Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SODIŠČA (osmi senat)

z dne 18. maja 2021 *

„Predhodno odločanje – Člen 99 Poslovnika Sodišča – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka v fazi gradnje stavbe – Sistem izbirne obdavčitve – Opustitev prvotno načrtovane dejavnosti – Popravek odbitka vstopnega davka – Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, na katero je mogoče jasno sklepati iz sodne prakse“

V zadevi C-248/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 19. maja 2020, ki je na Sodišče prispela 9. junija 2020, v postopku

Skatteverket

proti

Skellefteå Industrihus AB,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi N. Wahl, predsednik senata, F. Biltgen (poročevalec), sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno z obrazloženim sklepom na podlagi člena 99 Poslovnika Sodišča,

sprejema naslednji

Sklep

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 137, 168, od 184 do 187, 189 in 192 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

* Jezik postopka: švedščina.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket (davčna uprava, Švedska) in družbo Skellefteå Industrihus AB glede obveznosti te družbe, da popravi odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) po opustitvi nepremičninskega naložbenega projekta.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti."

4 Člen 135(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem."

5 Člen 137 navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev naslednjih transakcij:

[…]

(b) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

(c) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1);

(d) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

2. Države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1.

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire."

6 Člen 168 iste direktive določa:

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

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

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

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

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

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

7 Člen 184 Direktive o DDV določa:

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

8 Člen 185 te 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.“

9 Člen 186 navedene direktive določa:

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

10 Člen 187 iste direktive določa:

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

Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri 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 ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

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

11 Člen 188 Direktive o DDV določa:

„1. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da ga je davčni zavezanec uporabljal za ekonomsko dejavnost do konca obdobja popravka.

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

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

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

12 Člen 189 te direktive določa:

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

(a) opredelijo pojem investicijskega blaga;

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

(c) sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti;

(d) dovolijo administrativne poenostavitve.“

13 Člen 190 navedene direktive določa:

„Za namene členov 187, 188, 189 in 191 lahko države članice za investicijsko blago štejejo tiste storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo investicijskemu blagu.“

14 Člen 191 Direktive o DDV določa:

„Če je praktični učinek uporabe členov 187 in 188 v državi članici neznaten, lahko slednja po posvetovanju z odborom za DDV opusti uporabo teh določb, pri čemer upošteva celoten učinek DDV v zadevni državi članici in potrebo po administrativni poenostavitvi, če pri tem ne prihaja do izkrivljanja konkurence.“

15 Člen 192 te direktive določa:

„Če davčni zavezanec preide s splošnega načina obdavčitve na posebno ureditev ali obratno, lahko države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da davčni zavezanec zaradi tega nima neupravičenih koristi niti ni neupravičeno oškodovan.“

Švedsko pravo

16 V skladu s členom 2 poglavja 3 Mervärdesskattelagen (1994:200) (zakon 1994:200 o davku na dodano vrednost) z dne 30. marca 1994 (SFS 1994, št. 200) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), je dajanje nepremičnin v najem načeloma oproščeno DDV. Vendar se lahko lastnik nepremičnine, ki za stalno uporabo za obdavčeno dejavnost oddaja del nepremičnine ali celotno nepremičnino, odloči za obdavčitev na podlagi člena 3 poglavja 3 in člena 1 poglavja 9 zakona o DDV.

17 Čeprav se je načeloma mogoče odločiti za obdavčitev šele, ko je nepremičnina zgrajena in se začne dajanje v najem, iz člena 3(3), točka 3, poglavja 3 in člena 2 poglavja 9 zakona o DDV vseeno izhaja, da se lastnik nepremičnine lahko odloči za obdavčitev v fazi gradnje nepremičnine, zlasti pod pogojem, da namerava stavbo dati v najem takoj po njenem dokončanju.

18 V skladu s členom 6(2) poglavja 9 tega zakona lahko davčna uprava med gradnjo nepremičnine, celo pred začetkom dajanja v najem, odpravi izbirno obdavčitev, če se izkaže, da pogoji v zvezi s tem sistemom niso več izpolnjeni.

19 Poglavje 8 zakona o DDV vsebuje določbe o odbitku DDV na vstopne transakcije, poglavje 8a tega zakona pa določbe o popravku odbitkov.

20 Na podlagi člena 3 poglavja 8 in člena 8 poglavja 9 tega zakona ima lastnik nepremičnine, ki se je odločil za obdavčitev, pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi s pridobitvami, ki jih opravi kot del svoje dejavnosti. Davek se lahko odbije bodisi z izbirno obdavčitvijo med fazo gradnje bodisi z odbitkom za nazaj, to je s popravkom odbitka.

21 Iz člena 4 poglavja 8a navedenega zakona izhaja, da se mora popravek odbitkov načeloma izvesti, kadar se uporaba investicijskega blaga, za pridobitev katerega je bila v celoti ali deloma določena pravica do odbitka vstopnega davka, spremeni na način, da se pravica do odbitka zmanjša. Popravek odbitkov je treba izvesti tudi v nasprotnem primeru, in sicer kadar za nakup ni določena pravica do odbitka ali ta velja le delno in kadar se po spremembi uporabe ugotovi pravica do odbitka ali se ta pravica poveča.

22 V skladu s členom 6 poglavja 8a tega zakona se odbitek popravi le, če se je uporaba investicijskega blaga spremenila ali se prenos izvede v določenem času (obdobje popravka). To obdobje je za nepremičnine deset let.

23 Člen 11 poglavja 9 zakona o DDV vsebuje posebne odločbe o popravku odbitka v primeru, ko izbirna obdavčitev preneha med fazo gradnje pred začetkom obdavčenega dajanja v najem. Popravek se torej izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka. Poleg tega je treba državi plačati vstopni davek, skupaj z obrestmi, za obdobje med odločitvijo o odobritvi izbirne obdavčitve in prenehanjem te obdavčitve. Zaradi teh določb mora biti vsak vstopni davek, ki je bil odbit, vrnjen takoj, skupaj z obrestmi.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

24 Skellefteå Industrihus, družba švedskega prava, ki je nameravala na lastnem zemljišču zgraditi poslovno stavbo, ki bi jo dajala v najem, je med gradnjo stavbe prosila, naj se ji od novembra 2012 prizna sistem izbirne obdavčitve, kar ji je bilo odobreno. Nato je odbila 966.508 švedskih kron

(SEK) (približno 95.400 EUR) vstopnega DDV za nakupe, ki jih je opravila, zlasti za arhitekturne storitve v zvezi z načrtovano nepremičnino. Potem ko je eden od morebitnih prihodnjih najemnikov sporočil, da ga najem prostorov v zadevni nepremičnini ne zanima več, je ponovna ocena stroškov razkrila, da projekt ni več finančno donosen. Tožena stranka iz postopka v glavni stvari se je torej septembra 2013 odločila opustiti ta projekt, zaradi česar je prenehal sistem izbirne obdavčitve.

25 Družba Skellefteå Industrihus Aktiebolag je decembra 2013 vrnila celoten DDV, ki ga je odbila v obdobju, v katerem je bila upravičena do sistema izbirne obdavčitve. Ker pa je tri leta pozneje menila, da obveznost vračila odbitega vstopnega DDV ni združljiva z Direktivo o DDV, je zaprosila, naj se znova sprejme odbitek vstopnega davka.

26 Ker je davčna uprava to prošnjo zavrnila, je družba Skellefteå Industrihus Aktiebolag vložila tožbo pri Förvaltningsrätten i Umeå (upravno sodišče s sedežem v Umei, Švedska), ki je tej tožbi ugodilo z obrazložitvijo, da nacionalna zakonodaja, ki se uporablja, ni združljiva s pravom Unije. Davčna uprava je zato družbi Skellefteå Industrihus Aktiebolag povrnila znesek DDV, ki ga je ta družba prvotno vrnila.

27 Ker je bila pritožba davčne uprave zoper prvostopenjsko sodbo zavrnjena, je ta pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo, v kateri je predlagala, naj se družbi Skellefteå Industrihus naloži, da znova plača odbiti vstopni DDV.

28 Predložitveno sodišče najprej poudarja, da v obravnavanem primeru ni bilo zlorabe ali goljufije in da se pridobitve niso uporabile za izvedbo oproščenih transakcij. Tako naj bi se spor o glavni stvari nanašal le na vprašanje združljivosti člena 11 poglavja 9 zakona o DDV z Direktivo o DDV, kadar davčna obveznost preneha zaradi opustitve projekta gradnje stavbe pred njenim dokončanjem in torej ni bilo izvedeno dajanje v najem.

29 Nato ugotavlja, da določbe člena 11 poglavja 9 zakona o DDV nimajo neposredno enakovrednih določb v Direktivi o DDV in da je treba torej ugotoviti, ali se te določbe, kot trdi davčna uprava, dejansko umeščajo v okvir polja proste presoje, ki je državam članicam podeljeno s členom 137 navedene direktive za natančnejšo določitev sistema izbirne obdavčitve dajanja nepremičnin v najem. Vendar odgovora na tako vprašanje ni mogoče izpeljati iz sodne prakse Sodišča in zlasti ne iz sodb z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22); z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), in z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Nazadnje pojasnjuje, da če bi Sodišče ugotovilo, da predpisi, obravnavani v postopku v glavni stvari, niso zajeti s poljem proste presoje, priznanim državam članicam, bi bilo treba preučiti še, ali se te določbe lahko vseeno dovolijo z vidika pravil Direktive o DDV o popravkih odbitkov. Predložitveno sodišče meni, da tudi v zvezi s tem sodna praksa Sodišča, zlasti sodba z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), ne omogoča odgovora na to vprašanje.

31 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je to, da mora lastnik nepremičnine, ki je izbral obdavčitev gradnje objekta in odbil vstopni davek, plačan pri nakupih, povezanih z gradbenim projektom, takoj plačati celotni znesek vstopnega davka skupaj z obrestmi, saj je davčna obveznost prenehala, ker je bil gradbeni projekt ustavljen, preden je bil objekt dokončan, tako da objekt ni bil dan v najem, združljivo z Direktivo [o DDV], zlasti s členi 137, 168, od 184 do 187, 189 in 192 te direktive?“

Vprašanje za predhodno odločanje

32 Člen 99 Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče, zlasti če je iz sodne prakse mogoče jasno sklepati, kakšen bo odgovor na vprašanje, ki mu je predloženo v predhodno odločanje, ali če odgovor na tako vprašanje ne dopušča nobenega razumnega dvoma, na predlog sodnika poročevalca in po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odloči z obrazloženim sklepom.

33 To določbo je treba uporabiti v tej zadevi.

34 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člene 137, 168, od 184 do 187, 189 in 192 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa, da mora lastnik nepremičnine, ki mu je bil priznan sistem izbirne obdavčitve med gradnjo stavbe, ki bi jo moral dati v najem, in je odbil vstopni DDV, plačan pri nakupih, povezanih s tem gradbenim projektom, takoj vrniti celotni znesek tega DDV skupaj z obrestmi, ker je bil načrtovani projekt, za katerega mu je bila priznana pravica do odbitka, opuščen, ne da bi bila izvedena obdavčena dejavnost, ali ki v takem položaju določa obveznost popravka vstopnega DDV.

35 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba ugotoviti, da se dejansko stanje v sporu o glavni stvari ne nanaša na primer prenehanja obdavčitve, ampak na primer, v katerem ni obdavčenih transakcij. Ker je na podlagi člena 9(1) Direktive o DDV „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 26 in navedena sodna praksa), obdavčitev z DDV namreč ne preneha samodejno v trenutku, ko se davčni zavezanec odloči opustiti prvotno načrtovano dejavnost.

36 Glede vprašanja, ali lahko države članice pri izvajanju polja proste presoje, ki jim je podeljeno s členom 137 Direktive o DDV, določijo pravilo, v skladu s katerim se pravica do odbitka, priznana po uveljavljanju pravice do izbire, določene v tem členu, prekliče za nazaj, če je bila načrtovana gospodarska dejavnost opuščena, je treba spomniti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča za uporabo sistema DDV in s tem mehanizma odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali storitve. Dejanska ali nameravana uporaba blaga ali storitev opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 168 Direktive o DDV, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 33 in navedena sodna praksa).

37 Sodišče je tudi večkrat odločilo, da je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, načeloma pridobljena, tudi če načrtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 20, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25) ali če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ni uporabil blaga in storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 34 in navedena sodna praksa).

38 Drugačna razlaga Direktive o DDV bi bila v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV glede davčnega bremena podjetja. To bi lahko namreč pri davčnem obravnavanju enakih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdavčljive transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – začeti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdavčljive transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo samovoljno razlikovanje med zadnjenavedenimi podjetji, ker bi bila končna odobritev odbitkov odvisna od tega, ali so se take naložbe končale z obdavčeno transakcijo (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 36 in navedena sodna praksa).

39 Iz sodne prakse poleg tega izhaja, da čeprav člen 137(2) Direktive o DDV državam članicam prepušča široko diskrecijsko pravico, ki jim omogoča določiti podrobna pravila za izvrševanje pravice do izbire in jo celo odpraviti, pa države članice te možnosti ne smejo uporabljati za kršitev členov 167 in 168 te direktive, tako da odvzamejo že pridobljeno pravico do odbitka (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 48 in navedena sodna praksa). Omejitev odbitkov DDV v zvezi z obdavčenimi transakcijami po uveljavljanju pravice do odbitka se namreč ne nanaša na „obseg“ pravice do izbire, ki jo lahko države članice omejijo na podlagi člena 137(2) Direktive o DDV, temveč na posledice izvrševanja te pravice (sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točka 49 in navedena sodna praksa).

40 Čeprav lahko države članice opredelijo pogoje in podrobna pravila, ki omogočajo uveljavljanje pravice do izbire, ti pogoji in pravila zato ne smejo posegati v samo pravico do odbitka ter morajo spoštovati cilje in splošna načela Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, točka 24; z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, točka 31, in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točki 45 in 46).

41 Iz tega sledi, da je treba člen 137(2) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodajni določbi, kot je člen 11 poglavja 9 zakona o DDV, ki dejansko določa preklic pravice do odbitka vstopnega davka, čeprav je bila ta pravica davčnemu zavezancu priznana v okviru uveljavljanja pravice do izbire.

42 Glede vprašanja, kako je treba načelo, ki je bilo poudarjeno v sodbi z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), in v skladu s katerim se pravica do odbitka pridobi, tudi če dejavnost preneha, preden pripelje do obdavčenih transakcij, povezati s pravili Direktive o DDV o popravku odbitkov, in zlasti ali se določba, kot je člen 11 poglavja 9 zakona o DDV, vseeno lahko dovoli z vidika teh pravil, je treba spomniti, da je Sodišče na eni strani odločilo, da je mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV, sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva, in da je njegov namen uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčene

izstopne transakcije (glej v tem smislu sodbi z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 20, in z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 26). Na drugi strani je pojasnilo, da kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 21 in navedena sodna praksa).

43 Poleg tega je v členu 184 Direktive o DDV nastanek obveznosti popravka opredeljen kolikor je mogoče široko, saj se „[z]ačetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“. S tem besedilom niso *a priori* izključeni primeri neupravičenega odbitka davka, saj je to, da je obveznost popravka splošna obveznost, potrjeno z izrecno navedbo seznama izjem v členu 185(2) te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točki 30 in 31).

44 Poleg tega, če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, ne uporabi blaga in storitev, v zvezi s katerimi je v okviru obdavčenih transakcij nastala pravica do odbitka, za dokaz obstoja „sprememb“ v smislu člena 185 Direktive o DDV ne zadostuje, da nepremičnina po odpovedi najemne pogodbe, katere predmet je bila, ostane nezasedena, tudi če je dokazano, da ta nepremičnino še vedno namerava uporabljati za namene obdavčene dejavnosti in je za to sprejel potrebne ukrepe, ker bi to pomenilo omejitev pravice do odbitka z določbami, ki se uporabljajo na področju popravkov (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 43 in navedena sodna praksa).

45 Če torej davčni zavezanec zadevnega blaga in storitev ne namerava več uporabiti za izvedbo obdavčenih izstopnih transakcij ali jih uporabi za izvedbo oproščenih transakcij, je tesna in neposredna zveza v smislu sodne prakse, navedene v točki 42 tega sklepa, ki mora obstajati med pravico do odbitka vstopnega DDV in izvedbo načrtovanih obdavčenih transakcij, pretrgana (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 44).

46 Zato, če položaj iz postopka v glavni stvari, kot izhaja iz predložitvene odločbe, ustreza položaju, opisanemu v prejšnji točki, kar mora preveriti predložitveno sodišče, se mora uporabiti mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 187 Direktive o DDV.

47 Glede, natančneje, člena 187 Direktive o DDV je Sodišče odločilo, da ta določba ne ureja podrobnih pravil, kako izvesti popravek, če se ob prvi uporabi investicijskega blaga izkaže, da je pravica do odbitka višja ali nižja od začetnega odbitka (sodba z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 43). Poleg tega določitev podrobnih pravil za izvedbo popravka začetnega odbitka na dan prve uporabe zadevnega investicijskega blaga – če se izkaže, da je bil navedeni odbitek na ta dan višji od odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen ob upoštevanju dejanske uporabe tega blaga – ne spada na področje uporabe člena 187 Direktive o DDV, temveč v okvir podrobnih pravil za uporabo členov 184 in 185 te direktive, ki jih morajo države članice določiti na podlagi člena 186 navedene direktive (sodba z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 48).

48 V obravnavanem primeru pa je treba, ker ni „prve uporabe“ ali „dejanske uporabe“ pridobljenega blaga in storitev, ugotoviti, da podrobna pravila o popravku prvotnega odbitka DDV, določena v švedskem pravu, ne spadajo v okvir člena 187 Direktive o DDV in torej v nasprotju s tem, kar je menilo predložitveno sodišče, ne morejo nasprotovati tej določbi.

49 Ista ugotovitev velja za člen 192 Direktive o DDV, ker iz besedila te določbe jasno izhaja, da je državam članicam prepuščena izbira, da sprejmejo „potrebne ukrepe za zagotovitev, da davčni zavezanec zaradi tega nima neupravičenih koristi niti ni neupravičeno oškodovan“, ali da tega ne storijo.

50 Glede na vse te preudarke je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člene 137, 168, od 184 do 187, 189 in 192 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa, da mora lastnik nepremičnine, ki mu je bil priznan sistem izbirne obdavčitve med gradnjo stavbe, ki bi jo moral dati v najem, in je odbil vstopni DDV, plačan pri nakupih, povezanih s tem gradbenim projektom, takoj vrniti celotni znesek tega davka, eventualno skupaj z obrestmi, ker načrtovani projekt, za katerega mu je bila priznana pravica do odbitka, ni pripeljal do nobene obdavčene dejavnosti, vendar ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki v takem položaju določa obveznost popravka vstopnega DDV.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) sklenilo:

Člene 137, 168, od 184 do 187, 189 in 192 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa, da mora lastnik nepremičnine, ki mu je bil priznan sistem izbirne obdavčitve med gradnjo stavbe, ki bi jo moral dati v najem, in je odbil vstopni davek na dodano vrednost (DDV), plačan pri nakupih, povezanih s tem gradbenim projektom, takoj vrniti celotni znesek tega davka, eventualno skupaj z obrestmi, ker načrtovani projekt, za katerega mu je bila priznana pravica do odbitka, ni pripeljal do nobene obdavčene dejavnosti, vendar ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki v takem položaju določa obveznost popravka vstopnega DDV.

Podpisi