

62016CC0308

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ?BORDONE

od 4. srpnja 2017. (1)

Predmet C?308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny S?d Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Prethodni postupak – Oporezivanje – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost – Izuze?e isporuke objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 135. stavak 1. to?ka (j) – ?lanak 12. stavak 1. to?ka (a) i stavak 2. – Pojam ‚prvo useljenje‘ – Pojam ‚prenamjena‘”

1.

Naczelny S?d Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) upu?uje zahtjev za prethodnu odluku u vezi s tuma?enjem Direktive 2006/112/EZ (2) u pogledu poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se primjenjuje na isporuku objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten (3).

2.

?lanak 135. stavak 1. to?ka (j) Direktive 2006/112 osloba?a od PDV?a isporuku tih nekretnina, „osim isporuke iz to?ke (a) ?lanka 12. stavka 1.”. Stoga, na?elno, „isporuk[a], prije prvog useljenja” objekta podliježe pla?anju PDV?a i nije izuzeta od njega jer je to slu?aj kojim se bavi posljednja od dviju navedenih odredaba. Suprotno tomu, PDV se ne pla?a ako je rije? o daljnjim isporukama istog objekta.

3.

Tako opisana uloga podlijevanja/izuze?a mo?e se, me?utim, promijeniti jer države ?lanice u skladu s ?lankom 12. stavkom 2. Direktive 2006/112 imaju dvostruku ovlast: i) „utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. to?ke (a) na prenamjenu objekata” i ii) „primijeniti kriterije osim onog koji ?ini prvo useljenje” u odre?enim slu?ajevima.

4.

Ukratko, sud koji je uputio zahtjev ?eli saznati je li poljsko zakonodavstvo koje je u svoj pravni poredak prenijelo taj dio Direktive 2006/112 (kako u vezi s pojmom „prvo useljenje” tako i pojmom „prenamjene objekata”) u skladu s tom direktivom.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

Direktiva 2006/112

5.

Članak 2. stavak 1. predviđa sljedeće:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a)

isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]”.

6.

U skladu s člankom 9. stavkom 1.:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključuju i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

7.

U skladu s člankom 12.:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a)

isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b)

isporuku građevinskog zemljišta.

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), ,objekt’ označava svaku građevinu koja je privršena za zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod ,zemljište na kojem je objekt smješten’.

Države članice mogu primijeniti kriterije osim onog koji čini prvo useljenje, poput razdoblja od

datuma završetka objekta i datuma prve isporuke ili razdoblja od datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da ta dva razdoblja ne premašuju pet odnosno dvije godine.

[...].

8.

Članak 14. utvrđuje sljedeće:

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[...]”

9.

Članak 135. stavak 1. glasi kako slijedi:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(j)

isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

[...]”.

B. Poljsko pravo

Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) (4)

10.

Članak 2. točka 14. utvrđuje:

„Prvo useljenje znači predaja objekata, građevina ili njihovih dijelova na upotrebu – u okviru provedbe oporezivih transakcija – prvom kupcu ili prvom korisniku, nakon što su ti objekti, građevine ili njihovi dijelovi:

a)

izgrađeni ili

b)

poboljšani, ako su troškovi poboljšanja u smislu propisa o porezu na prihod iznosili najmanje 30 % prvotne vrijednosti.”

11.

Članak 43. stavak 1. utvrđuje:

„Od plaćanja poreza izuzima se:

[...]

10)

isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova, osim ako je:

a)

isporuka obavljena s ciljem prvog useljenja ili prije njega,

b)

između prvog useljenja i isporuke objekta, građevine ili njihova dijela proteklo manje od 2 godine;

[...]”.

II. činjenice u sporu i prethodna pitanja

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: Kozuba (5)) društvo je koje je 17. rujna 2005. odlučilo povećati svoj temeljni kapital. Istoga je dana jedan od dioničara u društvo unio stambeni objekt (kuća za odmor) izgrađen 1992.

13.

Objekt je 2006. moderniziran i prilagođen potrebama gospodarske djelatnosti društva Kozuba, kao „izložbeni prostor”. Troškovi obnove iznosili su 55 % njegove prvotne vrijednosti. (6)

14.

Objekt je 31. srpnja 2007. uvršten u popis dugotrajne imovine društva Kozuba („izložbeni prostor”), a u tom je svojstvu ostao na popisu do 15. siječnja 2009. Tog je dana ujedno maknut s tog popisa jer je prodan trećoj osobi.

15.

Kozuba navodi da je prodaja objekta nakon njegova renoviranja podrazumijevala oporezivu transakciju PDV-a. Međutim, budući da se radilo o korištenom objektu, navedena prodaja bila je oslobođena od poreza, zbog čega je nije naveo u postupku prijenosa porezne obveze PDV-a.

16.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktor Poreznog nadzornog tijela, Poljska) svojim je rješenjem od 12. travnja 2013. društvu Kozuba naložio plaćanje PDV-a za prvo tromjesečje 2009., uvećavši mu poreznu osnovicu za iznos prodaje objekta.

17.

Ukratko, porezna uprava navodi da: a) članak 43. stavak 1. točka 10. Zakona o PDV-u dopušta izuzeće samo u vezi s prijenosima objekata nakon njihova „prvog useljenja” i da b) članak 2. točka 14. Zakona o PDV-u podrazumijeva da do „prvog useljenja” dolazi tek nakon oporezive transakcije. Stoga, iako je objekt prenamijenjen za aktivnosti društva 31. srpnja 2007., toga dana nije došlo do „prvog useljenja” jer njegovo stavljanje u uporabu nije uključivalo provedbu

oporezivih transakcija. U skladu s tim kriterijem, do „prvog useljenja” došlo je u trenutku njegove prodaje, odnosno 15. siječnja 2009.

18.

Kozuba je 17. svibnja 2013. pobijala prethodno rješenje, koje je Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktor Poreznog vijeća u Varšavi, Poljska) potvrdio 30. srpnja 2013.

19.

Kozuba je protiv te odluke podnijela tužbu pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), koji ju je, kad je riječ o meritumu, odbio presudom od 22. svibnja 2014 (7).

20.

Društvo je podnijelo žalbu pred Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud), a taj sud iznosi dvojbe o tome treba li zahtjev za „prvo useljenje”, kako je predviđeno člankom 2. točkom 14. Zakona o PDV-u, biti praćen oporezivom transakcijom ili je taj pojam, suprotno tomu, povezan s fizičkim useljenjem u objekt, neovisno o tome je li mu prethodila takva oporeziva transakcija. U prvom slučaju, nazire moguću nesukladnost nacionalnog propisa s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) Direktive 2006/112 zbog neopravdanog ograničenja prava na izuzeće.

21.

Polazi od toga da tekst navedenog članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112, koji upućuje na njezin članak 12. stavak 1. točku (a), izuzeće veže uz pojam „prvo useljenje”, ali ga ne definira.

22.

U skladu s člankom 2. točkom 14. Zakona o PDV-u, nema „prvog useljenja” kada se izgradnja ili renoviranje objekata obavljaju u vlastite svrhe, a izvođač je onaj koji se njima koristi. Budući da do isporuke objekta nije došlo oporezivom transakcijom, izuzeće postaje neprimjenjivo, u skladu s člankom 43. stavkom 1. točkom 10. Zakona o PDV-u. To se, primjerice, može dogoditi kada se objekt prodaje deset godina nakon njegova stvarnog useljenja. Posljedica je da se porez (odnosno, nepostojanje izuzeća) ne primjenjuje samo na „nove” nego i na „stare” objekte ako ih je izgradio ili renovirao sâm porezni obveznik radi korištenja za vlastite potrebe.

23.

Osim toga, sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti članka 2. stavka 2. točke (b) Zakona o PDV-u s Direktivom 2006/112, koji u slučajevima prenamjene objekata prvo useljenje uvjetuje time da su troškovi renoviranja iznosili najmanje 30 % njegove prvotne vrijednosti.

24.

Sud koji je uputio zahtjev ističe da taj propis dopušta naplatu PDV-a (bez izuzeća) svaki put kada se provedu radovi takvih značajki i kada se prenesu renovirani objekt. Prema njegovu mišljenju, poljsko pravo ne utvrđuje od kojeg trenutka i u kojem razdoblju treba obračunati iznos troškova (u visini od najmanje 30 % prvotne vrijednosti) kako bi se odredilo „prvo useljenje”.

25.

Sljedom navedenog, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) upućuje sljedeće

prethodno pitanje:

„Treba li članak 135. stavak 1. točka (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) tumačiti na način da mu je protivna nacionalna odredba [članak 43. stavak 1. točka 10. Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, t. 535, kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u] u skladu s kojom je isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova izuzeta od plaćanja poreza na dodanu vrijednost osim ako je:

a)

isporuka obavljena u okviru prvog useljenja ili prije njega,

b)

između prvog useljenja i isporuke objekta, građevine ili njihova dijela proteklo manje od 2 godine,

s obzirom na to da članak 2. točka 14. Zakona o PDV-u prvo useljenje definira kao predaju objekata, građevina ili njihovih dijelova na upotrebu – u okviru provedbe oporezivih transakcija – prvom kupcu ili prvom korisniku, nakon što su ti objekti, građevine ili njihovi dijelovi:

a)

izgrađeni ili

b)

poboljšani, ako su troškovi poboljšanja u smislu propisa o porezu na prihod iznosili najmanje 30 % prvotne vrijednosti?”

III. Postupak pred Sudom

26.

Tajništvo Suda zaprimilo je odluku kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku 30. svibnja 2016.

27.

Pisana očitovanja podnijeli su poljska vlada i Europska komisija. Sud je odlučio da raspravu nije potrebno održati.

IV. Sažetak očitovanja stranaka

28.

Poljska vlada smatra da članak 135. stavak 1. točka (j) Direktive 2006/112 ne utvrđuje pojam „prvo useljenje” i da ne upućuje na definicije koje bi mogle odrediti zakonodavstva država članica. Stoga je riječ o autonomnom pojmu prava Unije i treba ga tumačiti na jedinstven način kako bi se u državama članicama izbjegle razlike u primjeni sustava PDV-a (8).

29.

Ta se odredba treba tumačiti prema kontekstu u kojem se nalazi, strukturi i zadanoj svrsi Direktive 2006/12, posebno vodeći računa o ratio legis izuzeća. Iako prema stajalištu Suda izuzeća poput odstupanja od općeg pravila o podlijevanja porezu treba usko tumačiti (9), taj kriterij tumačenja

ne dopušta da se u?inci izuze?a dovedu u pitanje.

30.

S gledišta poljske vlade, izgradnja ili zna?ajno renoviranje objekta podrazumijeva dodavanje vrijednosti koju treba oporezovati onda kada se provede transakcija koja podliježe PDV?u (10). Prema njezinu mišljenju, neovisno o vremenu tijekom kojeg je osoba za svoje potrebe koristila objekt koji je izgradila ili prenamijenila, tu dodanu vrijednost treba oporezovati od trenutka njegove prodaje kupcu.

31.

Poljska vlada tvrdi da, kada nije došlo do izvršenja isporuke (oporezive transakcije) objekta, bilo novoizgra?enog ili renoviranog, i dalje ga se smatra „novim objektom” u skladu s Direktivom 2006/112. Povezivanje „prvog useljenja” s pukim fakti?nim useljenjem ugrozilo bi narav na?elâ na kojima se temelji ta Direktiva te bi, zbog zlouporabe izuze?a, otvorilo put prijevari.

32.

U vezi s mogu?noš?u da države ?lanice primijene kriterije osim onog koji ?ini „prvo useljenje”, poljska vlada skre?e pozornost na dva slu?aja iz ?lanka 12. stavka 2. Direktive 2006/112. Ako država primijeni „razdoblje od datuma ‚prvog useljenja’ i datuma naredne isporuke”, oporezivanju ne?e podlijezati samo prvotna isporuka u okviru „prvog useljenja” nego i ona do koje je došlo u roku od dvije godine. Suprotno bi dovelo do toga da je prvotna isporuka u okviru „prvog useljenja” izuzeta, a da idu?a isporuka, izvršena u sljede?e dvije godine od tog „prvog useljenja”, više nije izuzeta.

33.

Kad je rije? o mogu?nosti da do „prvog useljenja” do?e nakon renoviranja objekta, poljska vlada isti?e da Sud priznaje tu ovlast (11). Prema njezinu mišljenju, unutarnji propisi ne prekora?uju granice margine prosudbe dodijeljene ?lankom 12. stavkom 2. Direktive 2006/112 jer razina troška koji je utvrdio poljski zakonodavac podrazumijeva zna?ajno dodavanje vrijednosti u okviru prenamjene.

34.

Komisija smatra da, iako izuze?a treba usko tuma?iti, to ne može oduzeti u?inke sâmom izuze?u. U predmetnom slu?aju, nacionalni bi zakon mogao dovesti do toga da „stari” objekti podliježu PDV?u, protivno svrsi i logici ?lanka 135. stavka 1. to?ke (j) Direktive 2006/112.

35.

Komisija smatra da „prvo useljenje”, u nedostatku njegove definicije u Direktivi 2006/112, treba shvatiti u njegovu uobi?ajenom zna?enju, tako da podrazumijeva sâmno korištenje objekta. Stoga ne treba zahtijevati da tom korištenju prethodi oporeziva transakcija. Taj uvjet, uveden poljskim pravom, podrazumijeva ograni?enje koje nije spojivo sa stavljanjem u vezu ?lanka 135. stavka 1. to?ke (j) i ?lanka 12. Direktive 2006/112.

36.

Kad je rije? o prenamjeni objekata, Komisija ističe da ?lanak 12. stavak 2. (drugi podstavak) Direktive 2006/112 državama ?lanicama daje ovlast za utvr?ivanje zna?enja „prvog useljenja” u vezi s tim transakcijama, kao što je Sud potvrdio u presudi Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Komisija smatra da je upravo povezivanje postojanja „prenamjene” s time da troškovi iznose više od 30 % prvotne vrijednosti objekta primjer tuma?enja tog kriterija. Postupak obnove treba biti toliko opširan da njegov rezultat bude istovjetan novom objektu pa se, stoga, pojam „prvo useljenje” ne treba primijeniti samo na prvotnu izgradnju nego i na svaku „prenamjenu” objekta.

38.

Me?utim, Komisija dvoji o tome je li definicija „prenamjene” u poljskom pravu uskla?ena s Direktivom 2006/12. Prema njezinu mišljenju, prenamjena podrazumijeva zna?ajne izmjene, a ne jednostavne poslove renoviranja ili održavanja koje poljsko zakonodavstvo, ?ini se, uklju?uje u taj pojam.

V. Ocjena

39.

?lanak 135. stavak 1. to?ka (j) Direktive 2006/112 osloba?a od PDV?a isporuku objekata ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten (13), „osim isporuke iz to?ke (a) ?lanka 12. stavka 1.”. Budu?i da se u potonjoj odredbi spominje „isporuk[a], prije prvog useljenja”, daljnji prijenosi istog objekta trebaju uživati izuze?e od PDV?a.

40.

Dvojbe koje iznosi sud koji je uputio zahtjev dvojake su. S jedne strane, u pogledu definicije „prvog useljenja” u poljskom pravu, kojom se navodno neopravdano ograni?ava djelotvornost izuze?a. Budu?i da Zakon o PDV?u taj pojam povezuje s „provedb[om] oporezivih transakcija”, može se dogoditi da novi objekt koristi (ili u njega useli) njegov vlasnik ili izvo?a? a da to ne dovede do oporezive transakcije. To ima za posljedicu da, kada ga izvo?a? prenese nakon više godina, izuze?e se ne?e primjenjivati te ?e prodaja podlijevati PDV?u, unato? tomu što se radi o objektu koji više nije nov.

41.

S druge strane, sud koji je uputio zahtjev pita poštuje li se ?lanak 12. Direktive 2006/112 s obzirom na na?in na koji je Zakonom o PDV?u definirana prenamjena objekata (što onemogu?ava primjenu izuze?a na neke od daljnjih njihovih isporuka).

A. Pojam „prvo useljenje”

42.

U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive 2006/112, „isporuka robe” znači „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”. U sudskoj praksi Suda utvrđeno je da se „pojam ‚isporuka robe’ iz članka 5. stavka 1. Šeste direktive (14) ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predviđenima mjerodavnim nacionalnim pravom, nego da uključuje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od jedne strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je ona vlasnik tog dobra” (15).

43.

Direktiva 2006/112 uzima u obzir profesionalnost i uobičajenost obavljanja gospodarskih aktivnosti kao opće kriterije na temelju kojih se oni koji ih izvršavaju smatraju poreznim obveznicima PDV-a (članak 9. stavak 1.). Međutim, ti se kriteriji proširuju u pogledu transakcija nekretninama jer Direktiva dopušta da države članice poreznim obveznicima smatraju i osobe koje ih provode povremeno, u smislu članka 12. stavka 1. točke (a).

44.

Stoga će uobičajeni izvođač građevinskih radova biti porezni obveznik na temelju članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Povremeni izvođač to će biti u skladu s člankom 12. stavkom 1. točkom (a) te Direktive, pod uvjetom da je država članica upotrijebila ovlaštenje za proširenje subjektivnog područja primjene. U protivnom, isporuka od strane povremenog izvođača ne podliježe oporezivanju.

45.

Izuzeće predviđeno u članku 135. stavku 1. točki (j) Direktive 2006/112 odnosi se na činjenično stanje iz njezina članka 12. stavka 1. točke (a). U skladu s tim upućivanjem, posljedica je da su isporuke objekata izuzete od oporezivanja, osim onih iz već spomenutog članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive. To se izuzeće primjenjuje bez obzira na to je li država članica iskoristila ovlast da u oporezivanje uključi povremene izvođače.

46.

Usklađivanje izmeću članka 135. stavka 1. točke (j) i članka 12. stavka 1. točke (a) treba provesti vodeći računa o predmetu transakcije. Drugim riječima, treba utvrditi je li isporuka objekta prethodila ili uslijedila njegovu prvom useljenju. Na taj način, čak i ako država svojstvo poreznog obveznika nije proširila na povremenog izvođača, nakon što porezni obveznik iz članka 9. stavka 1. Direktive izvrši isporuku kojoj slijedi prvo useljenje, daljnje će isporuke općenito biti izuzete od oporezivanja.

47.

Težište je izuzeća na tome da objekti koji se prenose nisu novi (16). Porezno opterećenje ne primjenjuje se na druge i kasnije isporuke objekata (koji više nisu „novi”, nego „korišteni”), što je u skladu sa sustavom PDV-a. To je potvrdio Sud u presudi od 4. listopada 2001., *Goed Wonen*, utvrdivši da oporezivanje nije moguće u slučaju „prodaja novog objekta koje slijede njegovoj prvoj isporuci krajnjem potrošaču” i da navedena isporuka „označuje kraj proizvodnog postupka” (17).

48.

Naime, logika je tog davanja oporezivanje gospodarskih aktivnosti koje podrazumijevaju unošenje dodane vrijednosti. Kad je riječ o objektima, dodana vrijednost svojstvena je izgradnji novog objekta čija prva isporuka, upravo zato što označuje „kraj proizvodnog postupka”, dovodi do

obveze plaćanja PDV-a.

49.

Ne bi bilo opravdano da se taj isti objekt ponovno oporezuje, na istoj osnovi, svaki put kada se kasnije proda (18). U prijedlogu Šeste direktive, pripremni akti Komisije navode da „za rješavanje teškoća razlikovanja novih i starih objekata, uveden je pojam prvog useljenja kako bi se odredio trenutak u kojem objekt napušta proizvodni postupak i postaje predmet potrošnje, odnosno, u kojem ga počinje koristiti njegov vlasnik ili zakupnik”. [neslužbeni prijevod] (19)

50.

Članak 12. stavak 2. Direktive 2006/112 potvrđuje da je novost objekta temeljna značajka za podlijevanje PDV-u jer državama članicama dopušta utvrđivanje detaljnih pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) (isporuka prije prvog useljenja) na prenamjenu objekata. Direktiva time otvara mogućnost da se ne oporezuju samo isporuke „novih” objekata nego i one „korištenih ili starih” objekata, no samo kada su potonji prenamijenjeni pa ih to u biti izjednačuje s prvim. Iz te perspektive, djelatnost prenamjene objekta ima istu gospodarsku funkciju (dodavanje vrijednosti) koju je nekad imala prvotna izgradnja.

51.

Poteškoća koja se pojavljuje u Zakonu o PDV-u i koja izaziva zabrinutost suda a quo jest to što se pojam prvog useljenja povezuje s provedbom oporezive transakcije. Stoga to isključuje useljenja kod kojih ne postoji neka od tipičnih transakcija s gledišta PDV-a.

52.

U skladu s tim nacionalnim pravilom, kada vlasnik ili izvođač koriste objekt za vlastite svrhe tijekom određenog vremenskog razdoblja – kao što je to u predmetnom slučaju –, njegova kasnija prodaja ne može biti oslobođena poreza jer ta upotreba ne ispunjava zahtjeve kako bi ga se moglo smatrati „prvim useljenjem”. Je li doseg izuzeća, kako je predviđeno zajedničkim sustavom PDV-a, ograničen tim kriterijem?

53.

Direktiva 2006/112 ne navodi što se smatra „prvim useljenjem”. Slažem se s poljskom vladom i Komisijom da se radi o autonomnom pojmu prava Unije, koji treba tumačiti na jedinstven način. Međutim, ne treba ga razumjeti apstraktno, nego s obzirom na pojedinačnosti spora koji je predmet zahtjeva za prethodnu odluku.

54.

Ipak, moguće je isključiti barem dvije smjernice za tumačenje tog pojma. Prva bi se odnosila na samu činjenicu fizičkog useljenja u objekte bez pravne osnove (nezakonita useljenja). Druga bi tim pojmom obuhvaćala puka fiktivna useljenja, ili ona koja su obavljena prijevarno s isključivim ciljem iskorištavanja prednosti izuzeća, a da ne proizlaze iz stvarne transakcije. Smatram da ni jedna ni druga ne mogu imati takav pravni učinak da dovedu do toga da se isporuka nakon tih (nezakonitih ili navodnih) useljenja oslobodi od plaćanja PDV-a.

55.

Stoga, ostavljajući po strani te ekstremne slučajeve, ako se članci 2. i 43. Zakona o PDV-u tumače na način na koji to opisuje sud koji je uputio zahtjev (odnosno, povezujući „prvo useljenje”

s nužnim postojanjem transakcije koja dovodi do plaćanja PDV-a), smatram da se pretjerano ograničava opseg izuzeća predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (j) Direktive 2006/112.

56.

Naime, mogući su slučajevi prvog useljenja kod kojih nisu provedene (prije ili u trenutku tog useljenja) oporezive transakcije. Među tim se slučajevima, primjerice, ističe useljenje koje proizlazi iz najma objekta za stanovanje (20), što je načelno transakcija izuzeta od PDV-a (21).

57.

U slučaju koji je doveo do ovog zahtjeva za prethodnu odluku, izvođač objekta u njega se uselio (odnosno, koristio ga je) za vlastite komercijalne potrebe, tijekom više od dvije godine, te ga je, zatim, prenio na treću osobu. Poljska porezna tijela to korištenje za vlastite potrebe ne smatraju prvim useljenjem, naprosto zato što nije došlo do oporezive transakcije.

58.

Ta pretpostavka (da korištenje za vlastite potrebe nije oporeziva transakcija u pogledu PDV-a), u najmanju je ruku sporna ako se u obzir uzmu pojašnjenja Suda iz presude od 10. rujna 2014., Gemeente 's-Hertogenbosch (22), u vezi s područjem primjene članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, u vezi s transakcijama nekretninama. Ta odredba (i analogna odredba iz Direktive 2006/112) (23) državama članicama dopušta da isporukom robe uz naknadu koja podliježe plaćanju PDV-a smatraju kada porezni obveznik koristi robu u svrhu svojeg poslovanja, uz određene uvjete.

59.

Sud je u toj presudi utvrdio da „kada se tijelo lokalne vlasti prvi put useli u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju [...] koristi za svoje aktivnosti [...], treba smatrati da se na tu situaciju primjenjuje članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive, u mjeri u kojoj je država članica o kojoj je riječ iskoristila mogućnost koja je propisana tom odredbom” (24).

60.

Neovisno o okolnosti koju sam upravo istaknuo, činjenica je da svakom prvom useljenju ne treba prethoditi isporuka objekta u smislu Direktive 2006/112 (odnosno, prijenos prava raspolaganja na treću osobu) i ne treba biti posljedica oporezive transakcije, ako se pod tim pojmom smatraju transakcije koje nisu izuzete od oporezivanja.

61.

Konkretno, stvarno useljenje objekta od izvođača, za njegove vlastite potrebe, tijekom više od dvije godine (kao što je u predmetnom slučaju), bilo da se ono smatra oporezivom transakcijom (25) ili ne, izjednačava se s prvom isporukom, na način da će, ako se objekt naknadno proda, njegov prijenos biti izuzet od PDV-a.

62.

Točno je da izuzeća, kao iznimku od općeg pravila oporezivanja transakcija koje čine transakciju oporezivu PDV-om, treba usko tumačiti, ali uz uvjet da to tumačenje ne dovede do oduzimanja njihovih učinaka (26).

63.

U ovom slu?aju, s obzirom na to da je poljski zakonodavac odlu?io urediti izuze?e putem modelâ iz ?lanka 12. stavka 2. Direktive 2006/112, trebao se pridržavati tamo utvr?enih granica. Mogao se odlu?iti ili samo za kriterij prvog useljenja, u ve? navedenom smislu, ili, kao alternativni kriterij, primijeniti „razdoblj[e] od datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da [...] ne premašuj[e] [...] dvije godine” (tre?i podstavak te odredbe). ?lanak 43. stavak 10. Zakona o PDV-u predvi?a obje mogu?nosti.

64.

Ponavljam, izraz „prvo useljenje”, u oba slu?aja, ima vlastiti sadržaj, koji ne ovisi o prethodnom postojanju oporezive transakcije. Vlasnikovo korištenje objektom (bilo novoizgra?enim ili prenamijenjenim, na na?in kao što ?e se pokazati u nastavku) najmanje dvije godine neprekidno, izjedna?eno je s prvom isporukom te je kasnija prodaja izuzeta od PDV-a.

B. Prenamjene objekata

65.

?lanak 12. stavak 2. drugi podstavak Direktive 2006/112 državama ?lanicama dopušta utvr?ivanje detaljnih pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. to?ke (a) na „prenamjenu objekata”.

66.

Stoga, mogu?nost da izvo?a? (profesionalni ili povremeni) bude porezni obveznik PDV-a nije ograni?ena samo na novoizgra?ene objekte nego i na stare objekte koji su prenamijenjeni. ?lanak 12. stavak 2. Direktive 2006/112 utvr?uje dvije mogu?nosti. Prvi podstavak odnosi se na pojam objekta kao „svaku gra?evinu koja je pri?vrš?ena za zemlju”, a sljede?i podstavak odnosi se na „prenamjenu objekata i [...] zemljište na kojem je objekt smješten”.

67.

Gotovo bi se intuitivno dalo zaklju?iti da se navo?enjem prenamjene „inmuebles” [doslovno „nekretnina”; u hrvatskoj verziji direktive „objekata”] u tom kontekstu umjesto prenamjene „edificios” [doslovno „zgrada”; u hrvatskoj verziji direktive tako?er „objekata”], željelo obuhvatiti njih zajedno sa zemljištem na kojem se nalaze. Me?utim, tu ideju odmah treba odbaciti na temelju teksta te odredbe jer se u njoj, zajedno s objektima, navodi „zemljište na kojem je objekt smješten”, što zna?i da ako se isklju?i zemljište, ostaje samo ono što je na njemu smješteno. Drugim rije?ima, to su upravo „edificios” [„zgrade”, tj. u hrvatskoj verziji direktive „objekti”].

68.

Pojam objekta, u skladu s presudom od 16. sije?nja 2003., Maierhofer (27), podrazumijeva gra?evine koje su pri?vrš?ene za zemlju (?ak i ako je rije? o montažnim strukturnim elementima koji se teško odvajaju i prenose). Sud smatra da taj pojam ne treba razlikovati ovisno o tome je li rije? o isporuci iz ?lanka 4. stavka 3. to?ke (a) Šeste direktive (sada ?lanak 12. stavak 1. to?ka (a) Direktive 2006/112), koji upu?uje na objekte, ili izuzetoj transakciji iz ?lanka 13. dijela B to?ke (b) (sada ?lanak 135. stavak 1. to?ka (I)), koji spominje nekretnine (28).

69.

Budu?i da ne postoje dvojbe o tome da je prodani objekt u ovom slu?aju bio nekretnina, a na

kojem je izvršena obnova u iznosu od 55 % prvotne vrijednosti, ostaje razjasniti pitanje je li pojam prenamjene iz Zakona o PDV-u u skladu s Direktivom 2006/112.

70.

Teško?e se javljaju jer u Direktivi 2006/112 nije pojašnjeno što treba smatrati „prenamjenom”. Presuda Suda od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, može dati neka pojašnjenja (29). Iako se okolnosti iz tog spora razlikuju od onih u ovom predmetu, pojam „prenamjena” povezuje se s više ili manje potpunim ili naprednim poslovima renoviranja starih objekata (30).

71.

Kao što sam ranije naveo, logika podlijevanja isporuke objekata PDV-u pretpostavlja gospodarsko djelovanje koje uklju?uje dodanu vrijednost, putem gra?evinskih radova.

72.

Kod novih objekata polazi se od zemljišta koje ?e trebati biti urbanizirano kako bi (budu?i) objekt zadovoljio uvjete useljivosti i funkcionalne upotrebe. Zatim na urbaniziranom zemljištu treba izgraditi objekt. Prijelaz od neurbanizirane površine do useljivog objekta podrazumijeva, kao što je o?ito, zna?ajnu izmjenu fizi?ke stvarnosti i, u toj istoj mjeri, uklju?ivanje dodane vrijednosti.

73.

Me?utim, Direktiva 2006/112 zadržava otvorenu perspektivu i prihva?a da taj isti postupak izgradnje, na temelju kojeg je došlo do pove?anja vrijednosti, i dalje proizvodi u?inke na ve? korištenim objektima. Konkretno, ?lanak 12. stavak 2. Direktive 2006/112 državama ?lanicama dopušta utvr?ivanje detaljnih pravila za primjenu „kriterija iz stavka 1. to?ke (a)” (isporuka novih objekata) na prenamjenu objekata.

74.

Stoga države ?lanice prenamjenu mogu izjedna?iti s prvom isporukom objekata. Budu?i da „prenamjena” nije definirana Direktivom 2006/112, na njima je da utvrde kada je do nje došlo i pod kojim uvjetima. Smatram da je jedina implicitna granica iz ?lanka 12. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 to da kao aktivnosti prenamjene ne smiju obuhvatiti transakcije strane sâmom pojmu izgradnje objekta.

75.

U skladu sa Zakonom o PDV-u, u Poljskoj do prenamjene objekta dolazi ako su troškovi poboljšanja iznosili najmanje 30 % prvotne vrijednosti. Na?elno smatram da to pravilo, koje država ima ovlast donijeti, ne prelazi implicitne granice na koje sam se pozvao. Radovi na obnovi koji dosežu taj postotak (gotovo tre?inu prvotnog troška) mogu se okvalificirati kao bitni jer je bitno i ulaganje koje se njima vrši na objektu. Tako obnovljenom objektu daju dodanu vrijednost, što je logi?na pretpostavka za (budu?e) pla?anje PDV-a kada objekt postane predmetom kasnije prodaje.

76.

U svakom slu?aju, na nacionalnim je poreznim tijelima (ili na sudu koji preispituje njihove odluke) da ocijene pripisuje li se trošak radova onim radovima koji zna?e stvarnu obnovu, renoviranje, poboljšanje ili sli?ne transakcije (tj. pravu prenamjenu), a ne jednostavnim poslovima održavanja i

o?uvanja ili pak potpuno dekorativnim zahvatima (31).

77.

Sud koji je uputio zahtjev u vezi s tim pitanjem isti?e da Zakon o PDV?u ne utvr?uje od kojeg se trenutka i u kojem se razdoblju po?inje primjenjivati odredba koja dopušta oporezivanje tim porezom za idu?e isporuke istog objekta, nakon svake prenamjene ?iji trošak prelazi 30 % prvotne vrijednosti.

78.

Me?utim, ?ini mi se da se ta šutnja ne protivi uskla?enosti nacionalnog propisa s ?lankom 12. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2006/112. Ništa ne spre?ava da se nad objektom tijekom njegova vijeka upotrebe izvrše bitne prenamjene koje ?e pove?ati njegovu izvornu vrijednost i koje ?e, barem djelomi?no, odgovarati njegovoj (do)gradnji. Prodaje do kojih do?e nakon tih daljnjih poboljšanja mogu se oporezovati, kako je ve? navedeno, pod uvjetom da svaka od tih prenamjenaâ ispuni zahtjeve kako bi ih se u zna?ajnom postotku izjedna?ilo s novom izgradnjom objekta.

79.

U svakom slu?aju, koli?inska razmatranja gotovo su nepotrebna u ovom slu?aju nakon napomene da su troškovi radova prilagodbe stambenog objekta u vlasništvu društva Kozuba iznosili 55 % njegove prvotne vrijednosti, što pokazuje razmjere tih radova (32). Ako bi ih se, osim toga, zbog njihova predmeta (33) s kvalitativnog aspekta moglo uklju?iti u kategoriju ranije navedenih radova prenamjene, teško bi bilo zaniijekati da su oni zapravo bili u službi (do)gradnje objekta, što otvara put obvezi obra?una PDV?a nakon njegova kasnijeg prijenosa.

VI. Zaklju?ak

80.

Uzimaju?i u obzir ranije navedeno, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Naczelny S?d Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori sljede?e:

„?lanak 135. stavak 1. to?ku (j) u vezi s ?lankom 12. stavkom 1. to?kom (a) i stavkom 2. Direktive 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da im se:

1.

protivi to da je ‚prvo useljenje‘ objekata, gra?evina ili njihovih dijelova nužno povezano s provedbom oporezivih transakcija na ime PDV?a;

2.

ne protivi to da, pod uvjetom da je rije? o bitnim poboljšanjima koja se odnose na konstrukcijske elemente, država ?lanica za potrebe izuze?a od PDV?a smatra da je došlo do prenamjene objekta ako su troškovi tog poboljšanja iznosili najmanje 30 % njegove prvotne vrijednosti.”

(1) Izvorni jezik: španjolski

(2) Direktiva Vije?a od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(3) Budu?i da se spor u glavnom predmetu odnosi isklju?ivo na objekt, a ne na njegove dijelove i

na dijelove zemljišta na kojem je smješten, u nastavku ?u se pozivati samo na ure?enje PDV?a koje se primjenjuje na objekte.

(4) Ustawa o podatku od towarów i us?ug (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, t. 535, kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV?u)

(5) Kozuba je tvrtka društva Poltrex od 2009. Iako su se ?injenice djelomi?no dogodile prije promjena naziva, to ?u društvo zvati Kozuba.

(6) U odluci o upu?ivanju zahtjeva za prethodnu odluku (to?ka 3.) navodi se da se obnova sastojala od zamjene krovišta, bojenja zidova, zamjene vrata i prozora, postavljanja novih podova, izgradnje stubišta na prvom katu i kamina u dnevnom boravku.

(7) Sud je, me?utim, navedeno rješenje poništio zbog potpuno formalnih razloga.

(8) Navodi presudu od 17. sije?nja 2013., BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), t. 56.

(9) Presuda od 18. studenoga 2004., Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730), t. 18.

(10) Upu?uje na mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), t. 15., kako bi istaknula da prijenos novoizgra?enog objekta, za razliku od onoga koji je korišten, podrazumijeva dovršetak proizvodnog postupka koji opravdava podlijevanje PDV?u.

(11) Presuda od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), t. 36.

(12) Presuda od 10. rujna 2014., Gemeente 's?Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188), t. 36.

(13) Odsad ?u se radi jednostavnosti pozivati samo na isporuku objekata jer se spor isklju?ivo odnosi na njih.

(14) Šesta direktiva Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.). Njezin je tekst identi?an onom ?lanka 14. stavka 1. Direktive 2006/112.

(15) Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719), t. 44., s upu?ivanjem na presude od 8. velja?e 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61), t. 7. i od 21. studenoga 2013., Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758), t. 20.

(16) Presuda od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), t. 21. izri?ito navodi da se „izuze?e [...] primjenjuje na isporuke starih objekata”.

(17) Predmet C?326/99, EU:C:2001:506, t. 52.

(18) Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), t. 15., na koje upu?uje i sud koji je uputio zahtjev.

(19) Prijedlog Šeste direktive (COM(73) 950 final) podnesen Vije?u 20. lipnja 1973. (Bilten Europskih zajednica, dodatak 11/73, str. 9.)

(20) Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 4. listopada 2001., Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506) t. 52. Sudskom praksom Suda utvr?eno je da pojam najma ili zakupa objekata ne

obuhvaća samo najam odnosno zakup zemljišta nego i najam i zakup objekata ili njihovih dijelova (presude od 12. veljače 1998., Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51; od 9. listopada 2001., Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526; od 9. listopada 2001., Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524); i od 15. prosinca 1993., Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

(21) Iako ne mora biti u nekim državama. U presudi od 3. veljače 2000., Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62), t. 10., Sud je utvrdio da „kao što proizlazi [...] iz članka 13. dijela B točke (b) Šeste direktive i konteksta u kojem se taj članak nalazi, drugi podstavak navedene odredbe dopušta državama članicama da ostale službe isključe iz područja primjene izuzeća utvrđenog za najam ili zakup nekretnina (u tom smislu vidjeti presudu od 15. prosinca 1993., Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], t. 13.)”.

(22) Predmet C-92/13, EU:C:2014:2188

(23) Članak 18. točka (a) Direktive 2006/112

(24) Presuda od 10. rujna 2014., Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), t. 33.

(25) U skladu s presudom od 10. rujna 2014., Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188)

(26) Presude od 17. siječnja 2013., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), t. 56. i od 21. veljače 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), t. 19.

(27) Predmet C-315/00, EU:C:2003:23, t. 25. i 26.

(28) Ibidem, t. 34.

(29) Predmet C-326/11, EU:C:2012:461

(30) Taj se predmet odnosio na trgovački objekt na kojem su se odvijali radovi, a nije je rušenje čak djelomično započelo, ali koji je, u trenutku isporuke, bio djelomično u upotrebi jer je trgovački centar bio dostupan javnosti i najmanje je jedna trgovina bila otvorena. Drugi je slučaj onaj iz presude od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), u vezi s objektima koji su isporučeni kako bi bili srušeni i ponovno izgraženi (zapravo, rušenje je počelo na dan isporuke). Sud je u toj presudi utvrdio da objekt nije vrijedan razmatranja i da je, zapravo, riječ o isporuci neizgraženog zemljišta.

(31) Primjerice, bitnim izmjenama mogu se smatrati one koje se temelje na radovima koji utječu na temelje, strukturu, krovšte i elemente povezane sa stabilnošću ili otpornošću objekta, uključujući i slabe radove i one povezane s prethodnima.

(32) Točka 15. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

(33) Vidjeti bilješku 31.