je predložilo podjetje, temu podjetju prizna status davčnega zavezanca, tega statusa ni mogoče odvzeti naknadno z retroaktivnim učinkom zgolj zato, ker so nekateri dogodki nastali oziroma ker niso nastali (glej v tem smislu sodbo z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 21), razen v primeru goljufije ali zlorabe.

37 Spomniti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka, določena v členih od 167 do 172 Direktive o DDV, bistven del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, točka 50 in navedena sodna praksa).

38 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51 in navedena sodna praksa).

39 Prav tako je treba opozoriti, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali storitve. Dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitev opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 168 Direktive o DDV, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točka 15).

40 Iz tega 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 (glej v tem smislu sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 20, in z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, točki 19 in 20).

41 V zadevnem primeru v skladu z razlago, ki jo je upošteval davčni in carinski organ, okoliščina, da je nepremičnina nezasedena določeno obdobje, prekine uporabo nepremičnine za namene podjetja, kar davčnega zavezanca zavezuje k temu, da izvede popravek odbitega davka, čeprav dokazi kažejo, da ta zavezanec še vedno želi opravljati obdavčeno dejavnost.

42 Iz sodne prakse, navedene v točkah 39 in 40 te sodbe, izhaja, da davčni zavezanec ohrani pravico do odbitka, ker je pravica nastala, tudi če ta davčni zavezanec iz razlogov, ki so neodvisni od njegove volje, ni mogel uporabljati blaga ali storitev, v zvezi s katerimi se izvede odbitek, v okviru obdavčenih transakcij.

43 Druga razlaga Direktive o DDV bi bila v nasprotju z na celom nevtralnosti DDV, kar zadeva davčno breme podjetja. To bi lahko pri davčnem obravnavanju enakih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdavčljive transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – začeti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdavčljive transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo arbitrarno razlikovanje med zadnji navedenimi podjetji, ker bi bila končna sprejemljivost odbitkov odvisna od tega, ali so se navedene naložbe končale z obdavčeno transakcijo (sodba z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 22).

44 Zato na celotno davčno nevtralnost nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki s tem, da končno sprejemljivost odbitkov DDV pogojuje z rezultati gospodarske dejavnosti, ki jo opravlja davčni zavezanec, v zvezi z davčnim obravnavanjem enakih dejavnosti naložb v nepremičnine ustvarja neupravičene razlike med podjetji, ki imajo enak profil in ki opravljajo enako dejavnost.

45 Te ugotovitve ne more omajati trditev portugalske vlade, da se zaradi prenehanja veljavnosti predhodno sklenjenih najemnih pogodb spremenijo „dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije“, v smislu člena 185(1) Direktive o DDV, zaradi česar bi bilo treba izvesti sorazmeren popravek odbitega davka.

46 Prvič, čeprav je res, da nujnost izvedbe popravka odbitega davka lahko obstaja tudi zaradi okoliščin, ki so neodvisne od volje davčnih zavezancev (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 55), to ne spremeni dejstva, da ta določba ne sme posegati v temeljna načela, ki so temelj sistema, vzpostavljenega z Direktivo o DDV, in zlasti v načelo davčne nevtralnosti.

47 V nasprotju s tem, kar trdi portugalska vlada, bi mnenje – da kot dokaz obstoja „spremembe“ v smislu člena 185 Direktive o DDV 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.

48 Drugič, čeprav člen 137(2) Direktive o DDV državam članicam prepušča široko diskrecijsko pravico, ki jim omogoča določiti podrobna pravila za izvrševanje pravice do izbire in jo celo odpraviti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točke od 27 do 30), pa države članice te možnosti ne smejo uporabljati za kršitev členov 167 in 168 te direktive, tako da odvzamejo že pridobljeno pravico do odbitka.

49 Omejitev odbitkov DDV v zvezi z obdavčenimi transakcijami po uveljavljanju pravice do odbitka se ne nanaša na „obseg“ pravice do izbire, ki jo lahko države članice omejijo na podlagi člena 137(2) Direktive o DDV, temveč na posledice izvrševanja te pravice (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 46).

50 Nazadnje je treba opozoriti na to, da davčni zavezanec dokončno pridobi ta status le takrat, kadar zadevna oseba v dobri veri poda izjavo, da namerava zaeti predvideno gospodarsko dejavnost. V primeru goljufije ali zlorabe, ko je ta oseba ustvarjala vtis, da želi zaeti neko gospodarsko dejavnost, dejansko pa je želela blago, ki je lahko predmet odbitka, vključiti med svoje zasebno premoženje, davčni organ lahko zahteva, da se odbiti zneski povrnejo za nazaj, ker so bili ti odbitki dovoljeni na podlagi lažnih izjav (sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 46).

51 V zvezi s tem je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, kot je navedeno v njenem členu 131 (sodba z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 76).

52 Zato bi davčni organi, če bi ugotovili, da se je pravica do odbitka izvajala goljufivo ali z zlorabo, kar mora preveriti predložitveno sodišče, lahko zahtevali, z retroaktivnim učinkom, vračilo odbitih zneskov (sodba z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točka 33 in navedena sodna praksa).

53 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 167, 168, 184, 185 in 187 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa popravke prvotno odbitega DDV, ker se za nepremičnino, za katero je bila uveljavljana pravica do izbire za obdavčitev, šteje, da je davčni zavezanec ne uporablja več za namene lastnih obdavčenih transakcij, kadar je ta nepremičnina ostala nezasedena več kot dve leti, tudi če je bilo

dokazano, da jo je davčni zavezanec v tem obdobju poskušal oddati v najem.

Drugo in tretje vprašanje

54 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Časovna omejitev ušinkov te sodbe

55 Za primer, da bi Sodišče presodilo, da pravo Unije nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, portugalska vlada Sodišču predlaga, naj ušinke svoje sodbe časovno omeji.

56 Ta vlada v utemeljitev svojega predloga navaja, prvič, da posamezno preverjanje vseh pravnih razmerij, da bi se ugotovilo, ali so najemodajalci, ki so davčni zavezanci, pravilno izražunali in zadevni državi članici izplačali zneske, ki ustrezajo zneskom popravka DDV, samo po sebi pomeni nalogo, ki zahteva „preobsežno“ razporeditev upravnih in pravnih sredstev, ki niso na razpolago ter ki bi lahko v primeru neizvedbe privedla do zlorabe in še večje izgube davčnih prihodkov.

57 Portugalska vlada trdi, drugič, da je v takem primeru izguba v vmesnem času že popravljenega oziroma že plačanega davka obsežna in ustvarja nevzdržno proračunsko neravnovesje.

58 Tretjič, portugalska vlada navaja, da je namen nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari zagotoviti, da so zneski odbitnega vstopnega DDV v neposredni in sorazmerni zvezi z obdavčitvijo na poznejši stopnji, kar naj bi potrjevalo dobro vero portugalske države in nacionalnih davčnih organov.

59 V zvezi s tem je treba spomniti, da je časovna omejitev ušinkov sodbe izjemen ukrep, ki zahteva, da obstaja nevarnost resnih ekonomskih posledic zaradi številnih pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da zakonito velja, ter da so bili posamezniki in nacionalni organi k ravnanju, ki ni bilo v skladu s pravom Unije, spodbujeni zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega določb prava Unije, pri čemer je k tej negotovosti morda prispevalo tudi ravnanje drugih držav članic ali Evropske komisije (glej zlasti sodbo z dne 19. decembra 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, točka 36 in navedena sodna praksa).

60 Opozoriti je treba, da omejitev pravice do odbitka DDV davčnim zavezancem pomeni izjemo od temeljnega načela skupnega sistema DDV, katere zakonitost se v skladu z ustaljeno sodno prakso priznava le v izjemnih okoliščinah (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 67).

61 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ne obstaja objektivna in precejšnja negotovost glede obsega določb prava Unije, zlasti določb Direktive o DDV v zvezi z obsegom pravice do odbitka in njeno vlogo v okviru sistema, vzpostavljenega s to direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 68).

62 Portugalski organi se zato ne morejo sklicevati na objektivno in precejšnjo negotovost glede obsega določb prava Unije. Ker to merilo ni izpolnjeno, ni treba preveriti, ali je izpolnjeno merilo glede resnosti gospodarskih ušinkov.

63 Iz teh ugotovitev izhaja, da ušinkov te sodbe ni treba časovno omejiti.

Stroški

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

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

?lene 167, 168, 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 nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki dolo?a popravke prvotno odbitega davka na dodano vrednost, ker se za nepremi?nino, za katero je bila uveljavljana pravica do izbire za obdav?itev, šteje, da je dav?ni zavezanec ne uporablja ve? za namene lastnih obdav?enih transakcij, kadar je ta nepremi?nina ostala nezasedena ve? kot dve leti, tudi ?e je bilo dokazano, da jo je dav?ni zavezanec v tem obdobju poskušal oddati v najem.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalš?ina.