



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 25. novembra 2015¹

Zadeva C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
proti
Finanzamt Krefeld**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Pravica do odbitka vstopnega davka — Blago in storitve, ki se uporabijo tako za obdavčljive transakcije kot za oproščene transakcije — Dajanje nepremičnine v najem za poslovne namene in prebivanje — Izračun odbitnega deleža na podlagi prometa, pripisanega poslovnim najemnikom — Nacionalna zakonodaja, ki določa izračun odbitnega deleža na podlagi površine stavbe, namenjene tem najemnikom — Retroaktivni učinek — Pravna varnost — Legitimno pričakovanje“

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17, 19 in 20 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)², kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995³ (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ter na načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

2. Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR in Finanzamt Krefeld (urad za javne finance v Krefeldu) v zvezi s pravilom za izračun, ki se je uporabilo za določitev pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za leto 2004 in popravka odbitka tega davka v zvezi z izgradnjo in vzdrževanjem stavbe z mešano rabo, torej rabo, ki zajema hkrati transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten.

3. V tej zadevi mora Sodišče zlasti podati nekaj pojasnil o obsegu sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) in o možnosti, da država članica zaradi zakonodajne spremembe zahteva popravek začetnega odbitka DDV za leta pred začetkom veljavnosti navedene spremembe, in to tudi za dele stavbe, katerih uporaba se ne razlikuje od prvotno predvidene.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

3 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274.

4. Takoj moram navesti, da bi lahko bil na podlagi sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) odgovor na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, po mojem mnenju razmeroma preprost, ker člena 17(5), prvi pododstavek, in 19(1) Šeste direktive nasprotujeta temu, da država članica sistematično in brez razlikovanja za vse blago in storitve z mešano rabo primarno določi drugo metodo izračuna obsega pravice do odbitka vstopnega DDV, in ne razdelitvenega ključa na podlagi prometa iz zgoraj navedenih določb.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

5. Člen 17 Šeste direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, določa:

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

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

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

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

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec. Države članice pa lahko:

[...]

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

[...]“

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

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

— v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),

— v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. [...]

[...]“

7. Člen 20 Šeste direktive, naslovljen „Popravki odbitkov“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

- (a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;
 - (b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; [...]
2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

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

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

B – *Nemško pravo*

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

9. Člen 4 zakona o prometnem davku, naslovljen „Oprostitve pri dobavi in drugih storitvah“, določa:

„Med transakcijami iz člena 1(1), točka 1, so davka oproščeni:

[...]

12. (a) dajanje nepremičnin v najem in zakup [...]"

10. Člen 15 zakona o prometnem davku določa:

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

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

[...]

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

1. transakcije, ki so davka oproščene,

[...]

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

11. Z zakonom o davčni reformi iz leta 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, str. 2645), ki je začel veljati 1. januarja 2004, je bil tej določbi dodan ta tretji stavek:

„Ugotovitev neodbitnega dela zneskov vstopnega davka na podlagi razmerja med transakcijami, pri katerih je odbitek vstopnega davka izključen, in transakcijami, pri katerih obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, je dopustna le, če ni mogoč noben drug gospodarski pripis.“

12. Razlogi, iz katerih je zakonodajalec dodal ta stavek, kot so razvidni iz zgoraj navedenega zakona, so naslednji:

„Namen te določbe je ustrezna razdelitev vstopnih davkov ob dobavi ali drugih storitvah. Ta nova ureditev omejuje uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot edinega merila za razdelitev. Le kadar ni mogoč noben drug gospodarski pripis, je dovoljena uporaba tega razdelitvenega ključa. Ta sprememba je potrebna, ker je Bundesfinanzhof [(zvezno finančno sodišče)] v sodbi z dne 17. avgusta 2001 [...] razsodilo, da je treba razdelitev zneskov vstopnega davka glede na razmerje med izstopnimi prometmi priznati kot ustrezno oceno v smislu člena 15(4) zakona o prometnem davku. Vendar bi uporaba razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot splošnega merila za razdelitev zlasti v primeru izgradnje stavb z mešano rabo pripeljala do nepravilnih razdelitev; [...] Uporaba tega razdelitvenega ključa na podlagi prometa kot splošnega merila za razdelitev pa v Šesti direktivi ni določena kot zavezujoča. Tak sistem ‚deleža‘ [...] ni obvezen za države članice, ker lahko na podlagi člena 17(5), tretji pododstavek, določijo merila za razdelitev, ki odstopajo od te ureditve. V zvezi s pridobitvijo stavb ostaja mogoča tudi razdelitev vstopnega davka glede na razmerje med proizvodnimi in prodajnimi vrednostmi [...]“

13. Člen 15a zakona o prometnem davku, naslovljen „Popravki vstopnega davka“, v odstavkih 1 in 2 določa:

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

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

III – Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

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

15. Družba Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR je za obdobje med letoma 1999 in 2003 izračunala pravico do odbitka DDV, plačanega za rušitvena in gradbena dela, po razdelitvenem ključu, izračunanem na podlagi razmerja med prometom, ki bi ga morala ustvariti z dajanjem poslovnih enot v najem (obdavčenim z DDV), in prometom, ki izhaja iz drugih transakcij dajanja v najem (oproščenih DDV) (v nadaljevanju: razdelitveni ključ na podlagi prometa). V skladu s tem razdelitvenim ključem je bil odbitni delež DDV 78,15%. Urad za javne finance v Krefeldu je v zvezi z dvema pritožbama, vloženima glede zneska DDV, ki se lahko odbije za leti 2001 in 2002, sprejel ta razdelitveni ključ.

16. Leta 2004 so bili nekateri deli stavbe, za katere je bilo prvotno predvideno, da bodo namenjeni za rabo, obdavčeno z DDV, dani v najem, ki je bil oproščen plačila DDV. Da bi popravila odbitke vstopnega davka, je družba Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR v obračunu za davčno leto 2004 izračunala znesek nadomestila po razdelitvenem ključu na podlagi prometa. Skupno je znesek DDV, ki ga je bilo treba vrniti družbi Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, znašal približno 3 500 EUR.

17. Urad za javne finance v Krefeldu je zavrnil ta način izračuna z obrazložitvijo, da je po začetku veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku razdelitveni ključ na podlagi prometa mogoče uporabiti le, če ni mogoč noben drug način odbitka za blago in storitve z mešano rabo. Ker je odbitek za blago in storitve, uporabljene za rušitev ali izgradnjo stavbe, mogoče bolj natančno določiti glede na razmerje med površino (v kvadratnih metrih) poslovnih prostorov in površino stanovanjskih prostorov (v nadaljevanju: razdelitveni ključ na podlagi površine), je urad za javne finance v Krefeldu menil, da bi morala družba Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR uporabiti tak razdelitveni ključ. Zato je ta urad za javne finance zneske vstopnega DDV, dolgovane za obdobje med letoma 1999 in 2004, za stroške izgradnje razdelil med različne poslovne in stanovanjske prostore ter za vsak prostor določil znesek popravka, vključno s prostori, katerih dejanska uporaba se ni razlikovala od prvotno predvidene, po razdelitvenem ključu na podlagi površine. Urad za javne finance v Krefeldu je odstotni delež odbitka določil na 38,74%, kar ustreza skupni površini stavbe, katere dajanje v najem je obdavčljivo, znesek DDV, ki bi se moral družbi Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vrniti za leto 2004, pa je določil na 950 EUR.

18. Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) je to popravno odmerno odločbo razglasilo za delno nično, ker se je lahko razdelitveni ključ na podlagi površine uporabil le za DDV, dolgovan za stroške vzdrževanja zadevne stavbe, ki so nastali od leta 2004. Zato je znesek DDV, ki ga je bilo treba vrniti družbi Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR za leto 2004, določilo na malo več kot 1 700 EUR.

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

20. Po mnenju predložitvenega sodišča se v tem sporu, na prvem mestu, postavljajo vprašanja v zvezi z razlago člena 17(5) Šeste direktive, ki jo je Sodišče podalo v sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Predložitveno sodišče najprej opozarja, da je Sodišče v zadevi, v kateri je bila podana sodba Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), v točki 21 te sodbe razsodilo, da je treba „razdelitev [prodajne cene] med del, namenjen opravljanju poslovnih dejavnosti, in del, namenjen zasebni rabi davčnega zavezanca, [...] opraviti na podlagi deležev poslovne in zasebne uporabe v letu pridobitve, in ne na podlagi geografske razdelitve“.

22. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki je izhajalo iz te rešitve, je v sodbi z dne 17. avgusta 2001 razsodilo, da „[č]e se pridobi ali zgradi stavba [...], ki mora biti namenjena za ‚mešano‘ rabo, pripis zneskov vstopnega davka ni dovoljen niti na podlagi ‚investicijskega razdelitvenega ključa‘ [...] niti na podlagi prostorske (‚geografske‘) navezne okoliščine; nasprotno, opreti se je treba na ‚odstotno‘ razdelitev uporabe celotne stavbe za oproščene transakcije in za obdavčljive transakcije [...]“.

23. Nemška davčna uprava je na podlagi te sodbe delno spremenila prejšnjo prakso in uvedla razlikovanje glede na to, ali se zadevni DDV nanaša na stroške pridobitve ali izgradnje stavbe ali na stroške uporabe, ohranitve in/ali vzdrževanja te stavbe. V prvem primeru se odbitek izračuna na podlagi deleža stavbe, ki se uporablja za potrebe obdavčenih transakcij. V drugem primeru se odbitek še naprej izračunava na podlagi dela stavbe, za katerega je nastala obveznost DDV, pri čemer se razdelitveni ključ uporabi le za določitev obsega pravice do odbitka v zvezi z DDV, plačanim za dobavo ali storitve, ki jih ni mogoče povezati s točno določenim delom stavbe ali ki so povezane s skupnimi deli.

24. V tem okviru se predložitveno sodišče sprašuje, ali ni bila s sodbo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) pod vprašaj postavljena obstoječa davčna praksa.

25. Po eni strani to sodišče ugotavlja, da je Sodišče v tej sodbi razsodilo, da je razdelitveni ključ ter torej metodo odbitka za blago in storitve z mešano rabo, ki se razlikuje od tiste, ki je predvidena v Šesti direktivi in temelji na prometu, mogoče uporabiti le, če se ta metoda ne uporablja za vse primere mešane rabe in če je z njo zagotovljena bolj natančna določitev pravice do odbitka. Po mnenju predložitvenega sodišča je Sodišče razsodilo, da člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku ni skladen s Šesto direktivo, ker je z njim sprejeta ureditev izračuna odbitkov za blago z mešano rabo, ki na splošno odstopa od razdelitvenega ključa na podlagi prometa. Vendar v zvezi s pogojem, da mora izbrana metoda zagotoviti bolj natančno razdelitev odbitka, ki ga je treba izvesti, predložitveno sodišče ugotavlja, da je ta pogoj v obravnavani zadevi izpolnjen, saj je uporaba razdelitvenega ključa na podlagi površine na splošno bolj natančna od uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa. Iz tega naj bi sledilo, da bi bilo treba dati prednost metodi, ki so jo nemška uprava in sodišča uporabljali pred izrekom sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) ter ki je zajemala ugotavljanje, za kateri del stavbe je nastala obveznost DDV, in uporabo razdelitvenega ključa le za preostale zneske, povezane z deli stavbe, ki so bili dejansko predmet mešane rabe, saj naj bi se s to metodo dosegli bolj natančni rezultati kot z razdelitvenim ključem na podlagi prometa.

26. Po drugi strani predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče v sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 19) pojasnilo, da lahko država članica uporabi metodo odbitka za blago in storitve z mešano rabo, ki ni predvidena v Šesti direktivi, le za „določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe z mešano rabo“. Zato se predložitveno sodišče, ki meni, da bi bilo treba isto metodo, in sicer to, ki temelji na površini, uporabiti za zneske DDV, ki so povezani z izgradnjo ali pridobitvijo stavbe, in za zneske v zvezi s stroški uporabe, ohranitve ali vzdrževanja te stavbe, sprašuje, ali bi bila taka uskladitev ureditev skladna z navedeno sodbo.

27. Na drugem mestu, predložitveno sodišče ugotavlja, da čeprav je Sodišče že imelo priložnost priznati, da lahko zakonodajna sprememba pripelje do obveznosti popravka nekaterih odbitkov DDV, se je do zdaj izreklo le o zakonodajnih spremembah, ki so vplivale na sam obstoj pravice do odbitka. V teh okoliščinah naj bi obstajal dvom o tem, ali člen 20 Šeste direktive državi članici dovoljuje, da od davčnega zavezanca zahteva popravek DDV, ker je ta država spremenila metodo odbitka za blago in storitve z mešano rabo, ki se mora uporabiti, vključno ko je ta davčni zavezanec še naprej uporabljal dele stavbe za opravljanje obdavčljivih transakcij v skladu s prvotnim namenom ter ni bilo niti nepravilnosti pri izračunu prvotnih odbitkov niti ni imel neupravičene prednosti od prvotnih odbitkov.

28. Na tretjem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali v okoliščinah, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari, načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da se izvede popravek DDV. To sodišče namreč navaja, prvič, da bi člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku lahko ne bil dovolj natančen, ker v vseh primerih mešane rabe odstopa od splošnega pravila iz člena 17(5) Šeste direktive. Drugič, navaja, da so pristojni upravni in sodni organi metodo odbitka za blago in storitve z mešano rabo, ki jo je uporabila družba Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, odobrili za nekatera leta. Tretjič, predložitveno sodišče pojasnjuje, da nacionalna zakonodaja ne vsebuje izrecne določbe, v skladu s katero bi lahko začetek veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku pripeljal do popravkov DDV, in da v njej ni predvidena prehodna ureditev. Nazadnje poudarja, da sprememba metode odbitka za blago in storitve z mešano rabo ni zavezujoča, saj je razdelitveni ključ na podlagi prometa še vedno priznan kot ustrezna ocena v smislu člena 15(4) zakona o prometnem davku, čeprav se od 1. januarja 2004 uporablja podredno.

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

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

(a) Ali se morajo vložena sredstva za nabavo ali izgradnjo stavbe z mešano rabo, katerih davčna osnova sodi med nabavne ali proizvodne stroške, zaradi natančnejše določitve odbitnih zneskov vstopnega davka sprva umestiti pod (obdavčljive ali oproščene) transakcije stavbe, preostali vstopni davki pa se razdelijo po ključu, ki temelji na površini ali prometu?

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

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

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

30. Ta vprašanja so bila obravnavana v pisnih stališčih, ki so jih predložile nemška vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija. Te zainteresirane stranke so tudi podale ustne navedbe na obravnavi 9. julija 2015.

IV – Analiza

A – Uvodne ugotovitve

31. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu prosi za pojasnila o obsegu sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) v zvezi z načini izračuna odbitka DDV, ki je po eni strani povezan s stroški izgradnje in izvedbe stavbe s tako imenovano „mešano rabo“, torej namenjene rabi, ki vključuje tako transakcije, pri katerih je davek odbiten (kot so poslovni najemi, sklenjeni za nekatere dele stavbe), kot transakcije, pri katerih davek ni odbiten (kot so najemi za stanovanjske namene) (prvo vprašanje, točka (a)), ter po drugi strani s stroški uporabe in vzdrževanja te stavbe (prvo vprašanje, točka (b)). To vprašanje se nanaša predvsem na razlago člena 17(5) Šeste direktive.

32. Z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju bo po mojem mnenju treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče sprašuje o mejah, ki jih bodisi člen 20(2) Šeste direktive bodisi načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj določajo za pravico države članice, da od davčnega zavezanca na podlagi zakonodajne spremembe načinov izračuna odbitka DDV zahteva popravek DDV v zvezi z odbitki, ki so bili izvedeni pred začetkom veljavnosti te spremembe.

33. Tudi če so ta vprašanja osredotočena predvsem na davčno obravnavanje stavbe z mešano rabo, kot je predmet postopka v glavni stvari, je treba vseeno ugotoviti, da se – kot je razvidno iz obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe in stališč zainteresiranih strank – v obravnavani zadevi pojavljajo nekateri pomisleki glede združljivosti nacionalnega pravila, kot je člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, uveden od 1. januarja 2004, tako s členom 17(5) Šeste direktive kot z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

34. Ti pomisleki so skoraj popolnoma enaki tistim, ki so se pojavili v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), v kateri je predlog za sprejetje predhodne odločbe v podobnih okoliščinah prav tako vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Že ta zadeva, ki se je konkretno nanašala na načine izračuna odbitka DDV v zvezi s stroški izgradnje stavbe z mešano rabo, je namreč izvirala iz zakonodajne spremembe, uvedene s členom 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, s katero so bili spremenjeni načini izračuna odbitka DDV, ki se uporablja za vse blago in storitve z mešano rabo, ter s katero je postal razdelitveni ključ na podlagi prometa „izrazito podred[en]“⁴, medtem ko mora biti v skladu z določbami in ciljem Šeste direktive ta ključ načeloma primaren, kot bom podrobneje pojasnil v nadaljevanju.

35. Sodišče je v sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točki 17 in 18) res razsodilo, da „bi bilo dejstvo, da se državi članici dovoli, da sprejme zakonodajo, kot jo opisuje predložitveno sodišče, ki na splošno odstopa od pravil iz člena 17(5), prvi in drugi pododstavek, in iz člena 19(1) Šeste direktive, v nasprotju s to direktivo“, pri čemer je pojasnilo, da „[t]ako razlago poleg tega potrjuje namen člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, katerega določbe se uporabljajo za opredeljene primere [...]“.

36. Vendar niti nemška vlada niti, kot se zdi, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) nista sprejela ukrepov na podlagi te ugotovitve, ki se izrecno nanaša na to, da je nemški zakonodajalec sprejel člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, katerega uporaba je znova obravnavana v postopku v glavni stvari.

4 — Če povzamem izraz, ki ga je generalni pravobranilec P. Cruz Villalón uporabil v točki 44 svojih sklepnih predlogov v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

37. Skratka, kot bom pojasnil v nadaljevanju, ugotovitev Sodišča v točkah od 17 do 19 sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) pomeni, da je Zvezna republika Nemčija kršila upoštevne določbe Šeste direktive, kar mora povzročiti, da člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku ni mogoče uveljavljati nasproti posameznikom. Zaradi te posledice je večinoma nepotrebno odgovoriti na vsako izmed vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče in ki jih bom zato podrobneje preučil le podredno.

B – Primarno: razlaga členov 17(5) in 19(1) Šeste direktive ter nemožnost uveljavljanja člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku

38. Za DDV, katerega breme v celoti nosi končni potrošnik, je značilna nevtralnost v vseh fazah proizvodnje in trgovanja. Vse do končnega potrošnika davčni zavezanci, ki sodelujejo v postopku proizvodnje in trgovanja, davčni upravi vplačujejo zneske DDV, ki so jih zaračunali svojim strankam (izstopni DDV), pri čemer se odbijejo zneski DDV, ki so jih plačali svojim dobaviteljem (vstopni DDV).

39. Člen 17(2) Šeste direktive določa, da ko davčni zavezanec pridobi blago in storitve za izvedbo obdavčljivih izstopnih transakcij, mu pripade pravica do odbitka DDV, obračunanega ob nakupu navedenega blaga ali storitev. Kot Sodišče stalno navaja, je pravica do odbitka, ki se izvede takoj za vse davke na dodano vrednost, ki so bili naloženi na obdavčljive vstopne transakcije, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena.⁵

40. Težave lahko vseeno nastopijo v primerih blaga ali storitev z „mešano rabo“, ko davčni zavezanec, ki je pridobil blago ali storitve v okviru svoje gospodarske dejavnosti, slednje uporablja delno za potrebe svojih obdavčljivih transakcij in delno za druge namene.

41. Kot sem že imel priložnost navesti, Šesta direktiva predvideva dve kategoriji določb o mešani rabi.⁶

42. Vendar se v tej zadevi obravnava le ena kategorija. To je kategorija, v katero spada člen 17(5) Šeste direktive.⁷

43. Ureditev, predvidena s to določbo, se nanaša na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na izstopne gospodarske transakcije, med katerimi je pri nekaterih davek odbiten, pri drugih pa ni odbiten, ker so upravičene do oprostitve.⁸ To velja, kot v postopku v glavni stvari, za stroške, ki se navezujejo na transakcije najema stavbe, uporabljene tako v poslovne (obdavčene) kot v stanovanjske namene (oproščene davka).

44. V takem primeru je v skladu s členom 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren z zneskom prvih obdavčenih transakcij.⁹

45. Pravica do odbitka se na podlagi člena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive izračuna glede na delež, določen v skladu s členom 19(1) iste direktive,¹⁰ in sicer po razdelitvenem ključu na podlagi prometa.

5 — Glej med drugim sodbi *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25) ter *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 22).

6 — Glej moje sklepne predloge v zadevi *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, točke od 23 do 30).

7 — Druga kategorija, ki ni predmet te zadeve, se nanaša na uporabo blaga in storitev hkrati za gospodarske transakcije, pri katerih je davek odbiten, in za druge namene kot za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

8 — Glej v tem smislu med drugim sodbi *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33) ter *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 26 in 27).

9 — Glej med drugim sodbe *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 13) in *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 28).

10 — Sodbe *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 18), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 14) in *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 29).

46. Vendar, kot je pojasnilo Sodišče, člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, ki vsebuje izraz „pa“, dovoljuje odstopanje od pravila iz prvega in drugega pododstavka navedenega člena.¹¹

47. Ta člen namreč državam članicam omogoča, da se odločijo za eno izmed drugih metod določitve pravice do odbitka, ki so našteje v njegovem tretjem pododstavku, med drugim za možnost, da „dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev“ (člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c)), in ki po mnenju Sodišča vsebujejo razdelitveni ključ na podlagi površine delov stavbe z mešano rabo.¹²

48. Vendar je treba člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive šteti za določbo o odstopanju od prvega in drugega pododstavka navedenega člena.¹³

49. Države članice morajo pri uresničevanju možnosti, ki jim jo ponuja ta določba, spoštovati polni učinek člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, cilj in sistematično te direktive ter načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.¹⁴

50. Pristojnost držav članic, da sprejmejo drugo metodo izračuna odbitka DDV, in ne tiste, ki temelji na prometu, je torej omejena.

51. Kot je razvidno med drugim iz sodb BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) in Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), je uresničevanje možnosti, ponujene državam članicam, odvisno od izpolnjevanja dveh kumulativnih pogojev.

52. Prvič, država članica mora eno izmed alternativnih metod izračuna glede na metodo, ki temelji na prometu, izbrati za „določeno transakcijo“¹⁵ ali vsaj za „opredeljene primere“¹⁶ ali za upoštevanje „specifičn[ih] značilnosti nekaterih dejavnosti“¹⁷. Povedano drugače, alternativna metoda izračuna nikakor ne sme biti določena kot splošna metoda, ki odstopa od metode na podlagi prometa.¹⁸

53. Drugič, izbrana alternativna metoda mora zagotoviti „bolj natančno“ določitev obsega pravice do odbitka vstopnega DDV¹⁹ od tiste, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.²⁰

54. V razlogovanju Sodišča v sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) se zdi, da ta pogoja uresničujeta spoštovanje namena, ciljev in načel Šeste direktive. Omogočata namreč uveljavitev načela nevtralnosti in večjo natančnost izračuna obsega pravice do odbitka vsakič, ko je to utemeljeno, ne da bi izkrivljala osnovno strukturo sistema izračuna odbitka DDV, ki temelji na načelni prednosti, dani razdelitvenemu ključu na podlagi prometa.²¹

55. Menim, da bo le ob upoštevanju teh pogojev državi članici dovoljeno, da izbere metodo izračuna obsega pravice do odbitka za blago ali storitve z mešano rabo, ki bo drugačna od metode na podlagi prometa, kot je metoda iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive.

11 — Glej sodbi Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 19) in BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 15).

12 — Glej sodbo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 24).

13 — Sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 16) in Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 18).

14 — Glej sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točki 16 in 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 52) in Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 27).

15 — Sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točki 19 in 24).

16 — *Idem* (točki 18 in 20).

17 — Sodba Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 29).

18 — Sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 17).

19 — Sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točke 18, 24 in 26 ter izrek sodbe).

20 — Glej tudi sodbo Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 32).

21 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, točka 44).

56. Čeprav je predložitveno sodišče prvemu izmed navedenih pogojev namenilo nekaj preudarkov, Sodišča ni neposredno vprašalo o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz dejstva, da Zvezna republika Nemčija ne izpolnjuje tega pogoja, kar je bilo ugotovljeno v točkah od 17 do 19 sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Natančneje, po eni strani se predložitveno sodišče le z vidika izračuna pravice do odbitka, ki se nanaša na stroške ohranitve in vzdrževanja stavbe z mešano rabo, sprašuje, ali bi ob domnevi, da se lahko uporabi druga metoda izračuna odbitka DDV, in ne razdelitveni ključ na podlagi prometa, povezanega z navedenimi stroški, po zgledu metode, ki se uporablja za stroške izgradnje navedene stavbe, ki je bila obravnavana v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ta razširitev še vedno izpolnjevala pogoj, da se mora nanašati na „določeno transakcijo“.

58. Po drugi strani, čeprav je res, da predložitveno sodišče v okviru tretjega vprašanja, ki ga je postavilo Sodišču, navaja preveliko splošnost člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, so njegova vprašanja v zvezi s tem omejena na spoštovanje načela pravne varnosti v primeru, da bi ta določba vsebovala implicitno in retroaktivno pravilo o popravku odbitka DDV, ki ga je prvotno izvedel davčni zavezanec.

59. Nasprotno pa predložitveno sodišče ne prosi za nobeno pojasnilo v zvezi z okoliščino, da je Zvezna republika Nemčija ohranila določbe člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku in zelo podredno naravo razdelitvenega ključa na podlagi prometa, ki izhaja iz te določbe, po izreku sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Povedano drugače, zdi se, da predložitveno sodišče sodbo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) razlaga brez upoštevanja splošnega besedila člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, „kot če“ bi Sodišče nemškemu zakonodajalcu dovolilo, da primarno določi drugo metodo izračuna, in ne razdelitvenega ključa na podlagi prometa, brez naložitve drugega pogoja razen tega, da mora biti alternativna metoda izračuna, ki se uporabi, bolj natančna.

61. Res je, da sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) vsebuje nekaj dvomnosti.

62. Z vidika, zanimivega v tej fazi, je treba navesti, da medtem ko je v izreku te sodbe navedeno, da je državam članicam dovoljeno, da za določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe z mešano uporabo, primarno določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu, „pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža“, je v točki 19 te sodbe dodano, da to velja „ob spoštovanju načel, na katerih temelji skupni sistem DDV“.

63. Zdi se, da to pojasnilo z vidika točk od 16 do 18 sodbe zahteva spoštovanje osnovne strukture sistema izračuna odbitka DDV, ki temelji na načelni prednosti, ki se v vseh primerih mešane rabe daje razdelitvenemu ključu na podlagi prometa, ali v vsakem primeru izključitev popolnoma podredne narave tega ključa, ki pa izhaja iz člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku.

64. Obravnavati – kot je storil nemški zakonodajalec – merilo prometa kot „podredno možnost, ki se uporabi kot zadnja“²², ko so bile izčrpane vse druge metode odbitka brez razlikovanja med zadevnimi transakcijami z mešano rabo, pomeni, da se ne upoštevata splošno pravilo iz člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive in „cilj Šeste direktive, naveden v njeni dvanajsti uvodni izjavi, in sicer da je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način“.²³

22 — Glede na izraz, ki ga je generalni pravobranilec P. Cruz Villalón uporabil v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, točka 52).

23 — Sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 17).

65. Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive resda določa, da lahko države članice „dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev“.

66. To dovoljenje vseeno ne pomeni, da je treba odbitek DDV izračunati na podlagi dejanske uporabe vsega blaga in storitev z mešano rabo, ker bi se sicer členu 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odvzel polni učinek. Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive zgolj omogoča, kot vlada Združenega kraljestva v bistvu navaja v svojih pisnih stališčih, da se lahko uporaba metode dejanske uporabe nanaša na celoto ali zgolj del določenega blaga ali storitve glede na različno uporabo tega blaga ali storitve v izstopnih transakcijah.

67. Dovoljenje, dano s členom 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive, torej po mojem mnenju zahteva, da država članica predhodno jasno in natančno izbere zadevne transakcije. Člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku pa se brez razlikovanja uporablja za vse blago ali storitve z mešano rabo in na splošno določa, da je razdelitveni ključ na podlagi prometa dovoljen, „[l]e kadar ni mogoč noben drug gospodarski pripis“, brez dodatnih pojasnil, kar pomeni kršitev Šeste direktive, kot pravilno trdi Komisija.

68. Po mnenju nemške vlade je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) od sodbe z dne 7. maja 2014 člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku razlagalo skladno s Šesto direktivo, tako da je uporaba razdelitvenega ključa na podlagi prometa dovoljena, kadar ni mogoč noben drug *bolj natančen* gospodarski pripis.

69. Res je, da taka skladna razlaga omejuje področje uporabe alternativnih metod odbitka glede na metode, ki zagotavljajo bolj natančen rezultat od tistega, ki izhaja iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

70. Vendar je njen namen le izpolniti drugi pogoj, določen v sodni praksi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Nasprotno pa ne odpravlja podredne narave razdelitvenega ključa na podlagi prometa, kakršna izhaja iz člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku. Taka podredna narava ostaja v nasprotju s prvim pogojem, ki je v tej sodbi določen v zvezi s prednostjo navedenega razdelitvenega ključa, razen če država članica na podlagi člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive izbere drugačno in opredeljeno metodo izračuna odbitka.

71. Ker se zdi, da je z metodo skladne razlage posebej težko uskladiti člen 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive in člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče,²⁴ bo moralo zato to sodišče zagotoviti polni učinek prve izmed navedenih določb, tako da bo na podlagi svoje pristojnosti odločilo, da se druga določba ne uporabi.²⁵

72. Posledica tega je, da – dokler ne bo nacionalni zakonodajalec nedvoumno določil primerov blaga ali storitev z mešano rabo, za katere se uporablja metoda dejanske uporabe, pod pogojem, da ta metoda zagotavlja bolj natančen rezultat – bi moralo biti razdelitveni ključ na podlagi prometa, ki ga je tožeča stranka v postopku v glavni stvari uporabila na podlagi jasnih in brezpogojnih določb členov 17(5), prvi pododstavek, in 19(1) Šeste direktive, mogoče uveljavljati nasproti nemškim davčnim organom.

24 — Naj spomnim, da obveznost skladne razlage nacionalnega prava z vidika prava Unije, natančneje, ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem*. Glej med drugim sodbi Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, točka 55) in Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, točka 39).

25 — Glej v tem smislu sodbo Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 49 in navedena sodna praksa).

73. Drugače povedano, menim, da je treba glede na nezdržljivost člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku s Šesto direktivo ugotoviti, da Zvezna republika Nemčija ni ustrezno uresničila možnosti, ponujene v členu 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, kar pomeni, da se v tej državi članici uporablja le razdelitveni ključ na podlagi prometa.

74. V teh okoliščinah vprašanja, ki jih je predložitveno sodišče postavilo v zvezi z uporabo druge metode izračuna obsega pravice do odbitka, in ne razdelitvenega ključa na podlagi prometa, niso več potrebna, saj je treba ta ključ uporabiti v vseh primerih mešane rabe in ne glede na nastale vstopne stroške. Poleg tega je očitno, da ni potreben noben popravek vstopnega DDV zaradi začetka veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, ker se ni mogoče sklicevati na uporabo te določbe nasproti tožeči stranki v postopku v glavni stvari.

75. Zato predlagam, naj Sodišče odloči, da je treba člena 17(5), prvi pododstavek, in 19(1) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da država članica sistematično in brez razlikovanja za vse blago in storitve z mešano rabo primarno določi drugo metodo izračuna obsega pravice do odbitka vstopnega DDV, in ne razdelitvenega ključa na podlagi prometa, ki se primarno uporablja na podlagi navedenih določb. Ker zadevna država članica ni jasno opredelila transakcij, za katere se uporablja alternativna metoda ali metode izračuna, ki morajo poleg tega zagotoviti bolj natančen rezultat od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa, od davčnih zavezancev ne sme zahtevati, da uporabijo te druge metode.

76. Če se Sodišče ne bi strinjalo z zgornjo analizo in odgovorom, ki ga predlagam, bom podredno preučil tri vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

C – Podredno: prvo vprašanje za predhodno odločanje

77. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je treba vstopni davek, plačan za stavbo z mešano rabo, pripisati obdavčljivim oziroma oproščenim transakcijam v zvezi z uporabo stavbe, pri čemer je treba le DDV, ki se nanaša na nepripisane transakcije (zlasti skupne dele stavbe), razdeliti po splošnem razdelitvenem ključu (na podlagi površine ali prometa), ali pa se, nasprotno, razdelitveni ključ (na podlagi površine ali prometa) uporablja za vse transakcije, povezane s stavbo.

78. Predložitveno sodišče je to vprašanje razdelilo glede na to, ali se vstopni stroški nanašajo na eni strani na stroške pridobitve in izgradnje stavbe z mešano rabo (kar se je obravnavalo že v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)) in na drugi strani na stroške vzdrževanja navedene stavbe (ki niso bili predmet vprašanja, ki ga je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) postavilo v zadnjenavedeni zadevi).

79. To razlikovanje glede na naravo nastalih vstopnih stroškov v skladu s pojasnili predložitvenega sodišča izhaja iz tega, kako so nemški davčni organi in sodišča razlagali točko 21 sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). V skladu s to razlago naj bi bilo stroške pridobitve ali izgradnje stavbe z mešano rabo mogoče razdeliti le sorazmerno z uporabo stavbe za obdavčljive ali oproščene transakcije, in ne glede na površine te stavbe, medtem ko naj bi bile pri stroških vzdrževanja stavbe storitve, iz katerih izhajajo ti zneski, običajno tesneje povezane s površinami stavbe kot s prometom, ustvarjenim od teh površin.

80. Zdi se, da to vprašanje izhaja tudi iz nove dvoumnosti ali vsaj redakcijske nerodnosti v obrazložitvi sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Medtem ko je v bistvu v točkah 24 in 26 ter izreku te sodbe navedeno, da mora metoda izračuna obsega pravice do odbitka, ki jo država članica izbere na podlagi člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, zagotoviti „bolj natančno“ določitev odbitnega deleža vstopnega DDV od tiste, ki izhaja iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa, je v točki 23 iste sodbe navedeno, da mora biti izračun tega deleža „kolikor je le mogoče natančen“.

82. Čeprav to ni jasno razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, se zdi, da iz analize predložitvenega sodišča izhaja, da lahko prvi del alternative, ki jo to predlaga – to je uporaba razdelitvenega ključa, ki temelji na členu 17(5), prvi ali tretji pododstavek, Šeste direktive, le za dele stavbe, ki so dejansko predmet mešane rabe – zagotavlja še bolj natančen rezultat od tistega, ki izhaja iz izračuna na podlagi uporabe takega ključa za celotno zadevno stavbo.

83. Zato je treba pojasniti, ali mora država članica, kadar uresničuje možnost, ponujeno v členu 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, izbrati kolikor je le mogoče natančno metodo izračuna ali pa zgolj metodo, ki zagotavlja bolj natančno določitev obsega pravice do odbitka od tiste, ki izhaja iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.²⁶

84. Analiza predložitvenega sodišča zahteva tri pripombe.

85. Prvič, razlikovanja predložitvenega sodišča, ki temelji na razlagi sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), po mojem mnenju ni mogoče prenesti v okvir člena 17(5) Šeste direktive, ki se drugače kot v primeru, ki je bil podlaga za to sodbo, nanaša le na transakcije, ki jih davčni zavezanci izvedejo v poslovne namene.

86. Kot je vlada Združenega kraljestva primerno poudarila v pisnih stališčih, se je namreč sodba Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nanašala na vprašanje, ali mora oseba, ki je prodala stavbo, ki se je uporabljala tako v poslovne kot v zasebne namene, obračunati DDV od dela stavbe, uporabljenega v zasebne namene. Potem ko je Sodišče spomnilo, da oseba, ki izvaja transakcijo v zasebne namene, ne deluje kot zavezanec za DDV, je v točki 21 navedene sodbe razsodilo, da je treba „razdelitev med del, namenjen opravljanju poslovnih dejavnosti, in del, namenjen zasebni rabi davčnega zavezanca, [...] opraviti na podlagi deležev poslovne in zasebne uporabe v letu pridobitve, in ne na podlagi geografske razdelitve“, to je, povedano drugače, glede na uporabo različnih površin stavbe.

87. Ta presoja, kot izhaja iz sklicevanja v točki 21 sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) na točko 50 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca F.G. Jacobsa v isti zadevi (C-291/92, EU:C:1995:99), se zdi upravičena, da se ob upoštevanju primerov, ki jih je omenil generalni pravobranilec, odpravi tveganje dvojnega obdavčenja, ki bi ga povzročila „namenitev za zasebno uporabo [na podlagi] stalne geografske delitve blaga“, ne da bi se zato zadevni osebi omogočilo, da uporabi mehanizem popravka iz člena 20(2) Šeste direktive, če bi se uporaba prostora pozneje spremenila.

88. Sodišče je sicer v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 54), zavrnilo nezmožnost izbrati razdelitev glede na površine stavbe, navedeno v točki 21 sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), ker se je položaj v tej zadevi nanašal na dele in zemljišče stavbe, „ki so bili namenjeni za poslovne namene“, to je za transakcije, ki vse spadajo na področje uporabe DDV in za katere je popravek vedno mogoč.

89. V nasprotju s tem, na kar napeljuje predložitveno sodišče, točka 21 sodbe Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) ne določa nobene ovire za to, da država članica dovoli ali zahteva razdelitev vstopnega DDV glede na uporabo različnih površin stavbe v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

26 — V tem smislu je razlogovanje, na katerem temelji prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, razumela tudi vlada Združenega kraljestva.

90. Drugič, dvoumnost, ki izhaja iz besedila točke 23 sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), je mogoče zlahka odpraviti že ob branju izreka sodbe in drugih skladnih točk obrazložitve. V teh točkah se namreč zahteva le, da metoda izračuna odbitka DDV, ki jo država članica izbere za določeno transakcijo na podlagi možnosti, ki ji je ponujena v členu 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, zagotavlja bolj natančen rezultat – in ne kolikor je le mogoče natančen rezultat – od rezultata, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

91. Pri izvajanju polja proste presoje, ki ga države članice ohranijo, ko izberejo eno izmed metod izračuna iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, se ne sme zahtevati, da uporabijo tisto metodo, ki ponuja kolikor je le mogoče natančen rezultat, če izbrana metoda zagotavlja spoštovanje načela nevtralnosti in če poleg tega država članica meni, da ima ta metoda prednosti z vidika upravne poenostavitve.

92. Ker razdelitveni ključ na podlagi prometa, ki ga je izbral zakonodajalec Evropske unije, že temelji na nekaterih poenostavitvah, ki zagotavljajo pravičen in razumno natančen izračun zneska, ki ga je nazadnje mogoče odbiti,²⁷ to, da država članica uresničuje pravico do izbire drugega ključa ali metode, ne sme – ker bi se sicer tej izbiri odvzel polni učinek – biti odvisno od obveznosti opredeliti metodo, ki zagotavlja kolikor je le mogoče natančen rezultat, glede na številnost primerov, ki jih morajo obravnavati nacionalne davčne uprave.

93. Iz tega sledi, kot sta trdili tako Komisija kot vlada Združenega kraljestva, da lahko država članica seveda izbere razdelitveni ključ na podlagi (obdavčene ali oproščene) uporabe vseh delov stavbe z mešano rabo ali eventualno pripiše nastale vstopne stroške določenim delom stavbe, pri čemer se lahko razdelitveni ključ uporabi le za tiste stroške, ki jih ni mogoče pripisati.

94. Posledično menim, da je treba zavrniti tezo nemške vlade, da izbira neposrednega pripisa stroškov določenim delom stavbe (z mešano rabo) ne bi bila drug „razdelitveni ključ“ iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, kot je razložen v sodbi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ter da bi se v tem primeru uporabljal le člen 17(2) Šeste direktive, saj je odstavek 5 tega člena upošteven le za stroške, ki jih ni mogoče pripisati posameznim delom stavbe, kot so stroški, nastali pri vzdrževanju skupnih delov.

95. Pripravljen sem priznati, da neposredni pripis ne odseva odstotnega deleža rabe, drugače kot metode, ki temeljijo na deležu razdelitve. Vendar je treba spomniti, da člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive državam članicam daje možnost, da dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe *vsega ali dela* zadevnega blaga in storitev. Ne glede na to, kar o tem trdi nemška vlada, predpostavka neposrednega pripisa stroškov, povezanih z določenimi deli stavbe z mešano rabo, torej res spada v okvir uresničevanja možnosti iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

96. Moja tretja in zadnja pripomba se nanaša na obseg pojma „določena transakcija“ v smislu sodbe BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Sodišče je v točkah 19 in 26 ter v izreku te sodbe pojasnilo, da je taka transakcija „izgradnja stavbe z mešano uporabo“. Kot je med drugim trdila Komisija, to vseeno ne pomeni, da so uporaba, ohranitev in vzdrževanje take stavbe izključeni iz uresničevanja možnosti, ki jo državam članicam ponuja člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive. Razlikovanje med stroški pridobitve stavbe z mešano rabo in stroški, povezanimi z njeno uporabo ali vzdrževanjem, ne izhaja niti iz člena 17(5) Šeste direktive niti iz sodne prakse Sodišča.

27 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, točka 33).

98. Prav tako ne vidim razloga za to, da bi se državi članici, ki je za odbitek DDV, plačanega od stroškov izgradnje in pridobitve stavbe z mešano rabo, že izbrala drugo metodo, in ne razdelitvenega ključa na podlagi prometa, prepovedalo, da uporabi tako metodo za izračun odbitnega DDV, ki se nanaša na stroške uporabe ali vzdrževanja take stavbe.

99. Odločilni pogoj pri spoštovanju načel, na katerih temelji skupni sistem DDV iz Šeste direktive, je po mojem mnenju ta, da izbrana metoda zagotavlja bolj natančen rezultat izračuna obsega pravice do odbitka od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

100. Zato, če država članica meni, da to običajno velja za uporabo, ohranitev ali vzdrževanje stavbe z mešano rabo, na primer ker so stroški teh transakcij tesneje povezani s površinami stavbe kot s prometom, ki se ustvari z različnimi deli stavbe, po mojem mnenju nič ne nasprotuje temu, da ta država članica za to vrsto transakcij uresničuje možnost, ki jo ponuja člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

101. Pod pogojem, da je država članica spoštovala načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, bi torej morale predložitveno sodišče preveriti, ali za izračun odbitka DDV, povezanega s stroški uporabe, ohranitve in vzdrževanja stavbe z mešano rabo, metoda izračuna na podlagi površine zagotavlja bolj natančen rezultat od tistega, ki ga zagotavlja razdelitveni ključ na podlagi prometa.

D – Podredno: drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

102. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je državi članici dovoljeno, da od davčnega zavezanca zahteva, da na podlagi člena 20 Šeste direktive popravi prvotni odbitek DDV, če ta država članica v obdobju popravka določi, da se primarno uporablja drug ključ za razdelitev vstopnega DDV, plačanega za izgradnjo stavbe z mešano rabo, in ne ključ za razdelitev (na podlagi prometa), ki se je uporabljal v času prvotnega odbitka.

103. Kot je razvidno iz obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe, se vprašanja predložitvenega sodišča uvrščajo v okvir, v katerem se prvotni odbitek tožeče stranke v postopku v glavni stvari nanaša na pet let (in sicer 1999–2003) pred letom začetka veljavnosti člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku (in sicer 1. januar 2004) in v katerem se tako pred začetkom veljavnosti te določbe kot po začetku njene veljavnosti ustrezni deli obdavčljive in oproščene uporabe stavbe ne spremenijo.

104. Če bi bil odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, želi predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem izvedeti, ali načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj vseeno nasprotujeta uporabi takega popravka, čeprav ta ne izhaja izrecno iz nacionalnega prava in zanj nikakor ni bila določena prehodna ureditev.

105. Nemška vlada in vlada Združenega kraljestva neodvisno od vprašanja retroaktivne uporabe popravka menita, da ima država članica pravico zahtevati popravek na podlagi zakonodajne spremembe, ki se nanaša na načine izračuna obsega pravice do odbitka vstopnega DDV. Komisija trdi nasprotno, ker se davčnemu zavezancu ne podeli nobena neupravičena prednost in ker je nevtralnost DDV ohranjena.

106. Čeprav se pravica do odbitka lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije, in se je načeloma ne sme omejiti,²⁸ Šesta direktiva uvaja tudi pravila za popravke prvotno odbitega DDV, ki so sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa ta direktiva.²⁹

28 — Glej med drugim sodbo Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 32 in navedena sodna praksa).

29 — Glej med drugim sodbi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 50) in Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, točka 33).

107. Člen 20(1) Šeste direktive tako določa, da se začetni odbitek popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, ali če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.

108. Člen 20(2) te direktive določa, da se za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. *Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.*

109. Ista določba državam članicam dovoljuje, da lahko pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, obdobje popravka podaljšajo na največ 20 let.³⁰

110. V skladu s sodno prakso Sodišča je cilj pravil, določenih s Šesto direktivo glede popravkov odbitkov, *izboljšati natančnost odbitkov, da zagotovijo nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvršene na predhodni stopnji, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo do obsega, do katerega prispevajo k temu, da se od dobav plača tak davek.* Navedena direktiva s temi pravili uresničuje cilj *vzpostavitve tesnega in neposrednega razmerja med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčljive izstopne transakcije.*³¹

111. Sodišče je zlasti v zvezi z nepremičninami, ki se pogosto uporabljajo več let, v tem obdobju pa se lahko njihova uporaba spreminja, pojasnilo tudi, da obdobje popravka odbitkov *omogoča izogibanje nepravilnostim pri računanju odbitkov* ter neupravičenim prednostim ali neugodnostim za davčnega zavezanca, zlasti kadar pride po obračunu do sprememb dejavnikov, ki so se prvotno upoštevali za določitev zneska odbitkov.³²

112. V skladu s členom 20(1)(a) Šeste direktive se začetni odbitek popravi, če je bil višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, ali v skladu z odstavkom 2 tega člena, ki se uporablja za nepremičnine, na podlagi *razlik* v upravičenosti do odbitka v letih, ki sledijo letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

113. Sodišče je predvsem na podlagi člena 20(2) Šeste direktive v sodbi Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 53) potrdilo, da lahko popravek prvotno odbitega DDV izhaja iz zakonodajne spremembe pravice do odbitka, odvisne od spremembe pravice do izbire obdavčitve izstopne transakcije, ki je načeloma oproščena davka.

114. Komisija v stališčih v bistvu trdi, da se sme tak popravek dopustiti le v primeru, ko se zaradi spremembe spremeni obdavčljiva oziroma neobdavčljiva narava zadevne transakcije, to je, ko sprememba vpliva na sam obstoj pravice do odbitka. Le v takih primerih naj bi obstajalo tveganje, da bo davčni zavezanec lahko deležen neupravičene prednosti ali neugodnosti.

115. Vseeno se zdi, da ta pristop, ki daje prednost enemu izmed ciljev popravkov, ne upošteva navedb Sodišča, v skladu s katerimi je namen popravkov odbitkov *izboljšati natančnost odbitkov ali omogočiti izogibanje nepravilnostim pri računanju odbitkov.*

30 — Glede na člen 15a zakona o prometnem davku je Zvezna republika Nemčija izbrala desetletno obdobje popravka.

31 — Glej med drugim sodbi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 57) in Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, točka 34) (moj poudarek).

32 — Glej v tem smislu sodbo Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25) in sklep Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 20) (moj poudarek).

116. Očitno je, da je treba popravke izvesti, ko država članica spremeni obdavčljivo ali oprosljivo naravo določene izstopne transakcije ob upoštevanju določb Šeste direktive. O obvezni naravi takega popravka ni nobenega dvoma.³³

117. Člen 20 Šeste direktive vseeno ne nasprotuje temu, da lahko država članica zahteva tudi, da se tak popravek izvede, če se je odločila spremeniti načine izračuna obsega pravice do dobitka, ko je v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive in načeli skupnega sistema DDV izbrala metodo, ki zagotavlja bolj natančen rezultat od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

118. V takem primeru namreč popravek izboljšuje natančnost odbitkov, ki jih je treba izvesti v letih, v katerih se stroški pridobitve nepremičnine amortizirajo.³⁴

119. Poleg tega, kot je na obravnavi trdila tudi vlada Združenega kraljestva, bi to, da se davčnemu zavezancu, kot trdi Komisija, omogoči, da še naprej uporablja razdelitveni ključ na podlagi prometa za celotno obdobje popravka za nepremičnino, čeprav je država članica sprejela zakonodajno spremembo, s katero je določila primarno uporabo alternativne metode izračuna, ki zagotavlja bolj natančen rezultat, pomenilo, da se podeljuje prednost davčnim zavezancem, ki so nepremičnine pridobili pred začetkom veljavnosti te zakonodajne spremembe. V takem primeru bi se namreč lahko kljub zakonodajni spremembi letni popravek vedno izračunal za celotno obdobje popravka (od 5 do 20 let glede na državo članico) po metodi, ki zagotavlja manj natančen rezultat in se je pred tem uporabljala za transakcije v zvezi s pridobitvijo ali izgradnjo te vrste blaga.

120. Zato menim, da člen 20 Šeste direktive ne nasprotuje temu, da država članica od davčnega zavezanca zahteva, da popravi prvotni odbitek vstopnega DDV, povezanega s stroški izgradnje stavbe z mešano rabo, če ta država članica v obdobju popravka z zakonom primarno določi razdelitveni ključ, ki zagotavlja bolj natančen rezultat odbitka DDV od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa, ki se je uporabljal v času prvotnega odbitka.

121. Vendar izvajanje take pristojnosti s strani države članice na podlagi Šeste direktive ni izključeno iz spoštovanja načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev, ki sta obe del pravnega reda Unije.³⁵

122. Prvo izmed teh načel zahteva, po eni strani, jasnost in natančnost pravnih pravil in, po drugi strani, predvidljivost njihove uporabe za pravne subjekte.³⁶

123. Poleg tega se načelo pravne varnosti uporablja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi se zadevnim subjektom omogočilo, da se natančno seznanijo z obveznostmi, ki so jim s temi predpisi naložene.³⁷

124. Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da načelo pravne varnosti, razen v izjemnih okoliščinah, utemeljenih s ciljem v splošnem interesu, nasprotuje temu, da nacionalni zakonodajalec začetek veljavnosti akta, ki spada v pravo Unije, določi na dan, preden je objavljen.³⁸

33 — Glej v tem smislu sodbo Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 30) in sklep Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 23).

34 — Opozoril bom, da se poseben sistem popravkov, namenjen za investicijsko blago, zlasti za nepremičnine, razlaga z dolgotrajno uporabo tega blaga in spremljajočo amortizacijo njegovih nakupnih stroškov: glej v zvezi s tem med drugim sodbo Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 55 in navedena sodna praksa).

35 — Glej v tem smislu sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 57), „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, točka 32) ter Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 30).

36 — Sodba Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 28).

37 — *Idem* (točka 29 in navedena sodna praksa).

38 — Glej v tem smislu sodbo „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, točki 33 in 34).

125. V obravnavani zadevi predložitveno sodišče navaja nekatere okoliščine, zaradi katerih dvomi o spoštovanju tega načela.

126. Poleg preudarkov, ki sem jih predstavil v primarno opravljeni analizi, se v celoti strinjam s trditvijo predložitvenega sodišča, v skladu s katero člen 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku ni dovolj natančen, da bi lahko vzbujal vtis, da zahteva popravek vstopnega DDV v zvezi z odbitki, ki so že bili odobreni za leta pred začetkom veljavnosti te določbe.

127. Kot navaja predložitveno sodišče, se ta določba namreč nikakor ne sklicuje na člen 15a zakona o prometnem davku, ki je določba, s katero je bil v nacionalno pravo prenesen člen 20 Šeste direktive.³⁹

128. Ker pa popravek, ki ga davčni organi zahtevajo na podlagi člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku, ni zahtevan v členu 20 Šeste direktive, davčni zavezanec ne more razumno pričakovati, da se bo zahteval popravek, ne da bi bilo to jasno in izrecno razvidno iz zadevne zakonodajne spremembe.

129. Poleg tega nemška vlada ne more resno trditi, da je položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, podoben položaju, na podlagi katerega je bila izdana sodba *Gemeente Leusden in Holin Groep* (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Medtem ko je Sodišče v zadnjenavedeni zadevi ugotovilo, da je nizozemski zakonodajalec sprejel ukrepe za preprečitev, da bi davčne zavezance presenetila uporaba zakona v zvezi s popravki pravice do odbitka, tako da jim je odobril potreben čas za prilagoditev novemu položaju,⁴⁰ v obravnavani zadevi nikakor ni tako, saj predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da ni bila sprejeta nobena prehodna ureditev.

131. Nazadnje, ker so davčni organi v obravnavani zadevi poskušali členu 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku podeliti retroaktivni učinek prek popravka vstopnega DDV, je treba spomniti, da je lahko tak učinek skladen z načelom pravne varnosti le v izjemnih okoliščinah, utemeljenih z uresničevanjem ciljev v splošnem interesu, kot je nujnost boja proti dejanjem, katerih namen je izogibanje plačilu davka,⁴¹ ali preprečevanja obsežne uporabe neželenih finančnih konstrukcij.⁴² V obravnavani zadevi niti predložitveno sodišče niti nemška vlada nista omenila, da je sprejetje člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku utemeljeno z uresničevanjem enega ali več podobnih ciljev.

132. Glede načela varstva legitimnih pričakovanj je treba spomniti, da velja za vsakega davčnega zavezanca, za katerega je upravni organ ustvaril legitimna pričakovanja, oprta na natančna zagotovila, ki so mu bila dana.⁴³

133. V okoliščinah, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, to pomeni, da je treba preveriti, ali je ravnanje upravnega organa ustvarilo razumno pričakovanje previdnega in preudarnega gospodarskega subjekta, in če je tako, ugotoviti legitimnost tega pričakovanja.⁴⁴

39 — Člen 15a zakona o prometnem davku popravek določa le v primeru sprememb elementov, ki so bili upoštevani pri začetnem odbitku, s čimer je v nacionalno pravo prenesen člen 20(1) Šeste direktive in ne njen člen 20(2).

40 — Glej sodbo *Gemeente Leusden in Holin Groep* (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 81).

41 — *Ibidem* (točki 71 in 77).

42 — Sodba „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, točki 38 in 39).

43 — Glej v zvezi s tem med drugim sodbo *Salomie in Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 44 in navedena sodna praksa).

44 — *Idem* (točka 45 in navedena sodna praksa).

134. V zvezi s tem je iz pojasnil, navedenih v predložitveni odločbi, razvidno, da so davčni organi v postopkih pred Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) za davčni leti 2001 in 2002 dopustili razdelitveni ključ, ki ga je uporabila tožeča stranka v postopku v glavni stvari.

135. Predložitveno sodišče mora to okoliščino nujno upoštevati. Zlasti če je vsaj za ti dve leti ugotovljena dokončnost soglasja davčnih organov, mora to po mojem mnenju ovirati vsakršno retroaktivno uporabo člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku. Taka retroaktivnost bi namreč davčnemu zavezancu odvzela pravico do odbitka vstopnega DDV, ki jo je dokončno pridobil v okviru prejšnje ureditve.⁴⁵ Predložitveno sodišče bo moralo presoditi tudi, ali lahko navedeno soglasje vpliva tudi na obseg pravice do odbitka DDV za davčni leti 1999 in 2000. Predvsem bo moralo preučiti, ali je tožeča stranka v postopku v glavni stvari lahko dobila tudi zagotovilo davčnih organov ali legitimno iz njihovega ravnanja sklepala, da tako soglasje *a fortiori* velja tudi za ti dve davčni leti.

136. Vseeno opozarjam, da bo taka preučitev odveč, če se bo Sodišče strinjalo z mojo analizo, opravljeno primarno, v skladu s katero člena 15(4), tretji stavek, zakona o prometnem davku ni mogoče uveljavljati nasproti tožeči stranki v postopku v glavni stvari, ker je nezdržljiv s členoma 17(5) in 19(1) Šeste direktive.

V – Predlog

137. Glede na preudarke, navedene v analizi, ki sem jo predstavil primarno, Sodišču predlagam, naj o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), odloči tako:

Člena 17(5), prvi pododstavek, in 19(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da država članica sistematično in brez razlikovanja za vse blago in storitve s tako imenovano „mešano rabo“ primarno določi drugo metodo izračuna obsega pravice do odbitka vstopnega davka na dodatno vrednost, in ne razdelitvenega ključa, izračunanega na podlagi razmerja med prometom, ki bi ga morala ustvariti z dajanjem poslovnih enot v najem (obdavčenim z davkom na dodano vrednost), in prometom, ki izhaja iz drugih transakcij dajanja v najem (oproščenih davka na dodano vrednost). Ker zadevna država članica ni jasno opredelila transakcij, za katere se uporablja alternativna metoda ali metode izračuna, ki morajo poleg tega zagotoviti bolj natančen rezultat od tistega, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa, od davčnih zavezancev ne sme zahtevati, da uporabijo te druge metode.

45 — Glej v tem smislu sodbo Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 39 in navedena sodna praksa).