

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 17. septembra 2020(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago – Odbitek vstopnega davka – Popravek začetnega odbitka – Enkratni popravek celotnega odbitka po prvi uporabi zadevnega blaga – Obdobje popravka“

V zadevi C-791/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 14. decembra 2018, ki je na Sodišču prispela 17. decembra 2018, v postopku

Stichting Schoonzicht

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika drugega senata, P. G. Xuereb, T. von Danwitz in A. Kumin (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Stichting Schoonzicht B. G. van Zadelhoff, svetovalec,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in M. A. M. de Ree, agentki,
- za švedsko vlado sprva A. Falk in J. Lundberg ter C. Meyer-Seitz, H. Shev in H. Eklinder, nato pa zadnje tri, agentke,
- za Evropsko komisijo W. Roels in N. Gossement, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. marca 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 184 do 187 in 189

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 Predlog je bil vložen v okviru spora med ustanovo Stichting Schoonzicht in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) glede popravka odbitka davka na dodano vrednost (DDV), v okviru katerega je bilo treba zaradi uporabe dela nekega nepremišninskega kompleksa za oprošeno dejavnost v enkratnem znesku popraviti celotni odbitek tega davka, ki je bil prej plaan v zvezi z gradnjo tega nepremišninskega kompleksa.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s lenom 14(3) Direktive o DDV lahko države lanice za dobavo blaga štejejo predajo doloenih gradbenih del.

4 len 167 te direktive doloa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obraun odbitnega davka.

5 len 168(a) te direktive doloa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavoenih transakcij, ima davni zavezanec v državi lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plal v tej državi lanici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davni zavezanec“.

6 len 184 te direktive doloa:

„Zaetni odbitek se popravi, e je bil odbitek viši ali nižji od odbitka, do katerega je bil davni zavezanec upravien.“

7 len 185 Direktive o DDV doloa:

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

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

e transakcije v celoti ali delno ostanejo neplaane in v primeru tatvine lahko države lanice vseeno zahtevajo popravek.“

8 len 186 te direktive doloa, da države lanice doloijo podrobna pravila za uporabo njenih lenov 184 in 185.

9 len 187 te direktive doloa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vkljuo z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Vendar lahko države lanice pri popravku upoštevajo obdobje celih petih 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 Člen 189 iste direktive 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.“

Nizozemsko pravo

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zakon o nadomestitvi obstoječega prometnega davka s prometnim davkom v skladu s sistemom pobiranja davka na dodano vrednost) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), v členu 15(4) določa:

„Odbitek davka se opravi glede na namembnost blaga in storitev, ko se davek obračuna podjetniku ali ko nastane obveznost obračuna davka. Če se takrat, ko podjetnik začne uporabljati blago in storitve, izkaže, da je odbil davek, ki je obračunan za to blago ali storitve, v obsegu, ki je večji ali manjši od obsega, do katerega bi bil upravičen glede na uporabo blaga ali storitev, s tem trenutkom nastane njegova obveznost plačila preveč odbitega davka. Obračunani davek se plača v skladu s členom 14. Del davka, ki ga je bilo mogoče odbiti, a se ni odbil, se mu vrne na podlagi zahtevka.“

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (uredba za izvajanje zakona o DDV) z dne 12. avgusta 1968 (Stb. 1968, št. 423) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: izvedbena uredba), v členu 12(2) in (3) določa:

„2. Popravek iz člena 15(4) [zakona o DDV] se opravi na podlagi podatkov davčnega obdobja, v katerem je podjetnik začel uporabljati blago ali storitve.

3. V davčni napovedi za zadnje davčno obdobje referenčnega davčnega leta je treba popravek odbitka opraviti na podlagi podatkov, ki se nanašajo na celotno davčno leto.“

13 Člen 13 izvedbene uredbe določa:

„1. Ob odstopanju od člena 11 se pri odbitku naslednje upošteva ločeno:

- (a) nepremičnine in pravice v zvezi s takimi nepremičninami;
- (b) premičnine, ki jih podjetnik odpiše glede davka od dohodka ali davka od dohodka pravnih oseb ali ki bi jih lahko odpisal, če bi bil zavezanec za tak davek.

2. V zvezi z nepremičninami in pravicami v zvezi s takimi nepremičninami je treba popravke odbitkov opraviti v vsakem od devetih davčnih let po letu, v katerem je podjetnik začel uporabljati zadevno premoženje. Popravek se vsakokrat nanaša na desetino plačanega vstopnega davka, pri čemer se upoštevajo podatki za referenčno davčno leto, in se opravi v okviru obračuna davka za zadnje davčno obdobje obdavčitve tega davčnega leta.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

14 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zgradila nepremičninski kompleks, sestavljen iz sedmih stanovanj, za stanovanjsko rabo na zemljišču, katerega lastnica je. Gradbena dela so se začela leta 2013, ta kompleks pa je prevzela julija naslednjega leta.

15 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je neposredno in v celoti odbila DDV, ki ji je bil v poslovnem letu 2013 obračunan za izgradnjo navedenega kompleksa, saj je bil takrat ta kompleks namenjen obdavčljivi uporabi.

16 Od 1. avgusta 2014 je tožeča stranka v postopku v glavni stvari štiri od sedmih stanovanj tega nepremičninskega kompleksa oddala v najem, ki je oproščen DDV, medtem ko so druga tri stanovanja leta 2014 ostala nezasedena.

17 Zaradi te oprostitve je morala tožeča stranka v postopku v glavni stvari z obračunom izvesti popravek DDV in tako v skladu s členom 15(4), drugi in tretji stavek, zakona o DDV v enkratnem znesku plačati celotni del tega davka, ki se nanaša na ta štiri stanovanja, za obdobje, v katerem so bila zasedena, v skupnem znesku 79.587 EUR.

18 Ker pa je tožeča stranka v postopku v glavni stvari menila, da člen 187 Direktive o DDV nasprotuje členu 15(4) zakona o DDV v delu, v katerem ta zakon določa, da je treba ob začetku uporabe investicijskega blaga izvesti popravek celotnega začetnega odbitka, je zoper popravek, ki ga je morala opraviti, vložila pritožbo.

19 Ker je bila ta pritožba zavrnjena, je tožeča stranka v postopku v glavni stvari pri rechtbank Noord-Holland (sodišče v Severni Holandiji, Nizozemska) vložila tožbo zoper odločbo o zavrnitvi omenjene pritožbe, ki je bila prav tako zavrnjena kot neutemeljena. Zato je zoper sodbo tega sodišča vložila pritožbo na Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu, Nizozemska).

20 Ker je Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu) pritožbo tožeče stranke v postopku v glavni stvari s sodbo z dne 11. januarja 2017 zavrnilo, je ta zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču, Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske), vložila kasacijsko pritožbo, pri čemer je ponovila trditev, da je enkratni popravek začetnega odbitka po prvi uporabi investicijskega blaga v nasprotju s členom 187 Direktive o DDV in da bi bilo treba popravek, ki ga je morala izvesti, razporediti na več let.

21 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali členi od 184 do 187 Direktive [o DDV] nasprotujejo nacionalnemu mehanizmu popravkov za investicijsko blago, s katerim je določena razporeditev popravka na več let, pri čemer se v letu

prve uporabe – ki je tudi prvo leto popravka – prilagodi (popravi) celotni znesek za?etnega odbitka za to investicijsko blago, ?e se pri prvi uporabi blaga ugotovi, da ta za?etni odbitek odstopa od odbitka, do katerega je dav?ni zavezanec upravi?en glede na dejansko uporabo investicijskega blaga?

?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

2. Ali je treba ?len 189(b) ali (c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da v prvem vprašanju navedeni enkratni popravek za?etnega odbitka v prvem letu obdobja popravka pomeni ukrep, ki ga [Kraljevina] Nizozemska sme sprejeti za izvajanje ?lena 187 Direktive [o DDV]?”

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero se za investicijsko blago uvaja sistem popravka, v skladu s katerim se popravek razdeli na ve? let, pri ?emer se v letu prve uporabe zadevnega blaga, ki ustreza tudi prvemu letu popravka – ?e se ob tej prvi uporabi izkaže, da ta odbitek ne ustreza odbitku, do katerega bi bil dav?ni zavezanec upravi?en na podlagi dejanske uporabe tega blaga – celotni za?etni odbitek za to blago popravi v enkratnem znesku.

23 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 izstopni davek ne more pobrati, vstopni davek pa ne odbiti (sodbi z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 24, in z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 30).

24 Iz ?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, in drugi?, da se zadevno blago in storitve uporabljajo za namene njenih obdav?enih transakcij (sodbi z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 52, in z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134 to?ka 33).

25 Uporaba blaga ali storitev, oziroma predvidena uporaba blaga ali storitev, dolo?a obseg za?etnega odbitka, do katerega je dav?ni zavezanec upravi?en in obseg kakršnih koli popravkov v naslednjih obdobjih (glej v tem smislu sodbi z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 54 in navedena sodna praksa, in z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, to?ka 29).

26 Mehanizem popravkov je namre? sestavni del sistema odbitkov, vzpostavljenega z Direktivo o DDV, njegov namen pa je izboljšati natan?nost odbitkov DDV, da se zagotovi dav?na nevtralnost, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je zakonodajalec Unije dolo?il na tem podro?ju (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 92 in navedena sodna praksa, in z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, to?ka 37). Na podlagi tega na?ela transakcije, opravljene v predhodni fazi, še naprej omogo?ajo pravico do odbitka samo v delu, v katerem se uporabijo za dobave, ki so predmet DDV. Cilj Direktive o DDV je tako, da se uvede tesna in neposredna zveza med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdav?ene transakcije (sodba z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, to?ki 30 in

31 ter navedena sodna praksa).

27 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člena 184 in 185 Direktive o DDV na splošno določata pogoje, pod katerimi mora nacionalna davčna uprava zahtevati popravek na začetku odbitega DDV, ne določata pa, na kakšen način je treba ta popravek izvesti (sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 26).

28 Člen 186 Direktive o DDV pa državam članicam izrecno nalaga, naj opredelijo pogoje za ta popravek, saj določa, da države članice določijo podrobna pravila za uporabo členov 184 in 185 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 27).

29 Členi od 187 do 189 Direktive o DDV določajo nekatera podrobna pravila za izvedbo popravka odbitka DDV le za investicijsko blago (sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 27).

30 Na prvem mestu je treba v zvezi z nastankom obveznosti popravka ugotoviti, da je ta obveznost v členu 184 Direktive o DDV opredeljena široko, saj se „[z]ačetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“ (sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 32).

31 S tem besedilom niso *a priori* izključeni primeri neupravičenega odbitka davka. Da je obveznost popravka splošna obveznost, je potrjeno z izrecno navedbo seznama izjem v členu 185(2) Direktive o DDV (sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 33).

32 Na podlagi člena 185(1) te direktive je treba tak popravek opraviti zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska odbitka (sodba z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 32).

33 S temi določbami se vzpostavlja ureditev, ki velja za nastanek morebitne pravice davčnega organa, da od davčnega zavezanca zahteva popravek DDV, vključno s popravkom odbitkov v zvezi z investicijskim blagom (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 26).

34 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davčni zavezanec dal zgraditi nepremičninski kompleks, sestavljen iz sedmih stanovanj, in da je DDV v zvezi z gradnjo tega kompleksa odbil zaradi uporabe tega kompleksa za obdavčljive transakcije. Po prevzemu navedenega kompleksa, ki za namene pobiranja DDV pomeni dobavo blaga v smislu nacionalne ureditve, s katero se izvaja možnost iz člena 14(3) Direktive o DDV, je davčni zavezanec štiri od teh stanovanj dal v najem, ki je oproščen DDV.

35 Ker je bil začetni odbitek izražen ob upoštevanju uporabe tega kompleksa za obdavčljive transakcije, je dajanje štirih stanovanj v najem, ki je oproščen DDV, povzročilo spremembo dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri določitvi zneska tega odbitka, in je pripeljalo do tega, da je bil navedeni odbitek višji od odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen na podlagi dejanske uporabe zadevnega blaga.

36 Zato tak položaj spada med primere iz člena 184 in člena 185(1) Direktive o DDV, v katerih mora davčna uprava od davčnega zavezanca zahtevati popravek začetnega odbitka DDV.

37 Zato je treba na drugem mestu ugotoviti, ali popravek začetnega odbitka na dan prve uporabe zadevnega blaga – če se ugotovi, da je bil na ta dan ta odbitek višji od odbitka, do

katerega bi bil davčni zavezanec upravičen ob upoštevanju dejanske uporabe tega blaga – spada v okvir podrobnih pravil za uporabo členov 184 in 185 Direktive o DDV, ki jih mora država članica določiti v skladu s členom 186 te direktive, ali v okvir pravil iz člena 187 Direktive o DDV, ki se nanašajo na investicijsko blago.

38 V zvezi s tem člen 187 Direktive o DDV, ki je napisan tako, da ne dopušča nobenega dvoma o tem, da je zavezujoč (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 26, in sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 24), v odstavku 1, prvi pododstavek, določa, da se za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Vendar člen 187(1), drugi pododstavek, te direktive državam članicam omogoča, da pri popravku upoštevajo obdobje petih let od trenutka prve uporabe blaga. Člen 187(1), tretji pododstavek, določa, da se lahko pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

39 Člen 187(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa, da se letni popravek nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga. Člen 187(2), drugi pododstavek, te direktive določa, da se ta popravek 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, prvi uporabljen.

40 Iz člena 187(1), drugi in tretji pododstavek, navedene direktive je razvidno, da se zadevna država članica lahko odloči, da obdobje popravka – ki je lahko v primeru nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, 20 let – začne teči s prvo uporabo zadevnega investicijskega blaga.

41 Zato člen 187(2) Direktive o DDV določa obveznost – če je država članica uporabila to možnost – da se za vsako dopolnjeno leto do konca obdobja popravka preveri, ali je prišlo do sprememb upravičenosti do odbitka glede na upravičenost do odbitka v letu prve uporabe tega investicijskega blaga, in, če je to tako, da se izvede popravek ustreznega dela DDV, ki je bil obračunan za to investicijsko blago.

42 Iz tega sledi, da je v takem primeru referenčni element pravica do odbitka v letu prve uporabe zadevnega investicijskega blaga, in da se z delnim popravkom iz člena 187 Direktive o DDV upoštevajo spremembe, ki so nastale po tej prvi uporabi, glede na pravico do odbitka v letu prve uporabe.

43 Vendar člen 187 Direktive o DDV ne ureja podrobnih pravil, kako izvesti popravek, če se ob prvi uporabi izkaže, da je pravica do odbitka višja ali nižja od začetnega odbitka.

44 Taka razlaga izhaja tudi iz cilja in namena popravka, določenega v členu 187 in naslednjih Direktive o DDV.

45 Obdobje popravka in delni popravek, ki sta v členu 187 Direktive o DDV določena za investicijsko blago, je namreč mogoče pojasniti in upravičiti zlasti s tem, da se to blago uporablja v obdobju več let, v katerem se lahko njegova uporaba spreminja (glej v tem smislu sodbi z dne 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, točka 55, in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25, ter sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 20).

46 Obdobje popravka odbitkov iz člena 187 Direktive o DDV tako omogoča izogibanje nepravilnostim pri računanju odbitkov ter neupravičenim prednostim ali neugodnostim za

davčnega zavezanca, zlasti kadar pride po obračunu – ali, odvisno od primera po datumu prve uporabe – do sprememb dejavnikov, ki so se prvotno upoštevali za določitev zneska odbitkov (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25, in sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 20).

47 Kot pa je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 47 sklepnih predlogov, je logika, ki velja za popravek, ki ga je treba opraviti, kadar do sprememb dejavnikov, ki so se na začetku upoštevali za določitev zneska odbitka, pride med uporabo zadevnega investicijskega blaga, drugačna od logike, ki velja za popravek, ki ga je treba opraviti, če je začetni odbitek nižji ali višji od odbitka, do katerega je davčni zavezanec glede na dejansko uporabo tega upravičen ob njegovi prvi uporabi.

48 Zato določitev podrobnih pravil za izvedbo popravka začetnega odbitka na dan prve uporabe zadevnega investicijskega blaga – če se izkaže, da je bil navedeni odbitek na ta dan višji od odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen ob upoštevanju dejanske uporabe tega blaga – ne spada na področje uporabe člena 187 Direktive o DDV, temveč v okvir podrobnih pravil za uporabo členov 184 in 185 te direktive, ki jih morajo države članice določiti na podlagi člena 186 navedene direktive.

49 V zvezi s tem je treba na tretjem mestu spomniti, da morajo države članice pri izvajanju svoje diskrecijske pravice pri sprejemanju podrobnih pravil za uporabo členov 184 in 185 Direktive o DDV upoštevati namen in sistematiko te direktive ter zlasti načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV (glej po analogiji sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točki 35 in 36, in z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 58 in navedena sodna praksa).

50 Poudariti pa je treba, prvič, da je nacionalna ureditev, ki, tako kot nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, temelji na datumu začetka uporabe investicijskega blaga kot referenčnem datumu za presojo, ali začetni odbitek DDV ustreza sistemu, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen ob upoštevanju dejanske uporabe tega blaga, in ki določa, da je davčni zavezanec na ta datum dolžan plačati ves presežni odbitni davek, če je bil začetni odbitek višji od tistega, do katerega je bil upravičen, v skladu z načelom davčne nevtralnosti, kot je povzeto v točki 26 te sodbe, saj iz tega načela izhaja zahteva, da je treba neupravičene odbitke vsekakor popraviti (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 38).

51 Po drugi strani ta nacionalna ureditev ne preprečuje delnih popravkov, ki so posledica sprememb, nastalih po prvi uporabi tega blaga, kot to določa člen 187 Direktive o DDV.

52 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je namreč razvidno, da mora podjetnik v skladu s členom 13 izvedbene uredbe po prvem obdobju popravka po koncu vsakega od devetih poznejših davčnih let na podlagi informacij, ki se nanašajo na to poznejše davčno leto, preveriti, ali je prišlo do sprememb uporabe zadevnega investicijskega blaga v primerjavi s prvim obdobjem popravka, in, če je to tako, se ta popravek v vsakem od teh devetih obračunskih obdobj opravi glede ene desetine DDV, ki ga je ta podjetnik plačal v zvezi s pridobitvijo tega investicijskega blaga.

53 Na tretjem in zadnjem mestu je treba poudariti, da ugotovitve, da podrobna pravila za izvedbo popravka za letnega odbitka na dan prve uporabe investicijskega blaga – se se ugotovi, da je bil na ta dan ta letni odbitek višji od odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen ob upoštevanju dejanske uporabe tega blaga – ne spadajo v okvir člena 187 Direktive o DDV, ni mogoče ovreči z ugotovitvami iz sklepa z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 Res je, da je Sodišče v tem sklepu menilo, da člen 187 Direktive o DDV nasprotuje sistemu, ki dovoljuje popravke odbitkov v obdobju, krajšem od petih let, in zato tudi sistemu enkratnega popravka, na kakršnega se je sklicevala tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi, v kateri je bil sprejet ta sklep (sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 27).

55 Vendar je Sodišče, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 61 sklepnih predlogov, do te ugotovitve prišlo na podlagi pravnih in dejanskih okoliščin, ki niso enake okoliščinam, ki izhajajo iz uporabe nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari. V zadevi, v kateri je bil izdan sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13 (EU:C:2014:1750), je bilo namreč, prvič, zadevno investicijsko blago najprej namenjeno opravljanju dejavnosti, v zvezi s katero DDV ni mogoče odbiti, in nato opravljanju dejavnosti, v zvezi s katero je to mogoče. Drugič, do spremembe namembnosti tega blaga je prišlo, ko se je to blago že uporabljalo za dejavnosti, za katere ni priznana pravica do odbitka (sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točki 12 in 13).

56 To pa ne velja za postopek v glavni stvari, v okviru katerega je do spremembe namembnosti zadevne nepremičnine prišlo ob prvi uporabi te nepremičnine.

57 Poleg tega, kot izhaja iz točk 51 in 52 te sodbe, ureditev iz postopka v glavni stvari ne preprečuje delnih popravkov zaradi sprememb, nastalih po prvi uporabi tega blaga, kot to določa člen 187 Direktive o DDV.

58 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 184 do 187 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero se za investicijsko blago uvaja sistem popravka, v skladu s katerim se popravek razdeli na več let, pri čemer se v letu prve uporabe zadevnega blaga, ki ustreza tudi prvemu letu popravka – se se ob tej prvi uporabi izkaže, da ta odbitek ne ustreza odbitku, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen na podlagi dejanske uporabe tega blaga – celotni letni odbitek za to blago popravi v enkratnem znesku.

Drugo vprašanje

59 Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje na drugo postavljeno vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člene od 184 do 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero se za investicijsko blago uvaja sistem popravka, v skladu s katerim se popravek razdeli na več let, pri čemer se v letu prve uporabe zadevnega blaga, ki ustreza

tudi prvemu letu popravka – če se ob tej prvi uporabi izkaže, da ta odbitek ne ustreza odbitku, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen na podlagi dejanske uporabe tega blaga – celotni začetni odbitek za to blago popravi v enkratnem znesku.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.