

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

16. lipnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 18. točka (c), članci 184. i 187. – Oporezive transakcije – Prestanak oporezive gospodarske djelatnosti – Zadržavanje robe na temelju koje je odbijen PDV – Ispravak odbitaka – Razdoblje za ispravak – Oporezivanje na temelju članka 18. točke (c) Direktive 2006/112 nakon isteka razdoblja za ispravak“

U predmetu C-229/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), odlukom od 5. veljače 2015., koju je Sud zaprimio 19. svibnja 2015., u postupku

Minister Finansów

protiv

Jana Mateusiaka,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, E. Levits (izvjestitelj) i M. Berger, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Jana Mateusiaka, osobno Jan Mateusiak,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za grčku vladu, K. Georgiadis i K. Karavasili, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. ožujka 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 18. točke (c) i članka 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Ministarstva financija (ministar financija) i Jana Mateusiaka, povodom oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) nepokretne imovine koju je potonji zadržao nakon prestanka svoje gospodarske djelatnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 18. Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice mogu sljedeće navedene transakcije smatrati isporukom robe uz naknadu:

(a) kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;

(b) kada porezni obveznik koristi robu za aktivnosti koje nisu oporezive, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinom stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a);

(c) uz iznimku slučaja iz članka 19., kada porezni obveznik ili njegovi slijednici zadržavaju robu kada on prestaje provoditi oporezivu gospodarsku aktivnost, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinom stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a).“

4 U skladu s člankom 19. stavkom 1. te direktive:

„Države članice mogu smatrati da prijenos, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezinog dijela, ne čini isporuku robe i da se osobu kojoj je roba prenesena smatra slijednikom prenositelja.“

5 Članak 168. Direktive o PDV-u propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]“

6 Članak 168.a. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„U slučaju nepokretne imovine koja sačinjava dio poslovne imovine poreznog obveznika i koja se koristi i za potrebe posla tog poreznog obveznika i u njegove privatne svrhe ili njegovih djelatnika ili općenito u druge svrhe osim poslovnih, PDV na iznos vrijednosti takve imovine izvodi se u

skladu s na?elima postavljenima u ?lancima 167., 168., 169. i 173. samo za dio uporabe te imovine u poslovne svrhe doti?nog poreznog obveznika.

Odstupaju?i od ?lanka 26. promjene u omjeru uporabe nepokretne imovine navedene u prvome podstavku uzimaju se u obzir u skladu s na?elima predvi?enim u ?lancima od 184. do 192. kako se uporabljaju u doti?noj dr?zavi ?lanici.“

7 ?lanak 184. Direktive o PDV-u propisuje:

„Po?etni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.“

8 ?lanak 187. Direktive o PDV-u glasi:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspore?uje na razdoblje od pet godina, uklju?uju?i i godinu tijekom koje su dobra ste?ena ili proizvedena.

Države ?lanice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe dobara.

Kod nepokretne imovine koja je ste?ena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obra?unatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovaraju?i dio PDV-a.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljede?ih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra ste?ena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.“

Poljsko pravo

9 ?lanak 14. stavak 1. to?ke 1. i 2. te stavci 4. do 6. i stavak 8. ustawa o podatku od towarów i us?ug (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (kodificirani tekst, Dz. U. 2011., br. 177, pos. 1054.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje:

„1. Oporezuje se roba proizvedena za vlastiti ra?un i roba koja nije bila predmet isporuke nakon njezina stjecanja, u slu?aju:

- 1) prestanka društva gra?anskog prava ili trgova?kog društva bez pravne osobnosti;
- 2) prestanka oporezivih djelatnosti poreznog obveznika iz ?lanka 15. koji je fizi?ka osoba i koji na temelju ?lanka 96. stavka 6. mora prijaviti prestanak svojih djelatnosti direktoru porezne uprave.

[...]

4. Stavci 1. i 3. primjenjuju se na robu u odnosu na koju postoji pravo na odbitak pretporeza.

5. U slu?ajevima navedenima u stavcima 1. i 3. porezni obveznici obvezni su na dan prestanka društva ili prekida obavljanja oporezivih djelatnosti sastaviti fizi?ki inventar robe, u daljnjem tekstu: fizi?ki inventar. Porezni obveznici obvezni su poreznoj prijavi za razdoblje koje uklju?uje dan prestanka društva ili prekida obavljanja oporezivih djelatnosti prilo?iti informacije o u?injenom fizi?kom inventaru, utvr?enoj vrijednosti na temelju tog inventara i porezu koji treba platiti.

6. U slu?aju iz stavka 1., porezna obveza nastaje na dan prestanka društva ili prekida obavljanja oporezivih djelatnosti.

[...]

8. Poreznu osnovicu predstavlja vrijednost robe navedena u fizi?kom inventaru sastavljenom sukladno ?lanku 29. stavku 10.“

10 ?lanak 29. stavak 10. Zakona o PDV-u propisuje da, „u slu?aju isporuke robe u smislu ?lanka 7. stavka 2., poreznu osnovicu predstavlja cijena stjecanja robe (ne uklju?uju?i porez), a u slu?aju da ne postoji cijena stjecanja, cijena troška odre?ena u trenutku isporuke robe“.

11 Prema odredbama ?lanka 91. stavaka 1. do 4. Zakona o PDV-u:

„1. Nakon završetka godine tijekom koje se koristio odbitkom pretporeza predvi?enim u ?lanku 86. stavku 1., porezni je obveznik obvezan u odnosu na zatvorenu fiskalnu godinu ispraviti odbitke sukladno ?lanku 90. stavcima 2. do 10., vode?i ra?una o omjeru izra?unatom prema metodi predvi?enoj u ?lanku 90. stavcima 2. do 6. ili stavku 10., ili prema odredbama donesenima na temelju ?lanka 90. stavaka 11. i 12.

2. Što se ti?e robe i usluga koje, na temelju odredaba o porezu na dobit, porezni obveznik pridru?uje materijalnoj i nematerijalnoj fiksnoj imovini podložnoj amortizaciji kao i što se ti?e zemljišta i prava zakupa nad materijalnom i nematerijalnom fiksnom imovinom stjecatelja, s iznimkom onih ?ija po?etna vrijednost ne prelazi 15 000 [poljskih zlota (PLN) (otprilike 3417 eura)], poreznik obveznik provodi ispravak predvi?en stavkom 1. tijekom razdoblja od 5 godina ra?unaju?i od godine u kojoj je zapo?eto korištenje ili od 10 godina kad je rije? o zemljištu i pravu zakupa. Godišnji ispravak u slu?aju predvi?enom u prvoj re?enici odnosi se na petinu odnosno u slu?aju nekretnina i prava zakupa na desetinu poreza izra?unatog prilikom njihova stjecanja ili proizvodnje. Za materijalnu ili nematerijalnu fiksnu imovinu ?ija po?etna vrijednost ne prelazi 15 000 PLN (otprilike 3417 eura) stavak 1. primjenjuje se *mutatis mutandis*, a ispravak se izvršava na kraju godine po?etka korištenja.

[...]

3. Ispravak predvi?en u stavcima 1. i 2. obavlja se u poreznoj prijavi podnesenoj za prvo razdoblje prijave za godinu nakon one za koju se obavlja ispravak i, u slu?aju prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, u poreznoj prijavi za zadnje razdoblje prijave.

4. Ako se roba i usluge u smislu stavka 2. prodaju u razdoblju za ispravak iz stavka 2. ili se ta roba oporezuje na temelju ?lanka 14., smatra se da se ta roba ili te usluge nastavljaju koristiti u svrhe oporezivih djelatnosti poreznog obveznika do kraja razdoblja za ispravak.“

12 ?lanak 96. stavak 6. Zakona o PDV-u propisuje da, „[a]ko prestane s oporezivom djelatnoš?u, porezni obveznik registriran kao obveznik PDV-a du?an je prijaviti prestanak svoje djelatnosti direktoru porezne uprave; ta prijava za direktora porezne uprave predstavlja temelj za brisanje poreznog obveznika iz registra obveznika PDV-a.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 U razdoblju od 1997. do 1999. J. Mateusiak obavio je ulaganje koje se sastojalo od izgradnje stambene i poslovne zgrade na površini zemljišta od 108,7 m², ukupne površine 357,6 m² (od čega je 87,8 m² namijenjeno pružanju usluga). On je dobio uporabnu dozvolu za tu zgradu 26. srpnja 1999.

14 J. Mateusiak odbio je pretporez koji je bio iskazan na originalnim računima za kupnju građevinskog materijala, troškove izvođenja radova i druge troškove, koji su se isključivo odnosili na dio zgrade namijenjen obavljanju djelatnosti koja podliježe PDV-u, odnosno javnobilježnički uređ.

15 Dio zgrade namijenjen pružanju usluga upisan je 10. kolovoza 1999. u inventar fiksne imovine u svrhe poreza na dohodak fizičkih osoba i upotrebu u svrhe nepoljoprivredne gospodarske djelatnosti. Početna vrijednost fiksne imovine naziva „uredska zgrada“ iznosila je 101 525,70 PLN.

16 Dana 14. siječnja 2013. J. Mateusiak podnio je zahtjev za porezno mišljenje direktoru poreznog vijeća (Izba Skarbowa w Łodzi), kojem je nadređen ministar financija (u daljnjem tekstu: porezno tijelo), i postavio pitanje treba li u inventar likvidacije sastavljen pri prestanku gospodarske djelatnosti fizičke osobe, koja je ujedno aktivan porezni obveznik PDV-a, upisivati vrijednost fiksne imovine te osobe koju čini nepokretna imovina koja joj je pripadala na dan prestanka obavljanja djelatnosti. U slučaju potvrdnog odgovora, J. Mateusiak želi znati koju vrijednost treba smatrati poreznom osnovicom PDV-a na dan prestanka predmetne gospodarske djelatnosti.

17 J. Mateusiak smatra da ne treba uzimati u obzir vrijednost njegove fiksne imovine, s obzirom na to da bi takvo uzimanje u obzir dovelo do povrede načela neutralnosti PDV-a, ako se taj prestanak dogodi izvan razdoblja za ispravak koje iznosi deset godina za nepokretnu imovinu. U slučaju neslaganja s njegovim mišljenjem, valjalo bi za oporezivanje PDV-om u obzir uzeti samo dio zgrade koji je korišten u svrhe gospodarske djelatnosti, usvajajući kao poreznu osnovicu cijenu troška, ako je ona niža od tekuće tržišne cijene.

18 Porezno tijelo smatralo je – među ostalim, na temelju članka 14. stavka 1. točke 2. i stavaka 4. i 8. te članka 29. stavka 10. Zakona o PDV-u – da je oporezivanje robe zbog prestanka oporezivih djelatnosti opravdano samom strukturom PDV-a, koji je porez na potrošnju, i da ono odražava načelo neutralnosti tog poreza. Sva roba u odnosu na koju je odbijen pretporez prilikom njezina stjecanja trebala bi se oporezovati PDV-om radi prijetoja tog odbitka.

19 Tužba koju je J. Mateusiak podnio Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Upravni sud vojvodstva Lublin, Poljska) protiv poreznog mišljenja usvojena je presudom od 16. listopada 2013. Taj je sud presudio da članke 14. i 91. Zakona o PDV-u treba tumačiti zajedno, s obzirom na to da je zakonodavac uspostavio vezu između oporezivanja fiksne imovine na temelju prestanka obavljanja djelatnosti i prava na odbitak pretporeza za stjecanje te fiksne imovine koji nije bio odbijen u razdoblju za ispravak. Nakon isteka tog razdoblja, fiksna imovina koju porezni obveznik posjeduje na dan prestanka obavljanja svoje djelatnosti ne treba biti oporeziva ni upisana u inventar likvidacije s obzirom na to da je isteklo zakonski određeno razdoblje za ispravak pretporeza za stjecanje te fiksne imovine koje proizlazi iz njezina predviđenog vijeka trajanja u djelatnosti poreznog obveznika.

20 Ministar financija podnio je žalbu u kasacijskom postupku Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud). Taj je sud izrazio sumnje o tome dovodi li prestanak gospodarske

djelatnosti, čak i nakon isteka razdoblja za ispravak predviđenog za određenu vrstu robe, do nužnosti oporezivanja fiksne imovine koja je zadržana na temelju članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u.

21 Taj sud ističe da, s obzirom na to da je istekao zakonski vijek trajanja kapitalnih dobara koja se koriste u svrhe gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, izražen za razdoblje za ispravak (članak 187. Direktive o PDV-u), može se pretpostaviti da je porezni obveznik u razdoblju u kojem je fiksna imovina korištena za njegovu oporezivu djelatnost „konzumirao“ odbijeni porez za njezino stjecanje, pri čemu je taj porez povezan tijekom cijelog razdoblja njegova korištenja (ispravak) s porezom koji se treba platiti, a koji je nastao od te fiksne imovine korištene za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika.

22 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članak 18. točka (c) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da osnovna sredstva poreznog obveznika – ako je porezni obveznik odbio PDV za njihovo stjecanje nakon isteka razdoblja ispravka određeno člankom 187. te direktive u slučaju kada on prestane provoditi aktivnost – ne podliježu oporezivanju te ne moraju biti upisana u likvidacijsku bilancu ako je isteklo zakonom određeno razdoblje za ispravak pretporeza za njihovo stjecanje, a koje se određuje prema njihovoj procijenjenoj upotrebi u poduzeću poreznog obveznika ili na način da osnovna sredstva u slučaju kada porezni obveznik prestane provoditi gospodarsku aktivnost podliježu oporezivanju neovisno o razdoblju ispravka?“

O prethodnom pitanju

23 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 18. točka (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se, u slučaju prestanka oporezive gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, zadržavanje robe poreznog obveznika, ako je u odnosu na tu robu bilo moguće odbiti PDV prilikom njezina stjecanja, može smatrati isporukom robe uz naknadu i biti oporezovano PDV-om ako je isteklo razdoblje za ispravak iz članka 187. Direktive o PDV-u.

24 Najprije valja podsjetiti da se, prema logici sustava koji uvodi Direktiva o PDV-u, ulazni porezi, koji se naplaćuju na robu ili usluge koje porezni obveznik koristi za svoje oporezive transakcije, mogu odbiti. Odbitak ulaznih poreza vezan je za naplatu izlaznih poreza. Kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe izuzetih transakcija ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se naplaćivati izlazni porez ni odbijati ulazni porez. Naprotiv, u mjeri u kojoj se roba ili usluge koriste u svrhe transakcija oporezivih izlaznim porezom, određuje se odbitak ulaznog poreza u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24. i rješenje od 5 lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 19.).

25 U tim okolnostima, na temelju članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u, države članice mogu smatrati isporukom robe uz naknadu kada porezni obveznik ili njegovi sljednici zadržavaju robu kada on prestaje provoditi oporezivu gospodarsku aktivnost, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinu stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a) tog članka. Tako članak 18. točka (c) Direktive o PDV-u ovlašćuje države članice da donesu posebnu odredbu za situacije u kojima porezni obveznik prestaje obavljati svoju profesionalnu djelatnost (vidjeti presudu od 17. svibnja 2001., Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 86.).

26 Kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, Republika Poljska iskoristila je mogućnost predviđenu u članku 18. točki (c) Direktive o PDV-u. Međutim, taj sud postavlja pitanje treba li

odredbu kojom se provodi članak 18. točka (c) Direktive o PDV-u primijeniti po isteku roka za ispravak koji se, sukladno članku 187. stavku 1. trećem podstavku Direktive o PDV-u, u odnosu na nepokretna kapitalna dobra može produljiti do dvadeset godina i koji, sukladno tvrdnjama suda koji je uputio zahtjev, u Poljskoj iznosi deset godina.

27 U tom pogledu valja istaknuti da je glavni cilj članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u izbjeći da roba na temelju koje je nastalo pravo na odbitak bude predmet konačne neoporezive potrošnje nakon prestanka oporezive djelatnosti, neovisno o razlozima ili okolnostima tog prestanka (presuda od 8. svibnja 2013., Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, t. 27.).

28 Mehanizam ispravka propisan Direktivom o PDV-u ima za cilj povećati preciznost odbitaka tako da osigura neutralnost PDV-a, na način da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak u mjeri u kojoj služe isporukama podložnima takvom porezu. Taj mehanizam također ima za cilj uspostaviti uzak i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotične robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (presuda od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 30. i 31.).

29 Kada je riječ o nastanku eventualne obveze ispravka odbitka PDV-a provedenog na temelju plaćenog pretporeza, članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u ustanovljuje načelo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti kada se nakon prijave PDV-a izmijenile elementi koji su uzeti u obzir za određivanje iznosa navedenog odbitka (presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 32. i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 51.).

30 Razdoblje ispravka odbitaka predviđeno u članku 187. Direktive o PDV-u omogućuje izbjegavanje netočnosti prilikom izračuna odbitaka i neopravdanih pogodovanja, odnosno uskraćivanja u odnosu na poreznog obveznika, posebice kada nakon prijave dođe do izmjene imbenika koji su početno uzeti u obzir za određivanje iznosa odbitaka. Vjerojatnost je takvih izmjena osobito važna u slučaju kapitalnih dobara koja se često koriste tijekom višegodišnjih razdoblja tijekom kojih se može mijenjati njihovo korištenje (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 25. i rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 20.).

31 Točno je da proizlazi da se cilj oporezivanja zadržavanja robe u odnosu na koju je proveden odbitak na temelju članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u približava cilju mehanizma ispravka u mjeri u kojoj je riječ, s jedne strane, o izbjegavanju davanja neopravdane ekonomske prednosti poreznom obvezniku u odnosu na konačnog potrošača koji robu kupuje uz plaćanje PDV-a i, s druge strane, o osiguranju usklađenosti između odbitka pretporeza i naplate izlaznog poreza (vidjeti u tom smislu analognu presudu od 14. rujna 2006., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, t. 35. i 36. i navedenu sudsku praksu).

32 Međutim, takva slinost ciljeva ne dovodi do toga da se razdoblje predviđeno za ispravak odbitka putem plaćanja podijeljenih na više godina, na temelju članaka 184. do 187. Direktive o PDV-u, može smatrati razdobljem nakon kojeg isteka više nije moguće oporezivanje na temelju članka 18. točke (c) te direktive.

33 Iz članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u ponajprije proizlazi da se zadržavanje robe poreznom obvezniku u slučaju prestanka njegove oporezive gospodarske djelatnosti može smatrati isporukom robe uz naknadu ako je na temelju te robe postojalo pravo na cjelokupan ili djelomičan odbitak PDV-a prilikom njezina stjecanja.

34 Tim člankom 18. točkom (c) Direktive o PDV-u nije predviđen nijedan drugi uvjet, osobito vezan uz rok nakon stjecanja u kojem mora uslijediti zadržavanje nakon prestanka djelatnosti kako bi se oporezivalo.

35 Nadalje, ta odredba, kad je riječ o njezinoj primjeni, ne sadržava upućivanje na odredbe o ispravku odbitka predviđene u člancima 184. do 192. Direktive o PDV-u, za razliku od članka 168.a stavka 1. drugog podstavka te direktive, koji upućuje na te odredbe u pogledu oporezivanja korištenja u privatne svrhe nepokretne imovine na temelju članka 26. te direktive.

36 Konačno, ispravak odbitaka koji je, među ostalim, obavljen kada su izmjene elemenata koji su uzeti u obzir za utvrđivanje iznosa PDV-a nastale nakon prijave PDV-a i kojim se nastoji osigurati da su izvršeni odbici usko povezani s korištenjem robe u svrhe poslovanja jest mehanizam ispravka koji se odnosi na prošlost, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 28. svojeg mišljenja.

37 Naprotiv, oporezivanje propisano u članku 18. točki (c) Direktive o PDV-u ne temelji se na pretpostavci u skladu s kojom je cjelokupan ili djelomičan odbitak PDV-a obavljen prilikom stjecanja robe koja se zadržava u slučaju prestanka oporezive gospodarske djelatnosti viši ili niži od odbitka koji je porezni obveznik imao pravo izvršiti, nego na nastanku nove oporezive transakcije na dan prestanka gospodarske djelatnosti.

38 Oporezivanjem propisanim u članku 18. točki (c) Direktive o PDV-u uzimaju se u obzir izmjene vrijednosti imovine poduzetnika tijekom ukupnog trajanja njezina korištenja za djelatnosti poslovanja, s obzirom na to da je, u skladu s člankom 74. Direktive o PDV-u, za transakcije poput onih iz članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u porezna osnovica kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvija primjena, raspolaganje ili zadržavanje. Porezna osnovica za transakciju u slučaju prestanka oporezive gospodarske djelatnosti jest vrijednost predmetne robe utvrđena na dan tog prestanka, kojom se stoga uzima u obzir razvoj vrijednosti te robe između njezina stjecanja i tog prestanka (vidjeti osobito presudu od 8. svibnja 2013., Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, t. 33.).

39 Kako bi se postigao cilj članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u – koji se sastoji u izbjegavanju da roba na temelju koje je nastalo pravo na odbitak bude predmet konačne neoporezive potrošnje nakon prestanka oporezive djelatnosti i stvarnog uklanjanja svake nejednakosti u području PDV-a između potrošača koji svoju robu stječu kod drugog poreznog obveznika i onih koji je stječu u okviru svojeg poslovanja – oporezivanje na temelju članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u treba se provesti, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 34. svojeg mišljenja, ako roba na temelju koje je nastalo pravo na odbitak PDV-a još ima preostalu vrijednost na dan prestanka oporezive gospodarske djelatnosti, neovisno o razdoblju koje je proteklo od dana stjecanja te robe i dana prestanka te aktivnosti.

40 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 18. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se, u slučaju prestanka oporezive gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, zadržavanje robe poreznog obveznika, ako je u odnosu na tu robu bilo moguće odbiti PDV prilikom njezina stjecanja, može smatrati isporukom robe uz naknadu i podlijegeati PDV-u ako je isteklo razdoblje za ispravak iz članka 187. Direktive o PDV-u.

Troškovi

41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi

podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deseto vije?e) odlu?uje:

?lanak 18. to?ku (c) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., treba tuma?iti na na?in da se, u slu?aju prestanka oporezive gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, zadr?avanje robe poreznog obveznika, ako je u odnosu na tu robu bilo mogu?e odbiti porez na dodanu vrijednost prilikom njezina stjecanja, mo?e smatrati isporukom robe uz naknadu i podlije?ati porezu na dodanu vrijednost ako je isteklo razdoblje za ispravak iz ?lanka 187. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162.

Potpisi

* jezik postupka: poljski