

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

CHRISTINE STIX-HACKL,

predstavljeni 15. septembra 2005¹(1)

Zadeva C-184/04

Uudenkaupungin kaupunki

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Korkein Hallinto-oikeus [Finska])

„Šesta direktiva o DDV – Odbitek vstopnega davka – Popravki – Investicijsko blago – Nepremičnine“

I – Uvodne opombe

1. V tem postopku finski Korkein Hallinto-oikeus naproša Sodišče za razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva) glede popravkov odbitkov vstopnega davka na investicijsko blago v obliki nepremičnin.
2. V bistvu gre za vprašanje, ali se v smislu Šeste direktive lahko dovoli popravek odbitka vstopnega davka na investicijsko blago, če se nepremičnina najprej uporablja za namene oproščene transakcije in nato obdavčljive transakcije.

II – Pravni okvir

A – Šesta direktiva

3. Člen 5(6) določa:

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

4. Člen 6 z naslovom „Opravljanje storitev“ določa:

„(2) Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

- a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;
- b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za

zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

5. Člen 13 z naslovom „Oprostitve na ozemlju države“ določa:

„B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitijo:

[...]

b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin

[...]

C. Izbire

Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih: a) dajanja v najem in lizing nepremičnin [...]

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.“

6. Člen 17 z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ določa:

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

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

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec,

[...]

(6) Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

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

7. Člen 20 z naslovom „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; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti

ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

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

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

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 20 let.

[...]

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

B – Nacionalna ureditev

8. Direktiva je bila na Finskem v notranje pravo prenesena s finskim zakonom o davku na dodano vrednost (Arvonlisäverolaki; v nadaljevanju: AVL). Določbe v zvezi z davčno obravnavo dajanja v najem nepremičnin so navedene v členih od 27 do 30 AVL. V skladu s členom 27(1) AVL je davka oproščena odsvojitev nepremičnin, kakor tudi lizing, najem nepremičnin, ustanovitev zemljiške služnosti ali druge primerljive pravice na nepremičninah.(4) V nasprotju z navedenim člen 30 AVL določa, da lahko davčni zavezanec zahteva, da postane davčni zavezanec za davek na dodano vrednost pri prenosu pravice do uporabe nepremičnine.

9. V skladu s členom 106 AVL, ki se nanaša na odbitke v okviru opravljanja storitev gradnje, lahko lastnik nepremičnine, ki je zahteval, da postane davčni zavezanec za davek na dodano vrednost na podlagi člena 30 tega zakona, na celoma opravi odbitek za storitve in izdelke, ki jih je nabavil, preden je zahteval, da postane davčni zavezanec, za namene obdavčljivega dajanja v najem navedene nepremičnine. Pogoji je, da je lastnik nepremičnine izbiro za obdavčitev uveljavljal v roku šestih mesecev od začetka obratovanja zadevne nepremičnine. Pravica do odbitka na podlagi te določbe se nanaša samo na novogradnje ali bistveno izboljšanje nepremičnine.

10. Na podlagi AVL ni možen popravek odbitkov v zvezi z nakupom nepremičnine, novogradnjo ali obnovo ali drug popravek v korist davčnega zavezanca, kar velja tudi v primeru, kot je obravnavani, ko je bila zahteva za obdavčitev predložena po izteku zgoraj omenjenega roka, pri čemer se je nepremičnina prvotno uporabljala za oproščeno transakcijo in kasneje za obdavčljivo transakcijo.

III – Dejansko stanje, spor v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11. Mesto Uusikaupunki (v nadaljevanju: Uusikaupunki) je prenovilo nepremičnino, katere lastnik je bilo, in jo dalo v najem finski državi, en del od 1. junija 1995 in drugi del od 1. septembra istega leta. Mesto je od 31. avgusta 1995 dalo v najem podjetju, ki je bilo davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, tudi industrijsko halo, ki jo je samo zgradilo.

12. Uusikaupunki je na podlagi člena 30 AVL vložilo zahtevo na regionalni davčni urad jugozahodne Finske v zvezi z davčno obveznostjo plačila davka na dodano vrednost za ti dve

transakciji. Davčna uprava je kot zaetek veljavnosti davne obveznosti določila 4. april 1996, tj. datum vložitve zahteve, ker zahteva ni bila predložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja nepremnine po koncu gradbenih del.

13. Uusikaupunki je z zahtevama dne 8. septembra 1998 in 30. marca 2000 na podlagi člena 20 Šeste direktive od davne uprave zahteval vračilo davka na dodano vrednost, vsebovanega v obnovitvenih in gradbenih stroških za obdobja 1996, 1997, 1998 in 1999. Zahtevana vsota se je zvišala na 1.651.653 FIM, skupaj s predpisanimi obrestmi.

14. Z odločbo z dne 3. maja 2000 je regionalni davni urad zavrnil ti zahtevi Uusikaupunki z obrazložitvijo, da popravki odbitkov vstopnega davka na podlagi člena 20 Šeste direktive niso možni. Lastnik nepremnine, ki je na podlagi člena 30 AVL zahteval, da postane dani zavezanec, lahko odbitek vstopnega davka za storitve in izdelke, ki jih je kupil, preden je zahteval, da postane dani zavezanec, za namene obdavčljivega dajanja v najem navedene nepremnine oziroma davka, ki ga je plačal za v ta namen izvedene gradbene storitve, na podlagi člena 106 AVL uveljavlja samo, če je izbiro za obdavčitev s tem davkom uveljavljal v roku šestih mesecev od začetka obratovanja nepremnine.

15. Uusikaupunki je pri Hallinto-oikeus (helsinškim upravnim sodiščem) zoper odločbo regionalnega davnega urada vložilo tožbo, ki pa je bila zavrnjena. Uusikaupunki je tako vložilo pritožbo proti tej sodbi pri Korkein hallinto-oikeus (finsko vrhovno upravno sodišče).

16. V tem postopku gre po izvajanjih Korkein hallinto-oikeus za vprašanje, ali so določbe AVL o zahtevi za obdavčitev dajanja v najem nepremnin v nasprotju z določbami Šeste direktive, ki se nanašajo na pravico odbitka vstopnega davka. Odločitev predložitvenega sodišča je odvisna od razlage Šeste direktive, zlasti člena 20 o popravkih odbitkov vstopnega davka. Po mnenju predložitvenega sodišča ni sporno, da je mesto Uusikaupunki v okviru dobav za namene bistvene izboljšave nepremnin in novogradnje delovalo kot dani zavezanec in da so bile te dobave opravljene v okviru gospodarske dejavnosti mesta.

17. Zaradi tega je Korkein Hallinto-oikeus Sodišču Evropskih skupnosti s sklepom z dne 16. aprila 2004, ki ga je sodno tajništvo prejelo 19. aprila 2004, v zvezi z zadevo, ki jo obravnava, v postopek predhodnega odločanja predložilo naslednja vprašanja:

1. Ali je treba člen 20 Direktive 77/388/EGS razlagati tako, da so popravki odbitkov v skladu s tem členom obvezni za državo članico glede investicijskega blaga, razen če člen 20(5) določa drugače?

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

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

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

IV – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

18. S prvim vprašanjem za predhodno določanje želi predložitveno sodišče vedeti, ali je treba člen 20(2) Šeste direktive razlagati tako, da so popravki odbitkov v skladu s tem členom obvezni za državo članico glede investicijskega blaga, razen če člen 20(5) določa drugače, oziroma, ali Šesta direktiva to določa zgolj fakultativno.

19. V zvezi z ozadjem tega vprašanja je treba pripomniti, da v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča v predložitvenem sklepu AVL ne določa postopka popravka za investicijsko blago.

A – Bistvene navedbe udeležencev postopka

20. Finska vlada zastopa stališče, da možnost popravka odbitka vstopnega davka na podlagi člena 20 Šeste direktive ni obvezna iz več razlogov. Prvič; popravek na podlagi člena 20 predstavlja alternativo določbam člena 5(6) in člena 6(2) Šeste direktive, ki se nanašata na obdavčitev dobav blaga in opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za zasebno rabo. Oba mehanizma obdavčitve zasledujeta v bistvu podobne cilje in jih tudi ni možno hkrati uporabiti za isto dejansko stanje. Drugič; države članice lahko na podlagi člena 20(4) Šeste direktive opredelijo pojem „investicijskega blaga“ in iz direktive ne izhaja, da pojem „investicijskega blaga“ nujno vključuje storitve gradnje. Tretjič; člen 20(5) Šeste direktive državam članicam dopušča, da v določenih okoliščinah, ki so podane v primeru Finske, ne uporabijo določb, ki se nanašajo na popravek odbitka vstopnega davka.

21. Uusikaupunki, Komisija in italijanska vlada zastopajo stališče, da člen 20 Šeste direktive obvezno predpisuje postopek popravka za investicijsko blago.

B – Presoja

22. Najprej je treba spomniti, da je na podlagi člena 249(3) ES direktiva za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, in da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso sprejeti vse potrebne ukrepe za popoln in učinkovit prenos direktive.(5)

23. Člen 20(2) Šeste direktive določa, da se „za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.“

24. Kot so pravilno ugotovili Uusikaupunki, italijanska vlada in Komisija, ta določba ne omogoča zaključka, da državam članicam ni treba priznati popravka za investicijsko blago. Tudi dejstvo, da člen 20(5) Šeste direktive določa natančne pogoje, pod katerimi lahko država članica izjemoma opusti uporabo odstavkov 2 in 3 tega člena o popravkih za investicijsko blago, potrjuje to ugotovitev.

25. Poleg tega se ni možno strinjati s trditvami finske vlade glede člena 5(6) in člena 6(2) Šeste direktive. Iz tega, da te določbe Šeste direktive o uporabi blaga ali opravljanju storitev za zasebno rabo podjetnika delno zasledujejo enake cilje kot popravek in se lahko pod določenimi okoliščinami nanašajo na isto dejansko stanje, kot navaja finska vlada, še ne izhaja, da državi članici ni treba določiti popravka za investicijsko blago. Oba mehanizma se ne prekrivata v tolikšni meri, da bi ju lahko šteli za „alternativna“ mehanizma, temveč lahko do prekrivanja pride samo v določenih primerih „zasebne rabe“ blaga ali storitev.

26. Če zaradi morebitnih prekrivanj pride do praktičnih težav pri uporabi, kot je navedla finska vlada, je treba te reševati ob upoštevanju načela, na katerih temelji Šesta direktiva, kot na primer

načela zagotavljanja nevtralnosti davka na dodano vrednost. Navedene težave pa po mojem mnenju ne odvezujejo države članice obveznosti določitve popravkov za investicijsko blago na podlagi člena 20(2) Šeste direktive.

27. Poleg tega popravek odbitka vstopnega davka na podlagi člena 20 Šeste direktive – za razliko od ureditve obdavčitve uporabe blaga in opravljanja storitev za zasebno rabo – predstavlja nujno dopolnitev pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 Šeste direktive, katerega namen je, da podjetnika v celoti razbremeni davka na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru opravljanja svoje gospodarske dejavnosti in s tem zagotavljanje nevtralnosti davka na dodano vrednost.(6)

28. S tem ko postopek popravka med drugim omogoča upoštevanje sprememb okoliščin, ki so se upoštevale pri prvotni določitvi odbitka vstopnega davka, kar je še posebej pomembno pri investicijskem blagu, ki daljše časovno obdobje predstavlja premoženje podjetja(7), postopek popravka prispeva k večji natančnosti odbitka vstopnega davka.

29. Kar zadeva člen 20(5) Šeste direktive, se prvo vprašanje za predhodno odločanje očitno ne nanaša na to, ali so v obravnavanem primeru izpolnjeni pogoji za uporabo te izjeme.

30. Glede na navedeno predlagam, da se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da ob upoštevanju določb odstavka 5 tega člena državam članicam nalaga, naj predvidijo popravke odbitkov davka na dodano vrednost v zvezi z investicijskim blagom.

V – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

31. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče v bistvu vedeti, ali je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da se popravki uporabijo tudi takrat, kadar se je investicijsko blago, v tem primeru nepremičnina, sprva uporabljalo za oproščeno dejavnost, ki je v celoti neodbitna, in je bilo šele pozneje uporabljeno za obdavčljivo dejavnost, tako da se lahko odbije davek na dodano vrednost, ki ga vsebuje investicijsko blago.

A – Bistvene navedbe udeležencev postopka

32. *Uusikaupunki* in *Komisija* zastopata stališče, da je treba v obravnavanem primeru uporabiti popravek odbitka vstopnega davka. V skladu s sodno prakso Sodišča, zlasti sodbo Lennartz(8), je odločilno, ali se je nabava blaga ali storitev za investicijsko blago opravila v okviru obdavčljive dejavnosti. Neposredna uporaba blaga za obdavčljivo dejavnost ni predpostavka za uporabo člena 20(2) Šeste direktive. V obravnavanem primeru so se obnovitvena in gradbena dela izvajala za davčnega zavezanca, četudi so bile sporne transakcije sprva izvzete iz davčne obveznosti.

33. Finska vlada navaja, da se sodba Lennartz(9) nanaša zgolj na en primer, v katerem država članica uporabi popravek odbitkov vstopnih davkov na podlagi člena 20(2) Šeste direktive. Sodišče pa se ni opredelilo do vprašanja uporabe odbitka vstopnega davka v primeru, ko se v državi članici, kot na Finskem, uporabi izključno člen 17, ki se nanaša na nastanek in obseg pravice do odbitka vstopnega davka, in ne člen 20 o njegovem popravku. V teh okoliščinah je treba pravico do odbitka vstopnega davka presojati izključno na podlagi okoliščin, ki so obstajale v trenutku pridobitve vstopnih storitev. Če ta pridobitev izhaja iz oproščene dejavnosti, pravica do odbitka vstopnega davka ne nastane.

34. *Italijanska vlada* meni, da popravek odbitkov vstopnega davka na podlagi člena 20 Šeste direktive v primeru, kot je obravnavani, ni mogoče uporabiti. Države članice bi lahko namreč takšen popravek izključile, če bi bila sprememba pravice do odbitka vstopnega davka posledica

zavestne določitve davčnega zavezanca.

B – Presoja

35. Najprej je treba opozoriti na zvezo med nastankom pravice do odbitka vstopnega davka in uporabo popravka odbitka vstopnega davka.

36. Kot je že ugotovilo Sodišče, iz sistema Šeste direktive in besedila člena 20(2) navedene direktive izhaja, da je namen te določbe določiti zgolj postopek za izračun popravka odbitka vstopnega davka; zaradi tega sama na more ustvariti pravice do odbitka vstopnega davka niti ne more spremeniti davka, ki ga je davčni zavezanec plačal v zvezi z neobdavčenimi transakcijami, v odbitni davek v smislu člena 17.(10)

37. Zato je uporaba mehanizma popravka odvisna od tega, ali je nastala pravica do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 Šeste direktive.

38. Na podlagi člena 17(1) nastane pravica do odbitka vstopnega davka v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Na podlagi člena 10(2) Šeste direktive ta trenutek sovпада s trenutkom, ko je blago dobavljeno ali ko so storitve opravljene.(11)

39. V skladu z ustaljeno sodno prakso je obstoj pravice do odbitka vstopnega davka odvisen od tega, ali oseba, ki kupuje blago ali pridobiva storitve, v tem trenutku nastopa kot davčni zavezanec, torej blago pridobiva za namene opravljanja gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Šeste direktive, pri čemer gre za dejansko vprašanje, ki se presoja glede na okoliščine posameznega primera.(12)

40. V obravnavanem primeru predložitveno sodišče šteje za nesporno, da je Uusikaupunki gradbena in obnovitvena dela na spornem investicijskem blagu izvajala v okviru svoje gospodarske dejavnosti kot davčni zavezanec.

41. Zaradi tega je treba ugotoviti, da je v obravnavanem primeru izpolnjen pogoj lastnosti davčnega zavezanca kot predpostavke za nastanek pravice do odbitka vstopnega davka, od katere je odvisna uporaba mehanizma popravka.

42. Za blago ali storitve plačan davek na dodano vrednost se lahko odbije samo, če se to blago ali storitve uporabljajo za obdavčljive dejavnosti.(13)

43. Po mojem mnenju dejstvo, da se je investicijsko blago, na katerem so bila izvedena gradbena in obnovitvena dela, sprva uporabljalo za neobdavčene transakcije in šele pozneje zaradi izvajanja pravice do izbire za obdavčene transakcije, ne nasprotuje pravici do odbitka vstopnega davka in s tem uporabi popravka prvotnega odbitka vstopnega davka.

44. Dejansko ali nameravano uporabo blaga ali storitev je namreč, kot je ugotovilo Sodišče v sodbi Lennartz, treba ločiti od njihove uporabe s strani davčnega zavezanca in določa samo obseg odbitka vstopnega davka, do katerega je upravičen davčni zavezanec na podlagi člena 17, kakor tudi obseg morebitnih popravkov med obdobji, ki temu sledijo. Sodišče je v tej sodbi prav tako ugotovilo, da torej „takojšnja uporaba blaga za obdavčene ali neobdavčene transakcije sama po sebi ni pogoj za uporabo člena 20(2).“(14)

45. Zaradi tega menim, da je popravek na podlagi tega člena na celoma možno uporabiti tudi v obravnavanem primeru, v katerem se je investicijsko blago sprva uporabljalo v okviru neobdavčene dejavnosti in šele kasneje za namene obdavčljive dejavnosti, če so bile sporne vstopne dobave – torej blago in storitve za investicijsko blago – pridobljene s strani davčnega zavezanca.(15)

46. Ker se investicijsko blago, ki vsebuje davek na dodano vrednost, ki ga je Uusikaupunki plačalo za gradbena in obnovitvena dela, prvotno v nobenem delu ni uporabilo za namene obdavčljivih transakcij, obseg prvotnega odbitka vstopnega davka znaša nič. Kasnejšo spremembo dejavnikov, ki so se sprva upoštevali pri določitvi zneska odbitka vstopnega davka, zlasti uporaba za obdavčljive transakcije, je torej treba upoštevati v skladu s predhodnimi izvajanjem v okviru popravka, tako da se na ta način, kolikor je mogoče, zagotavlja skladnost med obsegom obdavčljivih dejavnosti in zahtevo za odbitek vstopnega davka. Ta rešitev je v skladu z že omenjenim ciljem ureditve odbitka vstopnega davka, da se podjetnika v celoti razbremeni davka na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru gospodarske dejavnosti, in se s tem zagotovi nevtralnost davka na dodano vrednost.(16)

47. Neuporaba mehanizma popravka v primeru, ko se je investicijsko blago sprva uporabilo za namene neobdavčenih transakcij in kasneje za namene obdavčljivih transakcij, bi imela za posledico, da bi za blago in storitve, katerih vrednost je vsebovana v investicijskem blagu, veljala večkratna obdavčitev z davkom na dodano vrednost, kar je v nasprotju z načelom nevtralnosti.

48. Glede na navedeno predlagam, da se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 20 Šeste direktive razlagati tako, da se popravek uporabi tudi v položaju, v katerem je bilo investicijsko blago, v obravnavanem primeru nepremičnina, namenjeno najprej za neobdavčeno dejavnost, na podlagi katere davek ni odbiten, nato pa se je uporabljalo za namene obdavčljive dejavnosti.

VI – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

49. V okviru tretjega vprašanja za predhodno odločanje je treba upoštevati, da je po AVL odbitek davka na dodano vrednost na nepremičninske investicije, opravljene pred uveljavljanjem pravice do izbire, izključen, če zahteva, predložena za to izbiro, ni bila vložena v roku šestih mesecev.

50. Tretje vprašanje se v bistvu nanaša na to, ali je treba člen 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive razlagati tako, da državi članici, ki svojim davkoplačevalcem dovoli pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, dopušča, da v celoti izključi odbitek davka na dodano vrednost na nepremičninske naložbe, ki se opravijo pred uveljavljanjem pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, če ta zahteva, ni bila vložena v roku šestih mesecev.

A – Bistvene navedbe udeležencev postopka

51. Finska in italijanska vlada menita, da člen 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive dopušča omejitev pravice do odbitka vstopnega davka, kot jo določa finska zakonodaja.

52. Finska vlada navaja, da lahko države članice v skladu z določbo člena 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive omejijo pravico do odbitka vstopnega davka. Namen izbire za davčno obveznost je v tem, da se omogoči odbitek vstopnega davka za stroške, povezane z nepremičninami. Možnost, da države članice omejijo obseg pravice do izbire, nujno vpliva na pravico do odbitka vstopnega davka za stroške, povezane z nepremičninami.

53. Italijanska vlada izhaja iz tega, da pravica do izbire davčne obveznosti ne pomeni nujno pravice do odbitka vstopnega davka za nabave v preteklosti. Posledično torej vpliva samo na bodoče nabave. Na podlagi člena 13(C) in zlasti člena 18(3) Šeste direktive pa lahko države članice določijo retroaktiven učinek pravice do izbire, ki se nanaša na obdavčitev oddaje nepremičnin v najem, vendar k temu niso zavezane.
54. Uusikaupunki in Komisija zastopata stališče, da člen 13(C) državam članicam ne dopušča omejitve pravice do odbitka vstopnega davka glede nepremičninskih investicij, tako da bi bila pod določenimi pogoji v celoti izključena.
55. Uusikaupunki v svoji razlagi člena 13(C) Šeste direktive razlikuje med možnostjo, da država članica omeji obseg pravice do izbire na eni strani in podrobno določitvijo pogojev za njeno uporabo na drugi strani. Po mnenju Uusikaupunki je vprašanje obsega pravice do izbire v obravnavanem primeru nepomembno, saj ni sporno, da je Uusikaupunki imelo pravico do izbire, ki jo je uporabilo. Kar zadeva podrobno določitev pogojev uporabe pravice do izbire, Finska ne dopušča takšne omejitve pravice do odbitka vstopnega davka, da bi bila v celoti izključena.
56. Komisija pretežno sledi temu mnenju in pojasni, da se od trenutka, ko je davčni zavezanec izkoristil pravico do odbitka vstopnega davka na podlagi notranjega prava, avtomatično uporabijo členi od 17 do 20 Šeste direktive. Glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča države članice v tem primeru ne bi mogle omejiti pravice do odbitka vstopnega davka.
- B – Presoja**
57. Šesta direktiva določa pod naslovom X (členi od 13 do 16) različne primere oprostitve, med katere na podlagi člena 13(B), črka b, med drugim sodi lizing ali dajanje v najem nepremičnin.
58. Člen 13(C), prvi odstavek, črka a, pa določa, da lahko države članice s tem, da dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev, obdavčitev „ponovno uvedejo“.
59. Na podlagi člena 13(C), drugi odstavek, lahko države članice omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.
60. Sodišče je ugotovilo, da lahko države članice na podlagi te možnosti davkoplačevalcem, ki sodijo pod davčne oprostitve Šeste direktive, dovolijo, da se v vseh primerih, v določenih mejah ali tudi pod določenimi pogoji, odrečejo oprostitvi.(17)
61. V skladu s sodno prakso Sodišča iz navedenega izhaja, da imajo države članice v okviru določb člena 13(B) in (C) Šeste direktive širok manevrski prostor.(18)
62. V zvezi s tem se mi najprej zdi pomembno izpostaviti, da se s členom 13(C) državam članicam priznava upravičenost in s tem povezan manevrski prostor nanašata na to, da se njenim davkoplačevalcem omeji pravica do izbire obdavčitve ali pa tudi ne.(19)
63. Tako lahko pritrdimo Komisiji, da člen 13(C), ki se nanaša na obdavčitev, tako državam članicam naenkrat ne more služiti kot podlaga za neposredno omejitev drugih določb Šeste direktive oziroma pravic, kot je pravica do odbitka vstopnega davka.

64. V obravnavanem primeru dvomim, da popolna izključitev pravice do odbitka – pred izvedbo pravice do izbire – davka na dodano vrednost za investicije v to nepremičnino po poteku roka šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine še sodi v okvir upravičenja držav članic, da na podlagi člena 13(C), drugi odstavek, določijo obseg pravice do izbire za obdavčitev ali podrobno določijo pogoje za njeno uporabo.

65. Države članice v tem okviru sicer lahko urejajo vložitev zahteve in postopek soglasja(20) ter prav tako določijo, da se lizing ali dajanje v najem nepremičnine obdavči šele po vložitvi zahteve in se ne obravnava retroaktivno kot obdavčljiva transakcija. Vendar se popolna izključitev možnosti odbitka, zlasti v okviru popravka davka na dodano vrednost, ki je bil plačan pred vložitvijo zahteve za nepremičninske naložbe, po mojem mnenju ne nanaša več na obdavčitev lizinga in dajanja v najem nepremičnin oziroma obseg pravice do izbire za takšno obdavčitev ali določitev posebnih pogojev za uporabo te pravice.

66. Tudi če bi domnevali, da ta izključitev predstavlja omejitev obsega pravice do izbire ali podroben pogoj za njeno uporabo v smislu člena 13(C), drugi odstavek, je treba upoštevati, da pravica do odbitka na podlagi te določbe ne sme biti neupravičeno omejena.(21)

67. Pri tem je treba upoštevati, da predstavlja temeljni element sistema davka na dodano vrednost, da se pri vseh transakcijah dolguje davek na dodano vrednost z odbitkom zneska davka na dodano vrednost, ki neposredno bremeni različne stroške blaga in storitev.(22)

68. Po mojem mnenju ima tako država članica diskrecijsko pravico, da ne prizna retroaktivnega uveljavljanja pravice do izbire za obdavčitev, če odbitka vstopnega davka ni možno izvesti za obdobje pred uveljavljanjem pravice do izbire. V nasprotju z navedenim menim, da gre za prekomerno omejitev pravice do odbitka in kršitev načela davčne nevtralnosti, če ne obstaja niti možnost, da se za davek na dodano vrednost, ki je bil plačan pred uveljavljanjem pravice do izbire za plačilo davka na dodano vrednost na nepremičninske investicije, izvede v obdobju popravka po uveljavitvi pravice do izbire in v okviru obsega popravka, določenega v členu 20(2).

69. Glede na navedeno predlagam, da se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člen 13(C), drugi odstavek, razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka davka na dodano vrednost na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, če ta zahteva ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

VII – četrto vprašanje za predhodno odločanje

70. Četrto vprašanje za predhodno odločanje se v bistvu nanaša na to, ali bi bilo treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da država članica, ki je davkoplačevalcem dovolila pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnine, lahko izključi odbitek davka na dodano vrednost na nepremičninske investicije, opravljene pred uveljavljanjem pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, če ta zahteva ni bila vložena v roku šestih mesecev.

A – Bistvene navedbe udeležencev postopka

71. Po mnenju *finske vlade* določbe člena 17(6) Šeste direktive državam članicam dopuščajo, da omejijo pravico do odbitka vstopnega davka za nepremišninske investicije na tiste, ki je določen v AVL, kjer je pravica do odbitka izključena v primerih, kot je ta. V skladu s sodno prakso Sodišča samo takšne izključitve, ki se nanašajo na splošno na vso blago ali storitve, niso združljive s Šesto direktivo.

72. *Uusikaupunki* in *Komisija* pa menita, da člena 17(6) v obravnavanem primeru ni mogoče uporabiti. Finske določbe v veliko večji meri zavračajo popravek odbitka vstopnega davka na podlagi člena 20 kot izključitev odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 Šeste direktive.

73. *Italijanska vlada* se opira na njene navedbe k drugemu vprašanju za predhodno odločanje. V skladu z navedenim je Finska s členom 106 AVL davkoplačevalcem priznala pravico do odbitka vstopnega davka, ki je direktiva v bistvu ne predvideva. Zaradi tega se člen 17(6) Šeste direktive uporablja samo v primeru omejitev, ne pa tudi pri razširitvi pravice do odbitka vstopnega davka, in torej v obravnavanem primeru ni pomemben.

B – *Presoja*

74. Na podlagi člena 17(6), drugi pododstavek, lahko države članice „do začetka veljavnosti zgornjih pravil ohranijo vse izključitve“, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive. Pojem „izključitev“ v tem pododstavku se tako navezuje na člen 17(6), prvi pododstavek.(23)

75. Ta določba določa, da Svet sprejme predpise, ki določajo, „kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost“. V skladu z drugo povedjo te določbe davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten „za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo“.

76. Člen 17(6), prvi pododstavek, se tako nanaša na posebne kategorije oziroma vrste izdatkov, in sicer zlasti, vendar ne zgolj, na izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki.(24)

77. Ozadje zgodovine nastanka člena 17(6) po eni strani predstavlja dejstvo, na katerega je opozorila Komisija v obrazložitvi svojega predloga, da se določeni izdatki, četudi so nastali v okviru običajne poslovne dejavnosti, težko delijo glede na poslovno ali zasebno rabo; po drugi strani je treba ugotoviti, da se države članice pri sprejetju Šeste direktive niso mogle sporazumeti o izdatkih, ki se nanašajo na prevoz oseb.(25)

78. Skladno z možnostjo, določeno v členu 17(6), drugi pododstavek, lahko torej države članice začasno ohranijo izključitve odbitka vstopnega davka v zvezi z določenimi vrstami izdatkov, in sicer takšne, ki sodijo pod predpise, ki jih na podlagi člena 17(6), prvi pododstavek, sprejme Svet.

79. Zaradi tega menim tako kot Komisija in *Uusikaupunki*, da „izključitev vstopnega davka“, na katerega se nanaša ta določba, v obravnavanem primeru ni pomembna in s tem neprimerna za utemeljitev izključitve vstopnega davka te vrste. Na podlagi AVL namreč nepremišninske naložbe oziroma stroški gradnje in nakupov, povezani s to nepremišnino, na celoma ne predstavljajo vrste izdatkov, ki jih ni možno odbiti. Člen 102(1), prvi pododstavek, AVL namreč določa, da je davek na dodano vrednost na nepremišninske investicije mogoče odbiti pod pogojem, da je pridobitev opravljena za namen opravljanja obdavčljive dejavnosti in v trenutku, ko se ta izvaja. Popolna izključitev se v obravnavanem primeru nanaša samo na davek na dodano vrednost, ki je bil plačan pred vložitvijo zahteve, če zahteva za obdavčitev ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja nepremišnine. Tako gre, kot izhaja iz mojih izvajanj k prvim trem vprašanjem

za predhodno odločanje, primarno za ureditev popravka v smislu člena 20 Šeste direktive in ne za ureditev odbitka davka na dodano vrednost na podlagi člena 17 te direktive.

80. Zaradi tega je po mojem mnenju treba na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka davka na dodano vrednost na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, če ta zahteva ni bila vložena v roku šestih mesecev.

VIII – časovne omejitve ugotovitev sodbe

A – Bistvene navedbe udeležencev postopka

81. Finska vlada Sodišču za primer, če ne uspe s svojimi utemeljitvami, predlaga časovno omejitev ugotovitev te sodbe na obdobje po razglasitvi sodbe. Pri tem se sklicuje na nejasnost spornih določb ter na praktične težave, ki so povezane z retroaktivno uporabo. Finska vlada je zlasti na ustni obravnavi navedla, da je ravnala v dobri veri. Pri tem je v razmislek navedla, da je bila finska ureditev leta 1995 obravnavana v okviru zasedanj odbora za davek na dodano vrednost in da niti Komisija niti druge države članice tej ureditvi niso ugovarjale.

82. Komisija ne vidi razloga za časovno omejitev ugotovitev sodbe. Potrdila pa je, da je bila finska ureditev omenjena na dveh zasedanjih leta 1995. Nekatere države članice so na tem zasedanju izrazile pomisleke glede združljivosti finske ureditve o odbitku v zvezi z investicijskim blagom. Finski vladi je tako bilo znano, da Komisija finske ureditve ne šteje za skladno s Šesto direktivo.

B – Presoja

83. Najprej je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso razlaga posameznega pravila prava Skupnosti, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 234 ES, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, tako kot bi se moralo razumeti in uporabljati od začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišča morajo uporabiti in lahko uporabijo pravilo, ki je bilo predmet take razlage, tudi za pravna razmerja, ki so nastala in so se oblikovala, preden je Sodišče odločilo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, če so tudi sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču.(26)

84. V skladu z ustaljeno sodno prakso sme Sodišče le izjemoma z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je del pravnega reda Skupnosti, omejiti možnost katere koli zadevne osebe, da bi se sklicevala na določbo, ki jo je samo razložilo, z namenom izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri.(27)

85. Sodišče je takšno omejitev torej določilo samo pod določenimi pogoji, in sicer, če na eni strani obstaja nevarnost resnih gospodarskih motenj, ki so zlasti povezane z velikim številom pravnih razmerij, v katera se je vstopalo v dobri veri, da je sporna ureditev veljavna, in če se je po drugi strani izkazalo, da so posamezniki in nacionalni organi ravnali v nasprotju s pravnim redom Skupnosti, ker je obstajala objektivna in pomembna negotovost glede obsega določb prava Skupnosti, ki temur je prispevalo tudi ravnanje drugih držav članic ali Komisije.(28)

86. Izvajanje časovne omejitve s strani Sodišča je torej odvisno od preizkusa obstoja resnih gospodarskih motenj in dobre vere prizadetih.(29)

87. V obravnavanem primeru lahko ugotovimo, da se je finska vlada sklicevala zgolj na praktične težave, s katerimi je treba računati v primeru, če se ne bi časovno omejili ugotovitev sodbe,

ne da bi pojasnila, da bi imela sodba za posledico resne gospodarske motnje.

88. Poleg tega ocenjujem, da bi bilo tudi zaradi narave izjeme, ki velja za uporabo možnosti časovne omejitve uinka sodbe s strani Sodišča, preširoko, če bi na podlagi nejasnih elementov obravnavanega primera pritrdili dobri veri finske vlade.

89. Niti deloma nasprotujejo si navedbe Komisije niti trditve finske vlade, ki teh nasprotij ne morejo odpraviti, ne dopušajo jasne ugotovitve, do kakšnih rezultatov so pripeljala posvetovanja v odboru za davek na dodano vrednost. Pri tem ne pomaga niti s strani Komisije na zahtevo predstavljen zapisnik s setanka. Z določeno mero gotovosti se lahko ugotovi samo, da je bila opravljena razprava glede sporne finske ureditve in da so posamezne države članice očitno izrazile pomisleke. To je lahko tudi posledica „odprtega“ značaja teh zasedanj, na katerih se po navedbah Komisije prosto obravnavajo različne teme. Po mojem mnenju pa je za utemeljitev dobre vere neke vlade v skladnost njenih nacionalnih določb s pravom Skupnosti potreben obstoj bolj jasnih okoliščin kot domnevno neizraženi ugovori Komisije ali drugih držav članic v tovrstnih pogovorih. V nasprotnem primeru bi se namreč ustvarila precejšnja negotovost glede uinkov sodb Sodišča, pri čemer bi bil ta uinek praktično odvisen od neugotovljivih oziroma nepreverljivih okoliščin.

90. Obravnavan primer je tako treba ločiti od primera, ki ga je obravnaval generalni pravobranilec Jacobs v svojih sklepnih predlogih v zadevi Banca Popolare di Cremona, v katerem se je dobra vera države članice utemeljevala zlasti s podpisanim in nedvoumno sestavljenim pisanjem s strani pristojnega generalnega direktorja Komisije.(30)

91. Zaradi teh razlogov po mojem mnenju uinka sodbe Sodišča v obravnavanem primeru torej ni treba časovno omejiti.(31)

IX – Stroški postopka

92. Stroški finske vlade, italijanske vlade in Komisije se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških.

X – Predlog

93. Glede na navedeno Sodišču predlagam, da na vprašanja za predhodno odločanje odgovori kot sledi:

1. Člen 20 Šeste direktive o DDV Sveta 77/388/EGS je treba razlagati tako, da ob upoštevanju določb odstavka 5 tega člena državam članicam nalaga, naj predvidijo popravke odbitkov davka na dodano vrednost v zvezi z investicijskim blagom.

2. Člen 20 Šeste direktive o DDV je treba razlagati tako, da se popravek uporabi tudi v primeru, v katerem je bilo investicijsko blago, v obravnavanem primeru nepremičnina, namenjeno najprej za neobdavčeno dejavnost, na podlagi katere davek ni odbiten, nato pa se je uporabljalo za namene obdavčljive dejavnosti.

3. Člen 13(C), drugi odstavek, in člen 17(6) Šeste direktive o DDV je treba razlagati tako, da država članica, ki je dovolila davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, v skladu s to določbo ne sme izključiti odbitka davka na dodano vrednost na nepremičninske naložbe, opravljene pred uveljavljanjem pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, če ta zahteva ni bila vložena v roku šestih mesecev od začetka obratovanja te nepremičnine.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 – Opomba k členu 20 Šeste direktive: Možnost, da se pri nepremičninah obdobje popravkov lahko podaljša na 20 let, je bila uvedena šele z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18). Pred tem je Šesta direktiva določala le 10 let.

4 – Na podlagi člena 28(1) AVL je nepremičnina omejen del zemeljske površine, stavba ali trajna konstrukcija oziroma njen del.

5 – Glej med drugim sodbi Sodišča z dne 7. maja 2002 v zadevi Komisija proti Švedski (C-478/99, Recueil, str. I-4147, točka 15) in z dne 26. junija 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-233/00, Recueil, str. I-6625, točka 75).

6 – Glej med drugim sodbi Sodišča z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19) in z dne 21. marca 2000 v zadevah Gabalfriša in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 44).

7 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza, predstavljene 15. februarja 1996 v zadevi Régie dauphinoise (C-306/94, sodba z dne 11. julija 1996, Recueil, str. I-3695, točka 37).

8 – Sodba Sodišča z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795).

9 – Sodba, navedena v opombi 8.

10 – Glej sodbo Lennartz (navedena v opombi 8), točki 11 in 12, in sodbo Sodišča z dne 2. junija 2005 v zadevi Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, ZOdl., str. I-4685, točka 38).

11 – Glej med drugim sodbo Waterschap Zeeuws Vlaanderen (navedena v opombi 10), točka 31.

12 – Glej sodbi Lennartz (navedena v opombi 8), točke 8, 15 in 21, in Waterschap Zeeuws Vlaanderen (navedena v opombi 10), točki 31 in 32.

13 – Sodba Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld (C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 24).

14 – Sodba Lennartz (navedena v opombi 8), točki 15 in 16.

15 – V tem smislu je tudi generalni pravobranilec Jacobs v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih 30. aprila 1991 v zadevi Lennartz (sodba navedena v opombi 8), prišel do zaključka, da „se člen 20(2) uporabi tudi [...], če davčni zavezanec predmete prvotno pridobiva za

namene opravljanja gospodarskih dejavnosti, ki na podlagi člena 17(2) in (3) ne omogočajo popravka odbitka vstopnega davka (npr. oproščene dobave), vendar predmete v naslednjih letih znotraj obdobja popravka uporabi za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten.“

16 – Glej zgoraj, točka 27.

17 – Sodbi Sodišča z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 16) in z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, točka 38).

18 – Sodba Sodišča v zadevi C-381/97 (navedena v opombi 17), točki 16 in 17.

19 – Glej prav tam, točka 17.

20 – Glej k temu sodbo Sodišča z dne 9. septembra 2004 v zadevi Objekt Kirchberg (C-269/03, ZOdl., str. I-8067, točka 23).

21 – Glej prav tam, točka 24.

22 – Med drugim sodba Sodišča v zadevi 268/83 (navedena v opombi 6), točka 16.

23 – Glej sodbo Sodišča z dne 18. junija 1998 v zadevi Komisija proti Franciji (C-43/96, Recueil, str. I-3903, točki 17 in 18).

24 – Glej k temu tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene 13. novembra 1997 v zadevi C-43/96 (sodba, navedena v opombi 23), točka 12.

25 – Glej sodbo Sodišča v zadevi C-43/96 (navedena v opombi 23), točka 19.

26 – Glej med drugim moje sklepne predloge, predstavljene 8. julija 2004 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, točka 60, kakor tudi sodbo Sodišča z dne 17. februarja 2005, ZOdl., str. I-1131, točka 41), kakor tudi sodbi Sodišča z dne 11. avgusta 1995 v združenih zadevah Roders in drugi (od C-367/93 do C-377/93, Recueil, str. I-2229, točka 42) in z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Barreira Pérez (C-347/00, Recueil, str. I-8191, točka 44).

27 – Glej med drugim sodbi Sodišča z dne 23. maja 2000 v zadevi Buchner in drugi (C-104/98, Recueil, str. I-3625, točka 39) in Barreira Pérez (navedena v opombi 26), točka 45.

28 – Sodbi Sodišča z dne 20. septembra 2001 v zadevi Rudy Grzelczyk (C-184/99, Recueil, str. I-6193, točka 53) in z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 69).

29 – Glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 13. decembra 2001 v zadevi Heiniger (C-481/99, Recueil, str. I-9945, točka 52).

30 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljeni 17. marca 2005 v zadevi Banca Popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 80).

31 – Zaradi tega v obravnavnem primeru tudi ni nobene potrebe, da bi se opredelili do vprašanja o primernem trenutku za začetek časovnega uinkovanja, kar je v svojih sklepnih predlogih v zadevi C-475/03 (navedena v opombi 30) obravnaval generalni pravobranilec Jacobs.