

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 27. marca 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Usklajevanje davčne zakonodaje – Odbitek vstopnega davka – Nepremičnina, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago – Prodaja in povratni zakup (sale and lease back) – Popravek odbitkov DDV – Načelo nevtralnosti DDV – Načelo enakega obravnavanja“

V zadevi C-201/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo cour d'appel de Mons (pritožbeno sodišče v Monsu, Belgija) z odločbo z dne 9. marca 2018, ki je na Sodišče prispela 19. marca 2018, v postopku

Mydibel SA

proti

État belge,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda (poročevalec) in P. G. Xuereb, sodnika,
generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Mydibel SA W. Huber, avocat,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, P. Cottin in C. Pochet, agenti,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in N. Gossement, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 14, 15, 168, 184, 185, 187 in 188 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV),

ter na?el nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in enakega obravnavanja.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Mydibel SA in État belge (Belgijska država) zaradi popravka odbitka DDV.

Pravni okvir

3 ?len 14 Direktive o DDV dolo?a:

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

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti pla?ilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

(b) dejanska izro?itev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za dolo?eno obdobje ali prodaje blaga z odloženim pla?ilom, ki dolo?a, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob pla?ilu zadnjega obroka;

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se pla?a provizija na nakup ali prodajo.

3. Države ?lanice lahko za dobavo blaga štejejo predajo dolo?enih gradbenih del.“

4 ?len 15 te direktive dolo?a:

„1. Za premoženje v stvareh se štejejo elektri?na energija, plin ter energija za ogrevanje, hlajenje in podobno.

2. Države ?lanice lahko za premoženje v stvareh štejejo:

(a) dolo?ene pravice na nepremi?ninah;

(b) stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremi?nine;

(c) deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremi?nine ali dela nepremi?nine.“

5 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

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

(c) DDV, ki ga je dolžan pla?ati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

6 V poglavju 5, naslovljenem „Popravki odbitkov“ iz naslova X Direktive o DDV so členi od 184 do 189 te direktive. Člen 184 navedene direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

7 Člen 185 Direktive o DDV določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

8 Člen 186 te direktive določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

9 Člen 187 navedene 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 nepremetninah, 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 ustrezni 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.“

10 V členu 188 iste direktive je določeno:

„1. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti obdavčena, če je dobava investicijskega blaga obdavčena.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti oproščena, če je dobava investicijskega blaga oproščena.

2. Popravek iz odstavka 1 se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka. Vendar, če je dobava investicijskega blaga oproščena, lahko države članice določijo, da popravek ni potreben, če je pridobitelj davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, pri katerih je imel pravico do odbitka DDV.“

11 Člen 189 Direktive o DDV določa:

„Za namene uporabe členov 187 in 188 lahko države članice sprejmejo naslednje ukrepe:

- (a) opredelijo pojem investicijskega blaga;
- (b) navedejo znesek DDV, ki se upošteva za popravek;
- (c) sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti;
- (d) dovolijo administrativne poenostavitve.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 Družba Mydibel proizvaja izdelke iz krompirja in je iz tega naslova zavezanica za DDV. Je lastnica več nepremičnin, za katere je v celoti odbila davke, obračunane za gradnjo, preoblikovanje ali prenovu.

13 Družba Mydibel je 1. oktobra 2009, da bi povečala svojo likvidnost, z dvema finančnima institucijama sklenila neobdajljivi transakciji *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) v zvezi s svojimi nepremičninami, razdeljenimi na dva dela. Za vsak del je družba Mydibel s temi institucijama sklenila dve pogodbi v obliki notarskega zapisa. Prvič, sklenila je pogodbo o ustanovitvi zakupne pravice na navedenih nepremičninah v korist navedenih institucij za dobo 99 let proti takojšnjemu plačilu nadomestila v višini 9.630.000 EUR za prvi del in 2.700.000 EUR za drugi del ter letno nadomestilo v višini 25 EUR. Drugič, sklenila je pogodbo o zakupu nepremičnin za iste nepremičnine, ki sta jih ti isti instituciji družbi Mydibel dali v zakup za nepreklicno obdobje 15 let proti plačilu četrtletne zakupnine, ki ustreza vrednosti naložbe v višini 9.630.000 EUR za prvi del in 2.700.000 EUR za drugi del, povečani za obresti. V skladu z zadnjenavedeno pogodbo ima družba Mydibel ob izteku zakupa možnost nakupa po ceni, ki ustreza 10 % vrednosti naložbe za prvi del in 3 % te vrednosti za drugi del.

14 Po davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki je bil opravljen 11. maja in 8. junija 2012 in je zajemal obdobje od 1. januarja 2009 do 31. decembra 2010, je belgijska davčna uprava na podlagi mehanizma popravka zavrnila odbitek DDV, ki je bil prvotno obračunan na zadevne nepremičnine zaradi navedenih transakcij *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup).

15 Družbi Mydibel je bilo 18. septembra 2012 v odobritev poslano obvestilo o popravku, nato je bil 22. novembra 2013 sestavljen zapisnik, ki je bil skupaj z odločbo o popravku vročen isti dan. Zadnjenavedena odločba se nanaša, prvič, na znesek v višini 981.381,28 EUR za napake pri odbitku DDV, drugič, na sorazmerno globo v višini 98.130,00 EUR in, tretjič, na zamudne obresti od 21. januarja 2011. Belgijska davčna uprava je z odtegnitvami s kreditnega salda tekočega računa DDV družbe Mydibel za potrditev zneska popravka prejela skupni znesek v višini 1.363.971,20 EUR.

16 Družba Mydibel je 1. aprila 2014 pri tribunal de première instance du Hainaut (sodišče prve stopnje v Hainautu, Belgija) vložila predlog za odpravo odločbe o popravku in zapisnika z dne 22. novembra 2013.

17 Tribunal de première instance du Hainaut (sodišče prve stopnje v Hainautu) je s sodbo z dne 13. oktobra 2015 ta predlog razglasilo za dopusten in delno utemeljen. Presodilo je, da denarne kazni ni treba plačati, in État belge naložilo, naj družbi Mydibel povrne vse zneske, ki jih je prejela iz naslova preklicane denarne kazni, povišane za zamudne obresti, v preostalem pa je predlog družbe Mydibel zavrnilo.

18 Družba Mydibel je 4. marca 2016 pri cour d'appel de Mons (pritožbeno sodišče v Monsu, Belgija) vložila pritožbo zoper to sodbo.

19 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, določbe Direktive o DDV nalagajo obveznost popravka odbitka DDV in če je tako, ali je takšen popravek v skladu z načelom nevtralnosti DDV in načelom enakega obravnavanja.

20 V teh okoliščinah je cour d'appel de Mons (pritožbeno sodišče v Monsu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člene 14, 15, 168, 184, 185, 187 in 188 Direktive [2006/112] razlagati in uporabljati tako, da se DDV na nepremičnino, pridobljeno kot investicijsko blago, ki je bil prvotno pravilno odbit, popravi, če je bila ta nepremičnina, pridobljena kot investicijsko blago, predmet transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup), ker:

- je transakcija *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) sestavljena tako, da je davčni zavezanec zakupno pravico (to je začasno stvarno pravico) podelil finančnim institucijam, ti pa sta v povezavi s tem davčnemu zavezancu istočasno odobrili zakup;
- je ta transakcija *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) popolnoma finančna transakcija, katere namen je povečati likvidnost davčnega zavezanca;
- transakcija *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) ni bila obdavčena z DDV;
- je nepremičnina, pridobljena kot investicijsko blago, ostala v posesti davčnega zavezanca ter se je neprekinjeno in trajno uporabljala za obdavčeno dejavnost davčnega zavezanca tako pred transakcijo kot po njej?

2. Ali sta razlaga in uporaba zgoraj navedenih določb, na podlagi katerih je treba prvotno odbiti DDV popraviti, v skladu z načelom nevtralnosti DDV in/ali načelom enakega obravnavanja?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 184, 185, 187 in 188 Direktive o DDV razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, vsebujejo obveznost popravka DDV na nepremičnino, ki je bil prvotno pravilno odbit, če je bila ta nepremičnina predmet neobdavčljive transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup).

22 Člena 184 in 185 Direktive o DDV na splošno določata pogoje, pod katerimi mora nacionalna davčna uprava od davčnega zavezanca zahtevati popravek. Nasprotno členi od 187 do 189 te direktive določajo posebna pravila glede popravka odbitka DDV za investicijsko blago

(glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točke od 25 do 28).

23 Najprej je treba ugotoviti, da iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je treba zadevne nepremičnine iz postopka v glavni stvari opredeliti kot „investicijsko blago“, kar mora predložitveno sodišče preveriti glede na nacionalno pravo. Na podlagi člena 189(a) navedene direktive lahko namreč države članice opredelijo pojem „investicijsko blago“. Sodišče je razsodilo, da ta pojem zajema blago, ki se uporablja za gospodarsko dejavnost in ki se razlikuje po svoji trajnosti in vrednosti, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v več poslovnih obdobjih (sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 35 in navedena sodna praksa).

24 Na prvem mestu je treba preveriti, ali je treba na podlagi členov 184 in 185 iste direktive izvesti popravek odbitka DDV.

25 Iz člena 184 Direktive o DDV je razvidno, da se začetni odbitek DDV popravi, če je bil višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. V skladu s členom 185 te direktive se popravek odbitka opravi zlasti, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.

26 Glede morebitnega vpliva dogodkov, nastalih po odbitku DDV, ki ga izvede davčni zavezanec, na navedeni odbitek iz sodne prakse Sodišča izhaja, da uporaba blaga ali storitev oziroma uporaba, ki je zanje predvidena, določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, ter obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih (sodba z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl, C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372, točka 54 in navedena sodna praksa).

27 Mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 186 Direktive o DDV, je namreč sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da predhodno izvedene transakcije še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za poznejše obdavčene transakcije (sodba z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl, C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372, točka 55 in navedena sodna praksa).

28 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je družba Mydibel zadevne nepremičnine iz postopka v glavni stvari neprekinjeno in trajno uporabljala za opravljanje svoje poklicne dejavnosti. Poleg tega se je družba Mydibel v skladu z navedbami iz te odločbe, čeprav je s transakcijo *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) iz postopka v glavni stvari nastala obveznost takojšnjega plačila nadomestila tej družbi, zavezala plačevati zadevnima finančnima institucijama četrtletno zakupnino za obdobje 15 let, česar skupni znesek ustreza znesku tega nadomestila, povečanega za obresti. Tako se zdi, da je navedena družba še naprej uporabljala transakcije, izvedene za namene gradnje, prezidave ali obnove zadevnih nepremičnin za obdavčljive izstopne transakcije. Ta ugotovitev, ki jo mora preveriti predložitveno sodišče, pomeni, da se dejavniki, uporabljeni za določitev zneska odbitkov, po opravljenem obračunu DDV niso spremenili.

29 V nasprotju s tem, kar Evropska komisija trdi v pisnem stališču, same ustanovitve zakupne pravice, ki ni predmet DDV, ni mogoče šteti za spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev odbitkov, ki je nastala po opravljenem obračunu DDV. Ta ustanovitev namreč sama po sebi ne pretrga tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčljive izstopne transakcije.

30 Iz tega sledi, da člena 184 in 185 Direktive o DDV v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne nalagata popravka prvotno odbitega DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

31 Na drugem mestu je treba preučiti, ali se za okoliščine v postopku v glavni stvari uporabljajo posebna pravila glede popravka odbitka DDV za investicijsko blago in zlasti člena 187 in 188 Direktive o DDV.

32 Člen 187 te direktive opisuje nekatera podrobna pravila za izvedbo popravka odbitka DDV za investicijsko blago. Iz člena 187(1) navedene direktive je namreč razvidno, da se za tako blago popravek razporedi na obdobje petih let, to obdobje pa se za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, lahko podaljša na največ 20 let.

33 V skladu s členom 188(1) iste direktive je treba pri dobavi v obdobju popravka investicijsko blago obravnavati, kakor da ga je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka.

34 Sodišče je pojasnilo, da se pojem „dobava blaga“ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z veljavnim nacionalnim pravom, ampak na vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 44 in navedena sodna praksa).

35 Čeprav mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru glede na dejansko stanje tega primera ugotoviti, ali zadevna transakcija v zvezi blagom povzroči prenos pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, točka 63), mu lahko Sodišče kljub temu predloži vse koristne napotke v zvezi s tem.

36 Ugotoviti je treba, da je za transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) iz postopka v glavni stvari znano, da na eni strani davčni zavezanec zakupno pravico podeli dvema finančnima institucijama iz postopka v glavni stvari, ti pa na drugi strani davčnemu zavezancu odobrita zakup nepremičnin.

37 Ugotoviti je torej treba, ali je treba v okviru postopka v glavni stvari podelitev zakupne pravice in zakup nepremičnin obravnavati ločeno ali skupaj.

38 Sodišče je ugotovilo, da gre za enotno storitev, kadar so dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 53 in navedena sodna praksa).

39 Nacionalno sodišče mora presoditi, ali dejstva, ki so mu predložena, določajo obstoj enotne transakcije ne glede na njeno opredelitev v pogodbi (sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 54).

40 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da so transakcije *sale and lease back*

(prodaja in povratni zakup) iz postopka v glavni stvari izključno finančne transakcije za povečanje likvidnosti družbe Mydibel in da so nepremnine iz postopka v glavni stvari ostale v posesti te družbe, ki jih je neprekinjeno in trajno uporabljala za namene svojih obdavčljivih transakcij. Ta dejstva kažejo na to – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – da je vsaka od teh transakcij enotna transakcija, saj je ustanovitev zakupne pravice na nepremninah v postopku v glavni stvari neločljivo povezana z zakupom istih nepremnin.

41 Iz tega sledi, da vsaka transakcija *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) iz postopka v glavni stvari pomeni enotno transakcijo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. V teh okoliščinah teh transakcij ni mogoče opredeliti kot „dobavo blaga“, ker pravice, ki so na podlagi teh transakcij prenesene na finančni instituciji iz postopka v glavni stvari, in sicer civilne pravice zakupa, zmanjšane za pravice, ki izhajajo iz zakupa nepremnin, katerih imetnik je družba Mydibel, tema institucijama ne omogočajo razpolaganja z nepremninami iz postopka v glavni stvari, kot da bi bili njihovi lastniki.

42 Glede na navedeno člena 187 in 188 Direktive o DDV v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne zahtevata popravka prvotno odbitega DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

43 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 184, 185, 187 in 188 Direktive o DDV – s pridržkom preveritve upoštevnih dejstev in elementov nacionalnega prava, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče – razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne nalagajo obveznosti popravka DDV na nepremnino, ki je bil prvotno pravilno odbit, če je bila ta nepremnina predmet transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup), ki ni obdavčena z DDV.

Drugo vprašanje

44 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je razlaga členov 184, 185, 187 in 188 Direktive o DDV, v skladu s katero ti členi v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, določajo obveznost popravka prvotno odbitega DDV v skladu z načeloma nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja.

45 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje se drugo vprašanje postavlja le, če bo predložitveno sodišče po preveritvi štelo, da transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup) iz postopka v glavni stvari pomenijo spremembo dejavnikov, uporabljenih za določitev zneska odbitkov, izvedenih po opravljenem obračunu DDV, v smislu člena 185 Direktive o DDV, ali pa dobavo v smislu člena 188 navedene direktive in da zato v okoliščinah iz postopka v glavni stvari obstaja obveznost popravka prvotno odbitega DDV.

46 Taka obveznost popravka prvotno odbitega DDV pa bi vsekakor bila v skladu z načeloma nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja.

47 V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da v teh okoliščinah davčni zavezanec, ki je opravil takšno neobdavčljivo transakcijo, ki se nanaša na nepremnino, katere lastnik je, z vidika DDV ni v primerljivem položaju s položajem davčnega zavezanca, ki je po izvedbi del, pri katerih se je lahko odbil vstopni DDV, neprekinjeno lastnik nepremnine.

48 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je razlaga členov 184, 185, 187 in 188 Direktive o DDV, v skladu s katero ti členi v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nalagajo obveznost popravka prvotno odbitega DDV, v skladu z načeloma nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja.

Stroški

49 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:

1. S pridržkom preveritve upoštevni? dejstev in elementov nacionalnega prava, ki jo mora opraviti predložitveno sodiš?e, je treba ?lene 184, 185, 187 in 188 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, razlagati tako, da v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne nalagajo obveznosti popravka davka na dodano vrednost (DDV) na nepremi?nino, ki je bil prvotno pravilno odbit, ?e je bila ta nepremi?nina predmet transakcije *sale and lease back* (prodaja in povratni zakup), ki ni obdav?ena z DDV.

2. Razlaga ?lenov 184, 185, 187 in 188 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162, v skladu s katero ti ?leni v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nalagajo obveznost popravka prvotno odbitega davka na dodano vrednost (DDV) je v skladu z na?eloma nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.