

Zadeva C-194/21**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

29. marec 2021

Predložitveno sodišče:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum predložitvene odločbe:

26. marec 2021

Vlagatelj kasacijske pritožbe:

Staatssecretaris van Financiën

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:X**Predmet postopka v glavni stvari**

V postopku v glavni stvari gre za vprašanje, ali lahko družba X na podlagi nizozemske davčne zakonodaje odbije prometni davek, ki ji ga je družba B obračunala ob dobavi dveh parcel leta 2006 in ki ga družba X kljub temu, da naj bi bili parceli uporabljeni za obdavčljive namene, ni odbila, odšteje od prometnega davka, za katerega je obveznost obračuna nastala ob dobavi teh dveh parcel družbi B leta 2013.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 184 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in zlasti na vprašanje, ali je ti določbi mogoče razlagati tako, da ima davčni zavezanec, če ni uveljavljal odbitka vstopnega davka na dodano vrednost v prekluzivnem roku iz nacionalne zakonodaje, pravico uveljavljati ta odbitek v okviru popravka.

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen na podlagi člena 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člena 184 in 185 Direktive o DDV iz leta 2006 razlagati tako, da ima davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali ob prejemu storitve ni uveljavljal odbitka vstopnega davka (v nadaljevanju: začetni odbitek) v prekluzivnem roku iz nacionalne zakonodaje v skladu z nameravano uporabo za obdavčljive namene, pravico uveljavljati ta odbitek v okviru popravka – ob poznejši prvi uporabi tega blaga ali te storitve – če se dejanska uporaba tega blaga ali te storitve v trenutku tega popravka ne razlikuje od nameravane uporabe?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da pri neuveljavljanju začetnega odbitka ne gre za goljufijo ali zlorabo pravice in da ni bil ugotovljen noben škodljiv učinek za državno blagajno?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1): člen 12(1)(b); člen 12(3); člena 135(1)(k); členi 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 in 188

Navedene določbe nacionalnega prava

Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon iz leta 1968 o prometnem davku) (*Stb.* 1968, 329): člen 11(1)(a), točka 1; člen 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (izvedbena uredba iz leta 1968 o prometnem davku) (*Stcrt.* 1968, št. 169): člen 12(2) in (3)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Spor o glavni stvari se nanaša na kasacijsko pritožbo zoper sodbo Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (pritožbeno sodišče v Arnhem-Leeuwardnu, Nizozemska) z dne 5. februarja 2019, s katero je bilo odločeno o pritožbi družbe X zoper sodbo rechtbank Gelderland (sodišče v Gelderlandu, Nizozemska) z dne 2. novembra 2017.
- 2 Družba X je od družbe B kupila deset parcel. Družba B je 20. aprila 2006 parcele dobavila. Predvideno je bilo, da se bodo parcele uredile za rekreativne namene, tako bi se tam postavile mobilne hišice z dodatno opremo. Nato naj bi se mobilne hišice z zemljiščem, na katerem bi stale, prodale.
- 3 Družba B je družbi X v zvezi s to dobavo zaračunala prometni davek. Družba X tega prometnega davka ni odbila.
- 4 Zaradi gospodarskih razmer načrtovana ureditev parcel ni bila izvedena. Družba X je 8. februarja 2013 družbi B za plačilo dobavila dve od desetih parcel. Družba X

je družbi B za to dobavo zaračunala prometni davek. Družba X tega prometnega davka v obračunu ni uveljavljala.

- 5 Prometni davek iz točke 4 je bil od družbe X naknadno izterjan z odmerno odločbo z dne 26. novembra 2015. Ta družba je vložila ugovor, ker je menila, da je treba znesek iz odmerne odločbe na podlagi člena 15(4) zakona iz leta 1968 o prometnem davku zmanjšati za sorazmerni del prometnega davka iz točke 3.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (državni sekretar za finance, Nizozemska) navaja, da bi morala družba X uveljavljati odbitek vstopnega davka v obdobju, v katerem je – glede na to, da so se parcele takrat uporabljale za obdavljljive namene – nastala obveznost obračuna prometnega davka, ki se nanaša na dobavo parcel leta 2006.
- 7 Mehanizem popravka iz člena 15(4), drugi, tretji in četrti stavek, zakona iz leta 1968 o davku na dodano vrednost naj namreč ne bi omogočal naknadnega odbitka davka na dodano vrednost, ki ga podjetnik ni odbil ob obračunu za zadevno obdobje.
- 8 Mehanizem popravka iz zgoraj navedene določbe zakona v povezavi s členoma 184 in 185 Direktive o DDV se po mnenju državnega sekretarja za finance nanaša le na primere, v katerih je začetni odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil upravičen davčni zavezanec. Ker naj bi bil v tem primeru namen dveh parcel ob pridobitvi enak njuni dejanski uporabi ob začetku njune prve uporabe, naj popravek ne bi bil upravičen.
- 9 Trditve **družbe X** niso navedene.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 10 Predložitveno sodišče meni, da ni jasno, ali lahko davčni zavezanec, ki ni pravočasno odbil prometnega davka, odbije ta davek v okviru mehanizma popravka, določenega v zakonu iz leta 1968 o davku na dodano vrednost in Direktivi o DDV, če je očitno, da sta prvotni namen in dejanska uporaba ob prvi uporabi enaka ter je prekluzivni rok iz nacionalne zakonodaje za uveljavljanje pravice do odbitka potekel. Po njegovem mnenju iz besedila členov 184 in 185 Direktive o DDV ni mogoče jasno izpeljati odgovora na to vprašanje. Meni, da je ti določbi mogoče razlagati na dva načina.

Prvo stališče: široka razlaga

- 11 Široka razlaga pomeni, da se mehanizem popravka iz členov 184 in 185 razlaga tako, da popravek, do katerega pride ob prvi uporabi blaga ali storitve, pomeni

popravo tega, da odbitek ni bil opravljen ob pridobitvi tega blaga ali ob opravi storitve, in to ne glede na naravo te opustitve.

- 12 Če je davčnemu zavezancu dovoljeno, da napake v zvezi z začetnim odbitkom glede blaga ali storitev, ki niso bili uporabljeni takoj po pridobitvi, popravi ob prvi uporabi tega blaga ali storitev, čeprav je to po poteku prekluzivnega roka iz nacionalne zakonodaje za uveljavljanje začetnega odbitka, se v skladu z načelom davčne nevtralnosti doseže, da obseg odbitka natančno ustreza dejanski uporabi tega blaga ali te storitve.
- 13 Ta razlaga ima dve plati.
- 14 Prvič, s tem se doseže, da davčni zavezanec, ki odbije DDV, ki mu je bil zaračunan ob pridobitvi blaga ali ob prejemu storitve – čeprav je uporaba tega blaga ali storitve oproščena DDV – tega blaga ali te storitve ne more brez stroškov DDV uporabiti za namene, ki so oproščeni DDV (glej sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 39).
- 15 Drugič, s tem se doseže, da davčnemu zavezancu, ki ob pridobitvi blaga ali ob prejemu storitve ne odbije – v celoti ali deloma – davka na dodano vrednost, ki mu je bil v zvezi s tem zaračunan, ne bodo naloženi stroški DDV, ko bo zadevno blago ali storitev dejansko porabil za (izključno) obdavčljive storitve.
- 16 Poleg tega predložitveno sodišče poudarja, da Sodišče iz mehanizma popravka ni izrecno izključilo primera, v katerem davčni zavezanec ob pridobitvi blaga ali ob prejemu storitve ni uveljavljal pravice do odbitka vstopnega davka, ki jo je imel v tistem trenutku. Meni, da je v primerih, v katerih pravica do začetnega odbitka pomotoma ni bila uveljavljana in niti ne gre za goljufijo ali zlorabo pravice niti ni izkazano škodovanje državnemu proračunu, nesorazmerno, da se davčnemu zavezancu ne omogoči, da še lahko uveljavlja odbitek ob prvi uporabi blaga ali storitev (sodba z dne 30. aprila 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, točka 56).

Drugo stališče: ozka razlaga

- 17 Predložitveno sodišče navaja, da zgoraj podana široka razlaga ni v skladu s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero iz člena 184 v povezavi s členom 185(1) Direktive o DDV izhaja, da se ti določbi uporabljata, če se popravek izkaže za nujen zaradi spremembe enega od dejavnikov, ki so bili sprva uporabljeni za določitev odbitka, in da mora izračun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana na začetku (glej med drugim sodbo z dne 27. junija 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, točka 29 in navedena sodna praksa). Očitno Sodišče s tem omejuje področje uporabe členov 184 in 185(1) Direktive o DDV na primere, v katerih je do spremembe okoliščin prišlo po obdobju začetnega odbitka.

- 18 Poleg tega je očitno, da je široka razlaga v nasprotju s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je mogoče davčnega zavezanca, ki ni dovolj skrben in ki DDV ne odbije pravočasno – tj. v za to določenem prekluzivnem roku – kaznovati z izgubo pravice do odbitka (sodba z dne 1. oktobra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, točke od 22 do 24). Če bi bil odbitek vendarle priznan, bi lahko šlo za kršitev načela pravne varnosti, s katerim je zahtevano, da davčni položaj davčnega zavezanca, zlasti glede njegovih pravic in obveznosti do davčne uprave, ne more biti neskončno dolgo izpodbojen.

DELOVNI DOKUMENT