

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

17. rujna 2020.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Nepokretna imovina koja je stežena kao kapitalna dobra – Odbitak pretporeza – Ispravak pošteno provedenog odbitka – Jednokratni ispravak tog ukupnog odbitka nakon prve uporabe dotičnog dobra – Razdoblje ispravka”

U predmetu C-791/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlukom od 14. prosinca 2018., koju je Sud zaprimio 17. prosinca 2018., u postupku

Stichting Schoonzicht

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadžiev, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca drugog vijeća, P. G. Xuereb, T. von Danwitz i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Stichting Schoonzicht, B. G. van Zadelhoff, u svojstvu savjetnika,
- za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman i M. A. M. de Ree, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev i H. Eklinder, a zatim potomje tri, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. ožujka 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 184. do 187. te članka 189.

Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Stichting Schoonzicht i Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) u vezi s ispravkom zbog uporabe dijela stambenog kompleksa za aktivnost izuzetu od PDV-a, i to jednokratno ukupnog odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je početno plaćen za izgradnju tog stambenog kompleksa.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 14. stavkom 3. Direktive o PDV-u, države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.

4 Članak 167. te direktive navodi da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

5 U članku 168. točki (a) navedene direktive propisuje se:

„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 184. iste direktive predviđa:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

7 U skladu s člankom 185. Direktive o PDV-u:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

8 Članak 186. te direktive predviđa da države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.

9 Članak 187. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

Države članice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe

dobara.

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

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovarajući dio PDV-a.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stežena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.”

10 U skladu s člankom 189. iste direktive:

„Za potrebe primjene članka 187. i 188., države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

- (a) odrediti pojam kapitalnih dobara;
- (b) navesti iznos PDV-a koji se uzima u obzir za ispravak;
- (c) donijeti sve potrebne mjere kako bi osiguralo da ispravak ne dovede do bilo kakvih neopravdanih prednosti;
- (d) dopustiti upravna pojednostavljenja.”

Nizozemsko pravo

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Zakon o zamjeni postojećeg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom naplate poreza na dodanu vrijednost) od 28. lipnja 1968. (Stb. 1968., br. 329), u verziji koja se primjenjuje na spor iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u članku 15. stavku 4. predviđa:

„Odbitak poreza provodi se u skladu s namjeravanom uporabom dobara i usluga u trenutku kada je porez zaračunan poduzetniku ili u vrijeme kada je nastala obveza obračuna poreza. Ako se u trenutku kada poduzetnik počne koristiti robu ili usluge pokaže da odbija porez koji je s njima u vezi u veći ili manjoj mjeri od one na koju ima pravo na temelju uporabe dobara, u tom trenutku nastaje obveza obračuna za odbijeni višak. Porez za koji je nastala obveza obračuna plaća se u skladu s člankom 14. Za iznos poreza koji je mogao biti odbijen, a nije bio odbijen, povrat poreza izvršava se na zahtjev.”

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Provedbena odluka u vezi sa Zakonom o PDV-u) od 12. kolovoza 1968. (Stb. 1968., br. 423), u verziji koja se primjenjuje na spor iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Provedbena odluka), u članku 12. stavcima 2. i 3. određuje:

„2. Ispravak iz članka 15. stavka 4. Zakona [o PDV-u] provodi se na temelju podataka oporezivog razdoblja tijekom kojeg je poduzetnik počeo upotrebljavati robu ili usluge.

3. U prijavi za konačno porezno razdoblje ispravak odbitaka provodi se na temelju podataka koji se odnose na cijelu poreznu godinu.”

13 U skladu s člankom 13. Provedbene odluke:

„Odstupanjem od članka 11., sljedeće se uzima u obzir zasebno u svrhe odbitka:

- a. nepokretna imovina i pripadajuća prava u vezi s takvom imovinom;
- b. pokretna imovina koju poduzetnik otpisuje u pogledu poreza na dohodak ili poreza na dobit ili koju bi mogao otpisati da je obveznik plaćanja jednog od tih poreza.
2. Što se tiče nepokretne imovine i pripadajućih prava u vezi s takvom imovinom, ispravak odbitaka provodi se tijekom svake od devet poreznih godina nakon one u kojoj je poduzetnik počeo upotrebljavati imovinu o kojoj je riječ. Prilikom svakog ispravka, on se provodi na temelju jedne desetine plaćenog ulaznog poreza, vodeći računa o podacima za referentnu poreznu godinu, i to u trenutku prijave koja se odnosi na posljednje porezno razdoblje te porezne godine.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 14 Tužitelj u glavnom postupku dao je izgraditi stambeni kompleks koji se sastojao od sedam stanova za rezidencijalnu uporabu na zemljištu u njegovu vlasništvu. Građevinski radovi započeli su tijekom 2013. i on je taj kompleks primio u srpnju sljedeće godine.
- 15 Tužitelj u glavnom postupku izravno je i u cijelosti odbio PDV koji mu je obračunan u poreznoj godini 2013. za izgradnju navedenog kompleksa jer je u to vrijeme taj kompleks bio namijenjen za uporabu koja podliježe oporezivanju.
- 16 Tužitelj u glavnom postupku od 1. kolovoza 2014. iznajmio je četiri od sedam stanova predmetnog stambenog kompleksa uz izuzeće od plaćanja PDV-a, dok su ostala tri stana tijekom 2014. ostala prazna.
- 17 Zbog tog izuzeća tužitelj u glavnom postupku morao je poreznom prijavom provesti ispravak PDV-a te je, u skladu s člankom 15. stavkom 4. drugom i trećom rečenicom Zakona o PDV-u, bio dužan jednokratno u cijelosti platiti dio tog poreza koji se odnosi na četiri stana za razdoblje u kojem su bili iznajmljeni u ukupnom iznosu od 79 587 eura.
- 18 Međutim, smatrajući da se članku 187. Direktive o PDV-u protivi članak 15. stavak 4. Zakona o PDV-u jer se njime predviđa da se od početka uporabe kapitalnog dobra ukupni prvotno provedeni odbitak mora ispraviti, tužitelj u glavnom postupku podnio je žalbu protiv ispravka koji je na taj način morao provesti.
- 19 Budući da je ta žalba odbijena, tužitelj u glavnom postupku rechtbanku Noord-Holland (Sud za Sjevernu Holandiju, Nizozemska) podnio je tužbu protiv odluke o odbijanju navedene žalbe, koja je također odbijena kao neosnovana. Stoga je protiv presude tog suda podnio žalbu Gerechtshofu Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska).
- 20 Budući da je Gerechtshof Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu) presudom od 11. siječnja 2017. odbio žalbu koju je podnio tužitelj u glavnom postupku, on je podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude pred sudom koji je uputio zahtjev, Hoge Raadom der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), ponavljajući argumentaciju prema kojoj je, nakon prve uporabe kapitalnih dobara, jednokratno ispravljanje prvotno provedenog odbitka protivno članku 187. Direktive o PDV-u te je ispravak koji je bio primoran provesti trebao biti raspoređen na više godina.
- 21 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se člancima 184. do 187. Direktive [o PDV-u] nacionalni sustav ispravka za kapitalna dobra koji predviđa ispravak koji se raspoređuje na nekoliko godina, pri kojem se u

godini prve uporabe (koja je istodobno prva godina ispravka) ukupan iznos po?etno provedenog odbitka za to kapitalno dobro prilago?ava (ispravlja) jednokratno ako se pri njegovoj prvoj uporabi poka?e da po?etno provedeni odbitak odstupa od odbitka na ?iju je provedbu porezni obveznik ovlašten na temelju stvarne uporabe kapitalnog dobra?

Ako je odgovor [na prvo pitanje] potvrđan:

2. Treba li ?lanak 189. to?ku (b) ili (c) Direktive [o PDV-u] tuma?iti na na?in da ispravak po?etno provedenog odbitka, izvršen jednokratno u prvoj godini razdoblja ispravka, naveden [u prvom pitanju], predstavlja mjeru koju [Kraljevina] Nizozemska smije donijeti radi primjene ?lanka 187. Direktive [o PDV-u]?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 184. do 187. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis koji sadr?ava sustav ispravka koji se primjenjuje na kapitalna dobra, a kojim se predvi?a raspore?ivanje ispravka na nekoliko godina, na temelju kojeg se tijekom godine prve uporabe predmetnog dobra, koja tako?er odgovara prvoj godini ispravka, ukupni po?etni odbitak proveden u vezi s tim dobrom jednokratno ispravlja ako se pri njegovoj prvoj uporabi poka?e da taj odbitak odstupa od onoga na provedbu kojeg je porezni obveznik imao pravo na temelju stvarne uporabe navedenog dobra.

23 Najprije valja podsjetiti na to da se, prema logici sustava koji se uspostavlja Direktivom o PDV-u, ulazni porezi koji se napla?uju na robu ili usluge kojima se porezni obveznik koristi za svoje oporezive transakcije mogu odbiti. Odbitak ulaznih poreza vezan je za ubiranje izlaznih poreza. Kad se robom ili uslugama koje je porezni obveznik stekao koristi za potrebe transakcija oslobo?enih od poreza ili onih koje ne ulaze u podru?je primjene PDV-a, nema ni naplate izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (presude od 30. o?ujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24. i od 28. velja?e 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 30.).

24 Iz teksta ?lanka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da je, kako bi doti?na osoba imala pravo na odbitak, potrebno, s jedne strane, da je ona „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da se roba i usluge o kojima je rije? upotrebljavaju u svrhu njezinih oporezivih transakcija (presude od 15. prosinca 2005., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 52. i od 28. velja?e 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 33.).

25 Stvarna ili namjeravana uporaba te robe ili tih usluga odre?uje opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i opseg mogu?ih ispravaka tijekom budu?ih razdoblja (vidjeti u tom smislu presude od 15. prosinca 2005., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 54. i navedenu sudsku praksu, i od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 29.).

26 Naime, mehanizam ispravka sastavni je dio sustava odbitka uspostavljenog Direktivom o PDV-u i nastoji pove?ati preciznost odbitaka PDV-a na na?in da se osigura porezna neutralnost, koja predstavlja temeljno na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koji je u tom podru?ju uspostavio zakonodavac Unije (vidjeti u tom smislu presude od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92. i navedenu sudsku praksu i od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 37.). Na temelju tog na?ela, transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo u opsegu u kojem slu?e isporukama koje podlije?u PDV-u. Direktiva o PDV-u tako?er ima za cilj uspostaviti uzak i izravan odnos izme?u prava na odbitak

ulaznog PDV-a i korištenja dotičnom robom ili uslugama za transakcije koje su izlazno oporezive (presuda od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 30. i 31. i navedena sudska praksa).

27 U tom pogledu valja istaknuti da članci 184. i 185. Direktive o PDV-u općenito propisuju uvjete pod kojima nacionalna porezna uprava mora zahtijevati ispravak PDV-a koji je početno odbijen a da pritom ipak ne predviđa na koji se način taj ispravak treba izvršiti (presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 26.).

28 Nasuprot tomu, članak 186. Direktive o PDV-u državama članicama izričito nalaže da odrede detaljna pravila za taj ispravak, predviđajući da one određuju uvjete primjene članka 184. i 185. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 27.).

29 Članci 187. do 192. Direktive o PDV-u sadržavaju određena detaljna pravila za ispravak odbitka PDV-a samo u odnosu na kapitalna dobra (presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 27.).

30 Što se tiče, kao prvo, nastanka obveze ispravka, valja istaknuti da je ona u članku 184. Direktive o PDV-u definirana što je šire moguće, s obzirom na to da se „[p]očetni odbitak ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo” (presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 32.).

31 Ta formulacija *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen. Općenit doseg obveze ispravljanja potvrđuje se izričitim popisom iznimaka dopuštenih Direktivom o PDV-u u njezinu članku 185. stavku 2. (presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 33.).

32 Na temelju članka 185. stavka 1. te direktive, takav ispravak treba osobito provesti ako nakon prijave PDV-a dođe do promjena elemenata uzetih u obzir za određivanje iznosa tog odbitka (presuda od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 32.).

33 Te odredbe čine sustav primjenjiv na nastanak eventualnog prava porezne uprave da od poreznog obveznika zahtijeva ispravak PDV-a, uključujući i ispravak odbitaka koji se odnose na kapitalna dobra (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 26.).

34 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je porezni obveznik dao izgraditi stambeni kompleks od sedam stanova i da je on proveo odbitak PDV-a koji se odnosi na izgradnju tog kompleksa zbog njegove uporabe za oporezive transakcije. Nakon primitka navedenog kompleksa, koji u svrhu naplate PDV-a predstavlja isporuku robe u smislu nacionalnog propisa kojim se provodi mogućnost predviđena člankom 14. stavkom 3. Direktive o PDV-u, porezni obveznik dao je u najam četiri od tih stanova uz izuzeće od PDV-a.

35 Budući da je početni odbitak izrađivan uzimajući u obzir namjenu tog kompleksa za oporezive transakcije, iznajmljivanje četiri stanova uz izuzeće od PDV-a dovelo je do promjene elemenata koje treba uzeti u obzir za određivanje iznosa tog odbitka te je dovelo do toga da je navedeni odbitak bio viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo na temelju stvarne uporabe predmetnog dobra.

36 Stoga je takva situacija obuhvaćena onima iz članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u, u kojima porezna uprava od poreznog obveznika mora zahtijevati ispravak pošteno odbijenog PDV-a.

37 Stoga, kao drugo, valja utvrditi je li ispravak poštenog odbitka na dan prve uporabe predmetnog dobra, ako se na taj dan pokaže da je taj odbitak bio viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo s obzirom na stvarnu uporabu tog dobra, obuhvaćen pravilima primjene članka 184. i 185. Direktive o PDV-u, a koja je država članica dužna odrediti na temelju članka 186. te direktive, ili pak uvjetima predviđenima u članku 187. Direktive o PDV-u u vezi s kapitalnim dobrima.

38 U tom pogledu, članak 187. Direktive o PDV-u, koji je sastavljen na način koji ne ostavlja nikakvu sumnju o njegovoj obvezujućoj prirodi (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 26. i rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24.), za kapitalna dobra u stavku 1. prvom podstavku predviđa razdoblje ispravka od pet godina, uključujući godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena. Međutim, članak 187. stavak 1. drugi podstavak te direktive dopušta državama članicama da ispravak temelje na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe tog dobra. Članak 187. stavak 1. treći podstavak predviđa da se razdoblje ispravka može produljiti do dvadeset godina u pogledu nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalna dobra.

39 Članak 187. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u navodi da se godišnji ispravak odnosi samo na jednu petinu obraćanog PDV-a na kapitalna dobra ili, ako je razdoblje ispravka produljeno, na odgovarajući dio PDV-a. Članak 187. stavak 2. drugi podstavak te direktive određuje da se ispravak provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena, proizvedena ili, po potrebi, prvi put korištena.

40 Iz članka 187. stavka 1. drugog i trećeg podstavka navedene direktive proizlazi da država članica o kojoj je riječ može odlučiti da je poštenak razdoblja ispravka – koji se može rasporediti na 20 godina u slučaju nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalno dobro – prva uporaba predmetnog kapitalnog dobra.

41 Slijedom toga, u slučaju da je država članica iskoristila tu mogućnost, članak 187. stavak 2. Direktive o PDV-u predviđa obvezu provjeravanja, za svaku proteklu godinu do kraja razdoblja ispravka, je li došlo do promjena prava na odbitak u odnosu na pravo na odbitak u godini prve uporabe tog kapitalnog dobra i, u slučaju potvrdnog odgovora, provođenje ispravka koji se odnosi na odgovarajući dio PDV-a.

42 Iz toga slijedi da se u takvom slučaju referentni element sastoji od prava na odbitak u godini prve uporabe predmetnog kapitalnog dobra te da se djelomični ispravak predviđen člankom 187. Direktive o PDV-u odnosi na promjene nastale nakon te prve uporabe, u odnosu na pravo na odbitak u godini navedene prve uporabe.

43 Međutim, članak 187. Direktive o PDV-u ne uređuje pravila ispravka koja treba primijeniti ako je u samom trenutku prve uporabe pravo na odbitak veće ili manje od prvotno provedenog odbitka.

44 Takvo tumačenje potvrđuje cilj i svrha ispravka predviđenog u članku 187. i sljedećima Direktive o PDV-u.

45 Naime, razdoblje ispravka i djelomičan ispravak predviđeni člankom 187. Direktive o PDV-u

za kapitalna dobra mogu se objasniti i opravdati osobito uporabom te imovine tijekom razdoblja od nekoliko godina u kojem se može mijenjati njezina namjena (vidjeti u tom smislu presude od 15. prosinca 2005., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 55. i od 30. ožujka 2006., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 25. te rješenje od 5. lipnja 2014., *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 20.).

46 Razdoblje ispravka odbitaka predviđeno u članku 187. Direktive o PDV-u tako omogućuje izbjegavanje netočnosti prilikom izračuna odbitaka i neopravdanih pogodnosti odnosno uskraćivanja u odnosu na poreznog obveznika, posebice kada u međuvremenu, a nakon prijave ili, ovisno o slučaju, nakon prve uporabe, dođe do izmjene početnih imbenika uzetih u obzir za određivanje iznosa odbitka (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.).

47 Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 47. svojeg mišljenja, logika kojom se uređuje ispravak koji se mora provesti kada dođe do promjena imbenika koji su prvotno uzeti u obzir za određivanje iznosa odbitaka tijekom uporabe predmetnog kapitalnog dobra razlikuje se od one kojom se uređuje ispravak koji se mora provesti kada je početni odbitak niži ili viši od onoga na koji porezni obveznik ima pravo u trenutku prve uporabe tog dobra, uzimajući u obzir stvarnu uporabu navedenog dobra.

48 Slijedom toga, utvrđivanje pravila koja se odnose na ispravak početnog odbitka na dan prve uporabe predmetnog kapitalnog dobra, ako se, s obzirom na stvarnu uporabu tog dobra, na taj dan pokaže da je navedeni odbitak bio viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo, nije obuhvaćeno člankom 187. Direktive o PDV-u, već pravilima primjene članka 184. i 185. te direktive koja su države članice dužne utvrditi na temelju njezina članka 186.

49 U tom pogledu, kao treće, valja podsjetiti na to da prilikom izvršavanja svoje diskrecijske ovlasti pri donošenju detaljnih pravila primjene članka 184. i 185. Direktive o PDV-u države članice moraju voditi računa o njezinoj svrsi i strukturi te osobito o načelu porezne neutralnosti, na kojem se temelji zajednički sustav PDV-a (vidjeti po analogiji presude od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 35. i 36. i od 25. srpnja 2018., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

50 Međutim, valja istaknuti, s jedne strane, da je nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku – koji se temelji na danu početka uporabe kapitalnog dobra kao referentnom danu za ocjenu odgovara li prvotno provedeni odbitak PDV-a onomu koji je porezni obveznik imao pravo izvršiti s obzirom na stvarnu uporabu tog dobra i koji predviđa da je on dužan na taj datum platiti ukupan višak odbijenog poreza ako je početni odbitak bio veći od onoga koji je on imao pravo izvršiti – u skladu s načelom porezne neutralnosti, kako je ono istaknuto u točki 26. ove presude, s obzirom na to da to načelo nalaže da neosnovani odbici budu ispravljani u svakom slučaju (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 38.).

51 S druge strane, taj nacionalni propis ne sprečava djelomičan ispravak promjena do kojih je došlo nakon prve uporabe navedenog dobra, kako ga predviđa članak 187. Direktive o PDV-u.

52 Naime, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, u skladu s člankom 13. Provedbene odluke, nakon prve porezne godine ispravka, poduzetnik mora, nakon svake od devet sljedećih poreznih godina, na temelju informacija koje se odnose na to sljedeće obračunsko razdoblje provjeriti je li došlo do promjena prilikom uporabe predmetnog kapitalnog dobra u odnosu na prvu poreznu godinu ispravka i odnosi li se, u slučaju potvrdnog odgovora, taj ispravak tijekom svake od tih devet poreznih godina na desetinu PDV-a koji je poduzetnik platio za stjecanje tog

kapitalnog dobra.

53 Kao četvrto i posljednje, valja istaknuti da zaključak prema kojem pravila koja se odnose na ispravak početnog odbitka na dan prve uporabe kapitalnog dobra, ako se na taj dan pokaže da je taj početni odbitak bio viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo s obzirom na stvarnu uporabu tog dobra, nisu obuhvaćena člankom 187. Direktive o PDV-u nije doveden u pitanje razmatranjima iznesenima u rješenju od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 To znači da je u tom rješenju Sud smatrao da se članku 187. Direktive o PDV-u protivi sustav koji omogućuje ispravak odbitaka u razdoblju kraćem od pet godina i stoga također jedinstveni sustav ispravka, poput onoga na koji se tužitelj u glavnom postupku pozvao u predmetu u kojem je doneseno navedeno rješenje (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 27.).

55 Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 61. svojeg mišljenja, Sud je došao do tog zaključka u pravnom i činjeničnom kontekstu koji se razlikuje od onoga koji proizlazi iz primjene nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku. Naime, u predmetu u kojem je doneseno rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13 (EU:C:2014:1750), s jedne strane, predmetno kapitalno dobro najprije je bilo obuhvaćeno obavljanjem aktivnosti na temelju koje nije postojalo pravo na odbitak PDV-a, a kasnije obavljanjem aktivnosti koja na to daje pravo. S druge strane, do promjene uporabe tog dobra došlo je iako se ono već koristilo za aktivnosti za koje ne postoji pravo na odbitak (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 12. i 13.).

56 To nije slučaj u glavnom postupku, u okviru kojeg je do promjene namjene predmetne nepokretne imovine došlo prilikom njezina prvog korištenja.

57 Osim toga, kao što to proizlazi iz točaka 51. i 52. ove presude, propis o kojem je riječ u glavnom postupku ne sprežava djelomičan ispravak promjena do kojih je došlo nakon prve uporabe navedenog dobra, kako ga predviđa članak 187. Direktive o PDV-u.

58 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 184. do 187. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji sadržava sustav ispravka koji se primjenjuje na kapitalna dobra, a kojim se predviđa raspoređivanje ispravka na nekoliko godina, na temelju kojeg se tijekom godine prve uporabe predmetnog dobra, koja također odgovara prvoj godini ispravka, ukupni početni odbitak proveden u vezi s tim dobrom jednokratno ispravlja ako se pri njenoj prvoj uporabi pokaže da taj odbitak odstupa od onoga na provedbu kojeg je porezni obveznik imao pravo na temelju stvarne uporabe navedenog dobra.

Drugo pitanje

59 S obzirom na odgovor na prvo postavljeno prethodno pitanje, na drugo postavljeno pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

60 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 očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članke 184. do 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji sadržava sustav ispravka koji se primjenjuje na kapitalna dobra, a kojim se

predviđena raspoređivanje ispravka na nekoliko godina, na temelju kojeg se tijekom godine prve uporabe predmetnog dobra, koja također odgovara prvoj godini ispravka, ukupni početni odbitak proveden u vezi s tim dobrom jednokratno ispravlja ako se pri njegovoj prvoj uporabi pokaže da taj odbitak odstupa od onoga na provedbu kojeg je porezni obveznik imao pravo na temelju stvarne uporabe navedenog dobra.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski