



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 3. marca 2020¹

Zadeva C-791/18

**Stichting Schoonzicht,
ob udeležbi
Staatssecretaris van Financiën**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Popravki odbitkov – Investicijsko blago – Razlika med nameravano uporabo in prvo dejansko uporabo – Direktiva 2006/112/ES – Člena 185 in 187 – Uporaba“

I. Uvod

1. Obravnavana zadeva se nanaša na način, kako bi moral trgovec, ki je spremenil svoje namene glede uporabe stanovanjskega kompleksa, popraviti začetni odbitek davka na dodano vrednost (DDV). Odbitek je bil v obravnavani zadevi opravljen v času, ko se je stanovanjski kompleks še gradil. Tedaj ga je trgovec nameraval uporabljati v obdavčljive namene. Toda nekaj stanovanj je bilo pozneje oddanih, zaradi česar je bila prva uporaba navedenih stanovanj oproščena plačila davka.

2. V navedenih okoliščinah so nizozemski organi od trgovca zahtevali, naj v enkratnem znesku vrne celoten del začetnega odbitka, ki ustreza pozneje oddanim stanovanjem. Če se takrat, ko trgovec začne prvič uporabljati blago, izkaže, da je odbil DDV v obsegu, večjem od obsega, do katerega bi bil upravičen zaradi uporabe blaga, je treba v skladu z nacionalno zakonodajo za presežek začetno odbitega DDV dejansko izvesti *enkratni* popravek.

3. Pravno vprašanje, ki se postavlja, je, ali je navedena zakonodaja v skladu s členom 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV),² v skladu s katerim je treba popravek odbitkov, opravljenih v zvezi z investicijskim blagom, izvesti v sorazmernih delih, razporejenih na večletno obdobje.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije: direktiva o DDV

4. Člen 184 in naslednji Direktive o DDV se nanašajo na popravke odbitkov.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

² UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena.

5. Člen 184 določa, da se „[z]ačetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

6. Člen 185 navedene direktive določa:

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

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

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

7. Člen 186 direktive o DDV določa, da „[d]ržave članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185“.

8. Člen 187 direktive o DDV določa:

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

Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih 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.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezeni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“

9. Člen 189 direktive o DDV določa:

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

[...]

(b) navedejo znesek DDV, ki se upošteva za popravek;

[...]“

B. Nizozemsko pravo

10. Določbe o popravku odbitkov vsebujejo člen 15(4) Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zakon z dne 28. junija 1968, ki določa nadomestitev obstoječega prometnega davka s prometnim davkom v skladu s sistemom pobiranja davka na dodano vrednost; v nadaljevanju: OB) in členov 12 in 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (izvedbena uredba iz leta 1968 o izvajanju zakona o prometnem davku; v nadaljevanju: izvedbena uredba).

11. Člen 15(4) OB določa:

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

12. Člen 12(2) in (3) izvedbene uredbe določa:

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

3. V davčni napovedi za končno davčno obdobje je treba popravek odbitka opraviti na podlagi podatkov, ki se uporabljajo za celotno davčno leto.“

13. Člen 13 izvedbene uredbe, kolikor je upošteven za obravnavano zadevo, določa:

„1. Ob odstopanju od člena 11 je za namene odbitka posebej upoštevano naslednje:

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

2. V zvezi z nepremičninami in pravicami v zvezi s takimi nepremičninami je treba popravke odbitkov opraviti vsakih devet davčnih let po letu, v katerem je podjetnik začel uporabljati zadevno premoženje. Popravek je treba vsakokrat opraviti za vsako desetino plačanega vstopnega davka, pri čemer se upoštevajo podatki davčnega leta, vsebovani v davčni napovedi v zvezi s končnim obdavčljivim obdobjem navedenega davčnega leta.“

III. Dejansko stanje, postopek in predloženi vprašanji

14. Družba Stichting Schoonzicht s sedežem v Amsterdamu je na zemljišču v svoji lasti zgradila stanovanjski kompleks. Kompleks je obsegal sedem stanovanj. Gradnja se je začela leta 2013, kompleks pa je bil izročen v uporabo julija 2014.

15. Stanovanjski kompleks je bil prvotno namenjen za uporabo v obdavčljive namene. V skladu s tem je družba Stichting Schoonzicht v celoti odbila DDV za to dobavo.

16. Pozneje je družba Stichting Schoonzicht s 1. avgustom 2014 štiri stanovanja oddala. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila to prva uporaba (dela) stanovanjskega kompleksa in da je bila v nasprotju s prvotnim namenom *oproščena* plačila DDV. Druga tri stanovanja so leta 2014 ostala nenaseljena.

17. Ustrezni del začetnega odbitka je bil zato v skladu z nizozemsko zakonodajo popravljen v skladu s členom 15(4) OB. To je pomenilo, da je družba Stichting Schoonzicht dolgovala del DDV, ki je ustrezal štirim oddanim stanovanjem v vrednosti 79.587 EUR. V skladu s predložitveno odločbo je bil popravek izveden v zvezi s tretjim četrtletjem leta 2014 (od 1. julija do 30. septembra 2014), v katerem je bil stanovanjski kompleks prvič uporabljen.

18. Družba Stichting Schoonzicht je DDV plačala in zoper to plačilo na podlagi obračuna vložila pritožbo. Menila je, da je za investicijsko blago polni popravek začetnega odbitka ob prvi uporabi investicijskega blaga, ki je določen v členu 15(4) OB, v nasprotju s členom 187 direktive o DDV.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor davčne uprave) je to pritožbo zavrnil. Družba Stichting Schoonzicht je nato vložila tožbo pri Rechtbank Noord-Holland (sodišče v Severni Holandiji, Nizozemska). Navedeno sodišče je to tožbo zavrnilo kot neutemeljeno, družba Stichting Schoonzicht pa je nato vložila pritožbo pri Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu, Nizozemska). Navedeno sodišče je prav tako razsodilo, da je določba člena 15(4) OB združljiva z direktivo o DDV, in pritožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu) meni, da je nizozemski zakonodajalec uporabil možnost, ki je dana državam članicam s členom 189(b) direktive o DDV, da natančneje določijo znesek DDV, ki ga je treba upoštevati pri popravku za investicijsko blago. Po mnenju navedenega sodišča je treba enkratni popravek iz člena 15(4) OB šteti za „popravek pred popravkom“, ki se izvede pred običajnim postopkom popravka in ga direktiva o DDV ne ureja (in zato ni v nasprotju z njo). Direktiva o DDV ne nasprotuje takemu popravku, ker z njim nista kršeni niti načelo davčne nevtralnosti niti načelo sorazmernosti.

20. Družba Stichting Schoonzicht je zoper navedeno sodbo vložila kasacijsko pritožbo pred predložitvenim sodiščem Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske).

21. Družba Stichting Schoonzicht v postopku v glavni stvari ponovno navaja trditev, da je enkratni popravek začetnega odbitka ob prvi uporabi investicijskega blaga v nasprotju s členom 187 direktive o DDV. Po njenem mnenju bi bilo treba ureditev popravka iz člena 187 direktive o DDV upoštevati neodvisno od tega, kar določata člena 184 in 185 navedene direktive. Člen 187 direktive o DDV določa posebno ureditev v zvezi z investicijskim blagom, ki prevlada nad splošno ureditvijo iz členov 184 in 185 direktive. Popravek začetnega odbitka za investicijsko blago na podlagi člena 187 je treba razporediti na več let, na koncu vsakega leta popravka pa se lahko popravi le sorazmerni del začetnega odbitka. Popravek v skladu s členom 187 direktive o DDV, ki se nanaša na štiri stanovanja, se lahko izvede najprej v trenutku davčne napovedi, ki se nanaša na zadnje četrtletje leta 2014, na glede na to, ali so bila navedena stanovanja prvič uporabljena v tem letu. Tak popravek se mora v takem primeru nanašati samo na desetino odbitka, prejetega leta 2013.

22. Predložitveno sodišče se sprašuje glede združljivosti zahteve o „celotnem popravku za prvo uporabo“, ki jo določa nizozemski zakon, s členom 187 direktive o DDV.

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

„1. Ali členi od 184 do 187 [direktive o DDV] nasprotujejo nacionalnemu mehanizmu popravkov za investicijsko blago, s katerim je določena razporeditev popravka na več let, pri čemer se v letu prve uporabe – ki je tudi prvo leto popravka – prilagodi (popravi) celotni znesek začetnega odbitka za to investicijsko blago, če pri prvi uporabi blaga ta začetni odbitek očitno odstopa od odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen glede na dejansko uporabo investicijskega blaga?

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

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

24. Pisna stališča so predložile družba Stichting Schoonzicht, nizozemska in švedska vlada ter Evropska komisija.

IV. Analiza

25. Menim, da je sporna nacionalna ureditev združljiva z direktivo o DDV. Za tak sklep bom uvodoma najprej pojasnil pravila direktive o DDV, ki se uporabijo (ali potencialno uporabijo) (razdelek A). Nato bom zaključil, da zahteva o „celotnem popravku za prvo uporabo“ ne spada na področje uporabe člena 187 direktive o DDV, temveč na področje uporabe členov od 184 do 186, s katerimi je v skladu (razdelek B).

A. Pravila direktive o DDV, ki se uporabijo (oziroma tista, ki se potencialno uporabijo)

26. V skladu s členom 167 direktive o DDV nastane „[p]ravica do odbitka [...] v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“. V tem okviru je Sodišče večkrat poudarilo, da je pravica do odbitka „sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena“.³ Razsodilo je tudi, da je „[n]amen sistema odbitkov [...] namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV“.⁴

27. Člen 184 in naslednji direktive o DDV določajo podrobnejša pravila, ki se uporabljajo za pravico do odbitka z določitvijo mehanizma popravka.⁵ Navedeni mehanizem zagotavlja, da transakcije, uresničene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo v delu, v katerem se uporabijo za dobave, ki so predmet DDV.⁶ Drugače povedano, „[n]amen tega mehanizma je [...] uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavnice izstopne transakcije“.⁷

28. Ureditev glede odbitka na podlagi direktive o DDV vsebuje splošna pravila (členi od 184 do 186), pa tudi posebna pravila, ki veljajo za investicijsko blago (členi od 187 do 192).

29. Prvič, v zvezi s splošnimi pravili člen 184 direktive o DDV določa, da se „[z]ačetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“. Člen 185(1) dalje določa, da se „[p]opravek [...] zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen“.⁸

3 Glej na primer sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 43 in navedena sodna praksa), in z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 34 in navedena sodna praksa).

4 Sodba z dne 3. oktobra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, točka 26 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, točka 27 in navedena sodna praksa), in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 23 in navedena sodna praksa).

5 Sodba z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 57). Glej tudi sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 24 in navedena sodna praksa).

6 Glej na primer sodbi z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 50 in navedena sodna praksa), in z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 28 in navedena sodna praksa).

7 Prav tam.

8 Sodbi z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 29 in navedena sodna praksa), in z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, točka 47).

30. V skladu s členom 186 države članice določajo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.⁹

31. Drugič, člen 187 in naslednji direktive o DDV določajo specifična pravila glede popravka odbitka v zvezi z investicijskim blagom.¹⁰ Navedena specifična pravila opredeljujejo nekatere vidike glede tega, kako je treba izvesti popravek.

32. Za to, kar je upoštevno v obravnavani zadevi, bi bilo treba omeniti tri vidike.

33. Prvič, popravek je treba razporediti na obdobje petih let, to obdobje pa se lahko pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, podaljša na največ 20 let. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je Nizozemska odločila za uporabo 10-letnega obdobja popravka za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago. To obdobje bi bilo tako morebiti upoštevno za sporni stanovanjski kompleks iz postopka v glavni stvari.

34. Drugič, v skladu s členom 187(1) direktive o DDV obdobje popravka vključuje leto, v katerem je bilo sporno blago pridobljeno ali izdelano, vendar pa lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje od trenutka *prve uporabe* blaga. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je Nizozemska odločila za uporabo zadnjenavedene možnosti.

35. Tretjič, letni popravek se v skladu s členom 187(2) nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezn del DDV, obračunanega od investicijskega blaga. Navedeni ustrezn del je *ena desetina* v skladu z nizozemsko ureditvijo.

B. Razvrstitev zahteve o „celotnem popravku za prvo uporabo“

36. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali določbe direktive o DDV, ki obravnavajo popravek odbitkov, nasprotujejo zahtevi o „celotnem popravku za prvo uporabo“.

37. Odgovor na navedeno vprašanje zahteva presojo o tem, ali zahteva o „celotnem popravku za prvo uporabo“ spada na področje splošne ureditve popravka v direktivi o DDV (člen 184 in naslednji) ali na področje specifične ureditve (člen 187 in naslednji) ali morda na nobeno od teh področij.

38. Družba Stichting Schoonzicht zatrjuje, da se splošna ureditev iz členov od 184 do 186 direktive o DDV ne bi smela uporabljati za sporni položaj, ker se popravek nanaša na nepremičnine in spada na področje uporabe člena 187 navedene direktive, v skladu s katerim bi bilo treba popravek razporediti na 10 let. Ker člen 15(4) OB zahteva, da se ustrezn del začetnega odbitka vrne naenkrat, je v nasprotju s členom 187 direktive o DDV.

39. Nizozemska in švedska vlada ter Komisija sklepajo nasprotno. Po njihovem mnenju spada zahteva o „celotnem popravku za prvo uporabo“ načeloma na področje splošne ureditve popravka, ki jo določa direktiva o DDV in je zato v skladu s to direktivo.

40. Strinjam se z zadnjenavedenim stališčem.

⁹ V skladu s tem je Sodišče navedlo, da je tako „[v] določbah navedenih členov 184 in 185 [...] določena obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV [...], [v]endar pa s temi določbami ni določen način, kako je treba ta popravek izvesti“, razen v zvezi z investicijskim blagom. Sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, točka 26).

¹⁰ Pojem investicijskega blaga morajo opredeliti države članice. Glej člen 189(a) direktive o DDV. Na podlagi člena 190 direktive o DDV lahko „[z]a namene členov 187, 188, 189 in 191 [...] države članice za investicijsko blago štejejo tiste storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo investicijskemu blagu“.

41. Drži, da člen 187 direktive o DDV določa, da se „[z]a investicijsko blago [...] popravek razporedi na obdobje petih let, *vkjučno* z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano [ali uporabljeno]“.¹¹ Drži pa tudi, da morajo države članice določiti ureditev popravka za investicijsko blago,¹² kot je opozorilo predložitveno sodišče.

42. Toda navedeni elementi ne dajejo odgovora na vprašanje o tem, kako bi bilo treba odpraviti razhajanje med nameravano uporabo na eni strani in prvo dejansko uporabo na drugi.

43. Medtem ko se lahko v skladu s členoma 167 in 168 direktive o DDV pravica do odbitka zneska DDV, dolgovanega za blago in storitve, ki jih dobavijo ali opravijo drugi davčni zavezanci, dejansko izvršuje v celoti in takoj, čeprav se to blago ne bo takoj uporabilo za namene gospodarske dejavnosti podjetja,¹³ pa pravica do odbitka obstaja toliko, kolikor se to blago ali storitve uporabijo za obdavčljive transakcije.¹⁴ Kot se je izrazila generalna pravobranilka J. Kokott, se dejansko „[o]dbitek [...] na podlagi člena 167 v povezavi s členom 63 Direktive o DDV vedno prizna že ob pridobitvi blaga, na podlagi njegove nameravane uporabe. [...] Pogoji za to je vedno, da davčni zavezanec uporablja pridobljeno blago za izvajanje obdavčenih transakcij. Namen pravil glede popravkov je v skladu s sodno prakso izboljšati natančnost odbitkov, tako da se po pridobitvi blaga nadzoruje, koliko ga davčni zavezanec tudi *dejansko* uporablja za namene, na podlagi katerih je mogoče uveljavljati pravico do odbitka.“¹⁵

44. V obravnavani zadevi in v skladu s predložitveno odločbo je pravica do odbitka nastala, ko je nastala obveznost obračuna ustreznega vstopnega DDV na podlagi izkazanega namena družbe Stichting Schoonzicht (leta 2013). Toda po mojem mnenju je bil obseg pravice do odbitka v zvezi s štirimi oddanimi stanovanji zmanjšan na nič zaradi spremembe uporabe, ki je spremenila transakcijo družbe Stichting Schoonzicht iz nameravane obdavčljive v dejansko neobdavčljivo *pred prvo uporabo* blaga.

45. Kot je navedeno zgoraj, je posebnost mehanizma popravka za investicijsko blago v skladu s členom 187 direktive o DDV v možnosti razporeditve popravka odbitkov na obdobje več let.

46. Navedeni mehanizem temelji na predpostavki, da je „[v]erjetnost takih sprememb [...] zlasti pomembna pri investicijskem blagu, ki se pogosto uporablja več let, med katerimi se njegova namembnost spreminja“.¹⁶

47. Kot zatrjujeta švedska vlada in Komisija, je ta predpostavka načeloma povezana s spremembami uporabe, do katerih pride med obdobjem uporabe investicijskega blaga. Vendar pa je nekaj povsem drugega, če se ta logika razširi na obdobje *pred* navedeno uporabo ali, natančneje, na obdobje, ki se začne z napovedjo nameravane uporabe in se neha s prvim obdavčljivim obdobjem, ki označuje začetek dejanske uporabe.

¹¹ Moj poudarek.

¹² Glej v tem smislu sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točki 24 in 27 in navedena sodna praksa).

¹³ Sodba z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 45).

¹⁴ Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 18 in navedena sodna praksa). Vendar glej specifične položaje, obravnavane na primer v sodbah z dne 8. junija 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, točka 42 in navedena sodna praksa); z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304 točka 41), in z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 42). V zadnjenavedeni sodbi je Sodišče navedlo, da „davčni zavezanec ohrani pravico do odbitka, ker je pravica nastala, tudi če ta davčni zavezanec iz razlogov, ki so neodvisni od njegove volje, ni mogel uporabljati blaga ali storitev, v zvezi s katerimi se izvede odbitek, v okviru obdavčenih transakcij“.

¹⁵ Sklepni predlogi v zadevi Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, točka 24 in navedena sodna praksa). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, točki 27 in 28 in navedena sodna praksa).

¹⁶ Sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 25), ki se nanaša na enakovredno določbo – člen 20 – Šeste direktive.

48. Drži, da se v skladu s členom 12(2) izvedbene uredbe obveznost do popravka nanaša le na prvo obdavčljivo obdobje, v katerem se je blago *začelo uporabljati*, in da je treba v navedenem okviru priznati, da začetek uporabe pomeni del te uporabe. Torej bi se lahko reklo, da spada čas prve uporabe na področje uporabe člena 187 direktive o DDV. Toda zdi se smiselno in precej logično, da mora to preverjanje temeljiti na vprašanju, ali predhodno napovedana *nameravana* uporaba ustreza *dejanski* uporabi v trenutku, ko se ta zgodi prvič, saj bi bilo (če ta trgovec ne izvede prejšnjega samopopravka, če je to mogoče) preverjanje v zgodnejši fazi nekoliko težavno, če bi bilo sploh mogoče.

49. V prid temu sklepu govori potreba po zagotavljanju spoštovanja načela davčne nevtralnosti z obeh vidikov tega načela v splošnem pomenu besede.

50. Prvič, z enega vidika navedenega načela bi moral biti trgovec razbremenjen obremenitve z DDV, „če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij“. ¹⁷ Nasprotno menim, da če se izkaže, da začne trgovec uporabljati blago za *neobdavčljivo* transakcijo v nasprotju s prej napovedanim namenom, to pomeni, da je, ko se je začelo blago uporabljati, prej obstoječi razlog, ki je opravičeval, da je bil trgovec razbremenjen obremenitve z DDV, preprosto nehal obstajati.

51. Če se zgoraj omenjeno uporabi v obravnavani zadevi, se zdi, da je pravica do odbitka nastala tedaj, ko je postala družba Stichting Schoonzicht zavezanica za vstopni DDV in ko je bila nameravana uporaba navedenega blaga napovedana kot obdavčljiva. Toda ko se je navedeni namen spremenil, je to povzročilo transakcijo, oproščeno plačila davka in ni bilo več razloga, da bi bil ta trgovec razbremenjen obremenitve z odbitim davkom. Razlog za odbitek je nehal obstajati po začetku (ali celo pred njim ¹⁸) dejanske uporabe.

52. V skladu z njegovim drugim vidikom načelo davčne nevtralnosti „v okviru pobiranja DDV [tudi] prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije“. ¹⁹ Ta vidik načela davčne nevtralnosti namreč „nasprotuje temu, da bi se podobno [blago] ali podobne [storitve], ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno“. ²⁰

53. V zvezi z obravnavano zadevo menim, da če bi se sprejelo stališče družbe Stichting Schoonzicht, bi bil nastali položaj v nasprotju z zgoraj omenjenim drugim vidikom načela davčne nevtralnosti.

54. Kot je predvidevalo predložitevno sodišče in kot so trdile nizozemska, in švedska vlada ter Komisija, bi to dejansko pripeljalo do neupravičene finančne prednosti za trgovca, ki napove, da bi navedeno investicijsko blago uporabil v obdavčljive namene, s čimer bi še naprej imel na voljo svoja sredstva, ki ustrezajo začetnemu odbitku, čeprav mu niti prva dejanska uporaba niti poznejša uporaba v obdobju popravka ne bi dajala pravice do kakršnega koli navedenega odbitka. Drugače povedano, fiksacija analize na trenutek napovedi namena ne glede na prvo dejansko uporabo, bi pomenila, da bi država članica dejansko financirala takega trgovca, ki bi moral sredstva vrniti le v sorazmernih delih v večletnem obdobju popravka, ki se uporablja. ²¹

¹⁷ Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott zadevi AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, točka 57 in navedena sodna praksa).

¹⁸ Iz predložitvene odločbe izhaja, da so bila štiri sporna stanovanja oddana avgusta 2014. Medtem ko mora to preveriti predložitevno sodišče, si sam težko predstavljam, da bi se obdavčljiva ali neobdavčljiva narava transakcije nekako pokazala šele prvi dan oddaje v najem (to je dejanske uporabe), saj domnevam, da je bilo treba verjetno prej pripraviti potrebne pogodbe (ki razkrivajo naravo transakcije).

¹⁹ Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, točka 57 in navedena sodna praksa).

²⁰ Glej na primer sodbe z dne 9. marca 2017, Oxycre Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 30 in navedena sodna praksa); z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544, točka 28 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 36 in navedena sodna praksa).

²¹ Zelo jasno bi rad poudaril, da ne obstaja noben dokaz niti namig na kakršno koli nepravilnost v obravnavani zadevi. Toda na splošno in ne glede na dejansko stanje v tej zadevi se spodbuda za zlorabo, ki bi jo ustvarjala možnost vračila zneska, ki ustreza neupravičenemu odbitku v obdobjih po napovedi (fiktivnega) namena, ne more spregledati.

55. Nasprotno pa trgovec, ki bi na popolnoma enak neobdavčen način uporabljal podobno investicijsko blago, ne bi bil deležen take finančne koristi, če *ab initio* ne bi opravil nobenega odbitka na podlagi svoje *ab initio* nameravane uporabe investicijskega blaga za neobdavčljive namene.

56. Prva dejanska uporaba investicijskega blaga je enaka v primeru obeh hipotetičnih trgovcev, vendar pa bi bila deležna zelo različne obravnave glede odbitka DDV le na podlagi razlike med njunim napovedanim (in domnevnim dobrovernim) namenom v zvezi z uporabo zadevnega blaga. Z vseh drugih vidikov sta njuna položaja enaka.

57. Menim, da bi bilo treba odbitek DDV v obeh primerih obravnavati enako.

58. Iz člena 15(4) OB izhaja, da je cilj nizozemske zakonodaje odpraviti zgoraj opisan nezaželen rezultat z zahtevo, da je treba obseg pravice do odbitka uskladiti s položajem, kakršen je v času prve dejanske uporabe (po kateri se začne uporabljati mehanizem odbitka za investicijsko blago). S tem po mojem mnenju ta zakonodaja pomaga ohranяти davčno nevtralnost v obeh pomenih, pojasnjenih zgoraj. Zdi se, da to še toliko bolj velja za obravnavano zadevo glede na to, da zakonodaja deluje v obe smeri: ne le v „škodo“ trgovcu, čigar namen se spremeni iz obdavčene v neobdavčeno uporabo, temveč tudi v korist trgovca, čigar namen se spremeni iz neobdavčene v obdavčeno uporabo.

59. Zato menim, da sporni položaj v postopku v glavni stvari ne spada na področje uporabe člena 187 in naslednjih direktive o DDV (in zato z njim ni nezdržljiv).

60. Navedeni sklep ni v nasprotju s sklepom, ki ga je sprejelo Sodišče v zadevi Gmina Międzyzdroje, v kateri je Sodišče navedlo, da se določbe člena 187 direktive o DDV nanašajo „na primere popravka odbitkov, [...] pri katerih je investicijsko blago namenjeno uporabi, na podlagi katere DDV ni odbiten, nato pa uporabi, na podlagi katere je odbiten“.²² Sodišče je dodalo, da navedeni člen 187 direktive o DDV „nasprotuje sistemu, ki dovoljuje popravke odbitkov v obdobju, krajšem od petih let, in zato tudi sistemu enkratnega popravka, [...] ki bi omogočal popravek v enem samem davčnem obdobju“.²³

61. Dejansko stanje navedene zadeve, kot je v nadaljevanju opisano v sklepu,²⁴ kaže, da so bile navedene trditve podane v okviru, v katerem se je sporno blago že začelo uporabljati. Šele tedaj je prišlo do spremembe uporabe (ali namena v zvezi z navedeno uporabo). Vendar pa se to precej razlikuje od spornega položaja v postopku v glavni stvari. Zato menim, da se člen 187 direktive o DDV ne uporablja za obravnavano zadevo.

62. Naslednje vprašanje, ki se postavlja, je, ali sporni položaj spada na področje uporabe člena 184 in naslednjih navedene direktive.

63. Menim, da spada.

22 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 23). Navedena zadeva se je nanašala na zakonodajo, ki tako kot v obravnavani zadevi za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, določa obdobje desetih let za popravke, ki teče od prve uporabe zadevnega blaga. Gmina Międzyzdroje je plačala DDV za blago in storitve, dobavljene in opravljene v povezavi z deli na objektu prizidka gimnazije v njeni lasti. Med izvajanjem navedenih del se je odločila za spremembo sistema upravljanja navedene nepremičnine in njene oddaje v najem gospodarski družbi. Nato je zahtevala *enkratni* odbitek plačanega DDV, saj se je uporaba spornega prizidka spremenila iz neobdavčene v obdavčeno. Navedeno zahtevo so davčni organi zavrnili, saj so menili, da položaj ureja mehanizem, s katerim se izvaja člen 187 direktive o DDV.

23 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 27).

24 Glej predstavitev dejanskega stanja v sklepu z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točki 10 in 12, zlasti točka 12 na koncu, „ob upoštevanju, da za dejavnosti, ki ne dajejo pravice do odbitka, desetina tega zneska ne more biti predmet popravka zaradi uporabe navedenega prizidka v letu 2010“).

64. V zadevi SEB bankas je Sodišče dokaj široko razložilo splošni mehanizem odbitka v skladu z direktivo o DDV. Navedlo je, da z besedilom člena 184 „niso *a priori* izključeni primeri neupravičenega odbitka davka“.²⁵ To določbo je razlagalo tako, da se uporablja v „primer[u], v katerem je bil odbitek izveden, čeprav ni obstajala nikakršna pravica do odbitka“, ker ta scenarij „spada v prvi položaj, določen s členom 184 Direktive o DDV, in sicer položaj, v katerem je začetni odbitek višji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.²⁶

65. Obravnavana zadeva jasno pomeni „primer neupravičenega odbitka“ v smislu, ki ga je opisalo Sodišče v zadevi SEB bankas. Drži, da se je navedena zadeva nanašala na položaj, v katerem je bil opravljen odbitek, čeprav ni obstajala nikakršna pravica do odbitka *ab initio*. V obravnavani zadevi je pravica do odbitka nastala, toda iz zgoraj opisanih razlogov je pozneje v zvezi s štirimi stanovanji ugasnila. Vendarle pa se mora po tem, ko se potrdi, da členi od 184 do 186 direktive o DDV urejajo primere, v katerih je treba popraviti neupravičeni odbitek, kot je ravnalo Sodišče v zadevi SEB bankas, isti sklep uporabljati tudi za primere, v katerih je predhodno obstoječa pravica do odbitka dejansko zmanjšana na nič, preden je zadevno blago prvič uporabljeno.

66. Menim, da navedena položaja v zadevi SEB bankas in v obravnavani zadevi predstavljata dve plati iste težave: kako popraviti odobreni odbitek, če ta odbitek nikoli ne bi smel biti odobren (SEB bankas) ali ne bi smel biti več odobren (*in casu*). Iz tega razloga menim, da bi bilo treba v obravnavani zadevi uporabiti rešitev, ki jo je sprejelo Sodišče v zadevi SEB bankas, za oblikovanje sklepa, da se za sporni položaj uporablja splošni mehanizem popravka odbitkov, ki ga urejajo členi od 184 do 186 direktive o DDV, in da je z njim v skladu.

67. Iz zgoraj pojasnenih razlogov zaključujem, da zahteva o „celotnem popravku za prvo uporabo“, določena v sporni nacionalni zakonodaji, ne spada na področje uporabe člena 187 in naslednjih direktive o DDV, temveč na področje uporabe členov od 184 do 186, s katerimi je v skladu.

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

68. Ker menim, da upoštevne določbe direktive o DDV ne nasprotujejo spornemu nacionalnemu mehanizmu popravkov, na drugo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, ni treba odgovoriti.

V. Predlog

69. Na podlagi zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska) odgovori:

Nacionalni mehanizem popravkov za investicijsko blago, ki določa, da se lahko v letu prve uporabe blaga enkratno popravi celotni znesek začetnega odbitka, če pri prvi uporabi blaga ta začetni odbitek očitno odstopa od odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen glede na dejansko uporabo investicijskega blaga, ne spada na področje člena 187 in naslednjih Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, temveč na področje uporabe členov od 184 do 186 navedene direktive. Navedene določbe ne nasprotujejo navedenemu nacionalnemu mehanizmu popravkov.

²⁵ Sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, točka 33).

²⁶ Sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, točka 34).