

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MICHALA BOBEKA

od 3. ožujka 2020.(1)

Predmet C-791/18

Stichting Schoonzicht

uz sudjelovanje:

Staatssecretaris van Financiën

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Ispravci odbitaka – Kapitalna dobra – Razlika između namjeravane uporabe i prve stvarne uporabe – Direktiva 2006/112/EC – Članci 185. i 187. – Primjenjivost”

I. Uvod

1. Ovaj se predmet tiče načina na koji bi trgovac koji je promijenio namjeru u vezi s uporabom stambenog kompleksa trebao ispraviti početni odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV). Odbitak je u ovom predmetu učinjen dok je stambeni kompleks još uvijek bio u izgradnji. U to vrijeme, trgovac ga je namjeravao koristiti za oporezive namjene. Međutim, neki od stanova su kasnije iznajmljeni što je za posljedicu imalo to da je prva uporaba tih stanova bila izuzeta od poreza.

2. U tim su okolnostima nizozemske vlasti zatražile od trgovca da odjednom u potpunosti otplati dio početnog odbitka koji odgovara stanovima koji su kasnije iznajmljeni. Doista, prema nacionalnom zakonodavstvu, ako se pokaže da je trgovac, u trenutku kada po prvi puta koristi dobra, odbio PDV u većoj mjeri od one na koju ima pravo na temelju uporabe dobara, višak početno odbijenog PDV-a mora biti ispravljen *odjednom*.

3. Pravno pitanje koje se javlja jest je li to zakonodavstvo u skladu s člankom 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)(2), prema kojoj se ispravak odbitaka koji su napravljeni u vezi s kapitalnim dobrima treba provesti u razmjernim dijelovima raspoređenima na razdoblje od nekoliko godina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije: Direktiva o PDV-u

4. Članak 184. i sljedeći članci Direktive o PDV-u odnose se na „ispravke odbitaka”.

5. U skladu s člankom 184., „početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

6. U skladu s člankom 185. te direktive:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika 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.”

7. Članak 186. Direktive o PDV-u propisuje da „države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.”.

8. Članak 187. Direktive o PDV-u glasi:

„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 stečena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunanog 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 stečena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.”

9. U skladu s člankom 189. Direktive o PDV-u:

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

[...]

(b) navesti iznos PDV-a koji se uzima u obzir za ispravak;

[...]”

B. Nizozemsko pravo

10. Odredbe o ispravljanju odbitaka nalaze se u ?lanku 15. stavku 4. Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Zakon od 28. lipnja 1968. o zamjeni postojećeg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom naplate poreza na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: OB) i u ?lancima 12. i 13. Uitvoeringsbeschikking omzetbelastinga 1968 (Provedbena odluka o porezu na promet iz 1968.; u daljnjem tekstu: Provedbena odluka).

11. ?lankom 15. stavkom 4. OB-a propisuje se:

„Odbitak poreza provodi se u skladu s namjeravanom uporabom dobara i usluga u trenutku kada je porez zara?unan trgovcu ili u vrijeme kada je nastala obveza obra?una poreza. Ako se u trenutku kada trgovac po?ne koristiti robu ili usluge poka?e da odbija porez koji je s njima u vezi u ve?oj ili manjoj mjeri od one na koju ima pravo na temelju uporabe dobara, u tom trenutku nastaje obveza obra?una za odbijeni višak. Porez za koji je nastala obveza obra?una pla?a se u skladu s ?lankom 14. Za iznos poreza koji je mogao biti odbijen, a nije bio odbijen povrat poreza izvršava se na zahtjev.”

12. ?lanak 12. stavci 2. i 3. Provedbene odluke glase kako slijedi:

„2. Ispravak iz ?lanka 15. stavka 4. [OB-a] provodi se na temelju podataka oporezivog razdoblja tijekom kojeg je trgovac po?eo upotrebljavati robu ili usluge.

3. U prijavi za kona?no porezno razdoblje, ispravak odbitaka provodi se na temelju podataka koji se odnose na cijelu poreznu godinu.”

13. ?lanak 13. Provedbene odluke, u dijelu koji je relevantan u ovom slu?aju, glasi kako slijedi:

„1. Odstupanjem od ?lanka 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 trgovac otpisuje u pogledu poreza na dohodak ili poreza na dobit ili koje bi mogao otpisati da je obveznik pla?anja takvog poreza.

2. Što se ti?e nepokretne imovine i pripadajućih prava u vezi s takvom imovinom, ispravak odbitaka se provodi tijekom svake od devet poreznih godina nakon one u kojoj je trgovac po?eo upotrebljavati imovinu o kojoj je rije?. Prilikom svakog ispravka, on se vrši na temelju jedne desetine pla?enog ulaznog poreza, vodeći računa o podacima za poreznu godinu sadržanima u prijavi kona?nog oporezivog razdoblja u toj poreznoj godini.”

III. ?injenično stanje, postupak i prethodna pitanja

14. Društvo Stichting Schoonzicht koje ima sjedište u Amsterdamu dalo je izgraditi stambeni kompleks na zemljišnoj ?estici koju ima u vlasništvu. Stambeni kompleks se sastojao od 7 stambenih jedinica. Izgradnja je započeta u 2013., a kompleks je isporučen u lipnju 2014.

15. Prvotna je namjera bila koristiti stambeni kompleks za oporezive namjene. U skladu s tim, društvo Stichting Schoonzicht u potpunosti je odbilo PDV na tu isporuku.

16. Nakon toga, od 1. kolovoza 2014., društvo Stichting Schoonzicht iznajmilo je ?etiri stana. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je to bila prva uporaba (dijela) stambenog kompleksa i

da je, protivno po?etnoj namjeri, bila *izuzeta* od poreza. Ostala tri stana ostala su prazna u 2014.

17. Zbog tog razloga, u skladu s nizozemskim zakonodavstvom, odgovaraju?i dio po?etnog odbitka ispravljen je u skladu s ?lankom 15. stavkom 4. OB-a. To je zna?ilo da je društvo Stichting Schoonzicht dugovalo dio PDV-a koji odgovara ?etirima iznajmljenim stanovima u iznosu od 79 587 eura. U skladu sa zahtjevom za prethodnu odluku, ispravak je proveden u vezi s tre?im tromjese?jem 2014. (1. lipnja do 30. rujna 2014.) tijekom kojeg je stambeni kompleks prvi put bio u uporabi.

18. Društvo Stichting Schoonzicht platilo je PDV i uložilo prigovor protiv te samoprocjene. Smatralo je da se, u slu?aju kapitalnih dobara, ispravak ukupnog prethodno provedenog odbitka u vrijeme prve uporabe kapitalnih dobara, kako je propisano u ?lanku 15. stavku 4. OB-a, protivni ?lanku 187. Direktive o PDV-u.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (inspektor porezne uprave) odbio je taj prigovor. Društvo Stichting Schoonzicht uložilo je žalbu pred Rechtbankom Noord-Holland (Sud za Sjevernu Holandiju, Nizozemska). Taj sud je žalbu proglasio neosnovanom, nakon ?ega je društvo Stichting Schoonzicht podnijelo daljnju žalbu pred Gerechtshofom Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska). Taj sud odlu?io je da je sustav iz ?lanka 15. stavka 4. OB-a u skladu s Direktivom o PDV-u i proglasio (daljnju) žalbu neosnovanom. Prema mišljenju Gerechtshofa Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska), nizozemski zakonodavac je iskoristio mogućnost koju države ?lanice imaju u skladu s ?lankom 189. to?kom (b) Direktive o PDV-u da navedu iznos PDV-a koji se uzima u obzir prilikom ispravka za kapitalna dobra. Prema stavu tog suda, ispravak koji u skladu s ?lankom 15. stavkom 4. OB-a treba provesti samo jedanput treba smatrati „ispravkom prije ispravka”, koji prethodi standardnom postupku ispravka i koji nije reguliran (te u skladu s tim ni zabranjen) Direktivom o PDV-u. Direktiva o PDV-u ne isklju?uje takav ispravak s obzirom na to da se njime ne povre?uje ni načelo porezne neutralnosti ni načelo proporcionalnosti.

20. Društvo Stichting Schoonzicht podnijelo je u kasacijskom postupku protiv presude žalbu pred Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), sudom koji je uputio zahtjev.

21. Društvo Stichting Schoonzicht u glavnom postupku ponavlja argument da se ispravak prethodno provedenog odbitka nakon po?etka uporabe kapitalnih dobara koji se izvršava samo jedanput protivni ?lanku 187. Direktive o PDV-u. Prema njegovu mišljenju, odredbu o ispravku iz ?lanka 187. Direktive o PDV-u treba promatrati odvojeno od onog što je propisano u ?lancima 184. i 185. te direktive. ?lanak 187. Direktive o PDV-u propisuje posebnu odredbu za kapitalna dobra koji ima prednost pred op?om odredbom iz ?lanaka 184. i 185. Ispravak po?etnog odbitka za kapitalna dobra na temelju ?lanka 187. mora biti raspore?en na odre?eni broj godina i na kraju svake godine ispravka, samo razmjerni dio po?etnog odbitka može biti ispravljen. Ispravak iz ?lanka 187. Direktive o PDV-u u vezi s ?etirima stanovima može biti proveden najranije u trenutku prijave koja se odnosi na posljednje tromjese?je 2014., neovisno o tome jesu li ti stanovi prvi put upotrijebljeni tijekom te godine. Takav ispravak se stoga mora odnositi samo na jednu desetinu odbitka izvršenog u 2013.

22. Sud koji je uputio zahtjev dvoji o uskla?enosti zahtjeva „potpunog ispravka nakon prve uporabe” iz nizozemskog propisa s ?lankom 187. Direktive o PDV-u.

23. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) prekinuo postupak i uputio Sudu sljede?a pitanja:

„1. Protivi li se ?lancima 184. do 187. [Direktive o PDV-u] nacionalna odredba o ispravku za kapitalna dobra koja predvi?a ispravak koji se raspore?uje 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 prilagođava (ispravlja) odjednom, ako se pri njegovoj prvoj uporabi pokaže da početno provedeni odbitak odstupa od odbitka na koji je provedbu porezni obveznik ovlašten na temelju stvarne uporabe kapitalnog dobra?

U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje:

2. Treba li članak 189. točku (b) ili točku (c) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da ispravak početno provedenog odbitka, izvršen odjednom u prvoj godini razdoblja ispravka, naveden u prvom pitanju, predstavlja mjeru koju Nizozemska smije donijeti radi primjene članka 187. [Direktive o PDV-u]?”

24. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Stichting Schoonzicht, nizozemska i švedska vlada te Europska komisija.

IV. Analiza

25. Smatram da je predmetna nacionalna odredba u skladu s Direktivom o PDV-u. Kako bi došao do tog zaključka, prvo ću navesti nekoliko uvodnih pojašnjenja o primjenjivim (ili potencijalno primjenjivim) pravilima Direktive o PDV-u (A). Nakon toga ću zaključiti da zahtjev „potpunog ispravka nakon prve uporabe” nije obuhvaćen člankom 187. Direktive o PDV-u, ali je obuhvaćen i u skladu je s člancima 184. do 186. (B).

A. Primjenjiva (i potencijalno primjenjiva) pravila Direktive o PDV-u

26. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, „pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti”. U ovom kontekstu, Sud je više puta naglasio da je pravo na odbitak pretporeza „sastavni dio mehanizma PDV-a te se, u načelu, ne može ograničiti”(3). Također je smatrao da je „svrha režima odbitka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u”(4).

27. Članak 184. i sljedeći članci Direktive o PDV-u uređuju detaljnija pravila primjenjiva na pravo odbitka propisujući mehanizam ispravka(5). Taj mehanizam osigurava da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo u opsegu u kojem služe isporukama podložnima PDV-u(6). Drugim riječima, „taj mehanizam [...] ima za cilj uspostaviti uski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotične robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive”(7).

28. Odredba o odbitku u Direktivi o PDV-u sastoji se od općih pravila (članci 184. do 186.) i posebnih pravila koja se primjenjuju na kapitalna dobra (članci 187. do 192.).

29. Prvo, što se tiče općih pravila, člankom 184. Direktive o PDV-u predviđeno je da se „početni odbitak ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”. Članak 185. stavak 1. dalje predviđa da se „ispravak 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”(8).

30. U skladu s člankom 186., na državama članicama je da definiraju detaljnija pravila za primjenu članka 184. i 185.(9).

31. Drugo, članak 187. i sljedeći članci Direktive o PDV-u propisuju posebna pravila u vezi s ispravkom odbitaka u vezi s kapitalnim dobrima(10). Ta posebna pravila definiraju neke aspekte na kojima na koji se ispravak treba izvršiti.

32. Za ono što je ovdje relevantno, treba navesti tri aspekta.

33. Prvo, ispravak se raspoređuje na 5 godina, koje se razdoblje može produžiti na najviše 20 godina za nepokretnu imovinu koja je stečena kao kapitalna dobra. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je Nizozemska odabrala primijeniti razdoblje ispravka od 10 godina za nepokretnu imovinu koja je stečena kao kapitalna dobra. To je razdoblje stoga potencijalno relevantno u odnosu na stambeni kompleks o kojem je riječ u glavnom postupku.

34. Drugo, u skladu s člankom 187. stavkom 1. Direktive o PDV-u, razdoblje ispravka uključuje godinu u kojoj su sporna dobra stečena ili proizvedena, ali država članica može ispravak temeljiti na razdoblju koje počinje *od trenutka prve uporabe*. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je Nizozemska odabrala potonju opciju.

35. Treće, u skladu s člankom 187. stavkom 2., godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje ispravka produženo, na odgovarajući dio PDV-a. Odgovarajući dio je po nizozemskoj odredbi jedna desetina.

B. Klasificiranje zahtjeva „potpunog ispravka nakon prve uporabe”

36. Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi isključuju li odredbe Direktive o PDV-u o ispravku odbitaka zahtjev „potpunog ispravka nakon prve uporabe”.

37. Odgovor na to pitanje zahtijeva ispitivanje toga je li zahtjev „potpunog ispravka nakon prve uporabe” obuhvaćen općom odredbom o ispravku u Direktivi o PDV-u (članak 184. i sljedeći članci) ili posebnom odredbom (članak 187. i sljedeći članci) ili potencijalno nijednom od njih.

38. Društvo Stichting Schoonzicht tvrdi da se opća odredba iz članka 184. do 186. Direktive o PDV-u ne treba primjenjivati u spornoj situaciji zato što se ispravak tiče nepokretnih dobara te je obuhvaćen člankom 187. te direktive što podrazumijeva da se ispravak raspoređuje na razdoblje od pet godina. S obzirom na to da članak 15. stavak 4. OB-a zahtijeva da odgovarajući dio početnog odbitka bude otplaćen odjednom, on je u suprotnosti s člankom 187. Direktive o PDV-u.

39. Nizozemska i švedska vlada, kao i Komisija, zaključuju suprotno. Prema njihovu mišljenju, u načelu, zahtjev „potpunog ispravka nakon prve uporabe” obuhvaćen je općom odredbom o ispravku koji propisuje Direktiva o PDV-u te je u skladu s njim.

40. Slažem se s potonjim stajalištem.

41. Istina je da članak 187. Direktive o PDV-u navodi da se „ispravak raspoređuje na razdoblje od pet [ili više] godina, *uključujući* i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena [ili korištena]”(11). Također je istina da države članice imaju obvezu propisati odredbe o ispravku za kapitalna dobra(12), kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev.

42. Ti elementi, međutim, ne odgovaraju na pitanje kako bi proturječenje između namjeravane uporabe, s jedne strane, i stvarne uporabe, s druge strane, trebalo biti ispravljeno.

43. Doista, dok pravo na odbijanje iznosa PDV-a koji se duguje u pogledu roba i usluga koje isporučuje drugi porezni obveznik na temelju članka 167. i 168. Direktive o PDV-u može biti izvršeno odmah i u cijelosti, čak i ako roba o kojoj je riječ nije odmah upotrijebljena u svrhu gospodarske djelatnosti društva(13), pravo na odbitak postoji ako su ta roba i usluge upotrijebljeni u svrhu oporezivih transakcija(14). Doista, kako je to izjavila nezavisna odvjetnica J. Kokott, „u skladu s člankom 167. u vezi s člankom 63. Direktive o PDV-u, odbitak se redovno odobrava već u trenutku stjecanja robe, na temelju njezina predviđenog korištenja. [...] Uobičajena je

pretpostavka da porezni obveznik ste?enu robu koristi za obavljanje oporezivih transakcija. Sukladno sudskoj praksi, propisi o ispravku trebaju pove?ati to?nost odbitaka, na na?in da se nakon trenutka stjecanja robe nadzire u kojoj mjeri je porezni obveznik *zaista* koristi u svrhe na temelju kojih postoji pravo na odbitak”(15).

44. U ovom slu?aju i u skladu sa zahtjevom za prethodnu odluku, pravo na odbitak pojavilo se kada je za odgovaraju?i ulazni PDV nastala obveza obra?una na temelju prijavljene namjere društva Stichting Schoonzicht (u 2013.). Me?utim, mišljenja sam da se opseg prava na odbitak u pogledu ?etiriju iznajmljenih stanova spustio na nulu kao posljedica promjene uporabe koja je transakciju društva Stichting Schoonzicht iz namjeravane oporezive transakcije pretvorila u onu koja stvarno nije oporeziva *prije prve uporabe* dobara.

45. Kako je ve? navedeno, posebnost odredbe o ispravku za kapitalna dobra na temelju ?lanka 187. Direktive o PDV-u sastoji se u mogu?nosti raspore?ivanja ispravka odbitaka na razdoblje od nekoliko godina.

46. Ta odredba se temelji na pretpostavci da je „vjerojatnost [...] izmjena [u uporabi] osobito važna u slu?aju kapitalnih dobara koja se ?esto koriste tijekom višegodišnjih razdoblja tijekom kojih se može mijenjati njihovo korištenje”(16). Kako su navele švedska vlada i Komisija, u na?elu, ta se pretpostavka odnosi na promjene u uporabi koje se javljaju u razdoblju tijekom kojeg se kapitalna dobra upotrebljavaju. Ipak, vrlo je druga?ije proširiti tu logiku na razdoblje *koje prethodi* takvoj uporabi ili, to?nije, na razdoblje koje po?inje s prijavom namjeravane uporabe i završava s prvim oporezivim razdobljem ozna?avaju?i po?etak stvarne uporabe.

47. Istina je da se u skladu s ?lankom 12. stavkom 2. Provedbene odluke obveza ispravljanja odnosi na prvo oporezivo razdoblje u kojem su se dobra po?ela koristiti i u tom kontekstu valja priznati da po?etak uporabe ?ini dio same uporabe. Stoga, moglo bi se re?i da je vrijeme prve uporabe obuhva?eno ?lankom 187. Direktive o PDV-u. Me?utim, ?ini se razumnim i prili?no logi?nim provjeru odgovara li prijavljena namjeravana uporaba stvarnoj uporabi smjestiti u trenutak kada se po prvi put dogodi stvarna uporaba (ako doti?ni trgovac sam ne napravi ispravak kada je to mogu?e) jer provjera u ranijoj fazi ne bi bila jednostavna, ako bi uop?e bila mogu?a.

48. Taj zaklju?ak potkrijepljen je potrebom da se osigura poštovanje na?ela porezne neutralnosti, kako je op?e prihva?eno u obama njegovim aspektima.

49. Prvo, u skladu s jednim aspektom tog na?ela, poduzetnika treba izuzeti od optere?enja PDV-om „ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u na?elu) oporezivih transakcija”(17). Obratno, mišljenja sam da ako poduzetnik po?ne koristiti dobra za neoporezivu transakciju suprotno prethodno prijavljenoj namjeri, to zna?i da je, kada dobra u?u u upotrebu, raniji razlog koji je opravdavao izuzimanje poduzetnika od optere?enja PDV-om jednostavno nestao.

50. Primjenjuju?i gore navedeno u ovom predmetu, o?ito je da je pravo na odbitak nastalo u trenutku kada je društvo Stichting Schoonzicht postalo obveznik pla?anja ulaznog PDV-a i kada je prijavljeno da je namjeravana uporaba navedenih dobara oporeziva. Ipak, kada se namjera promijenila, dovode?i do izuze?a transakcije od oporezivanja, više nije bilo razloga za izuzimanje tog trgovca od odbijenog poreza. Razlog za odbitak prestao je postojati u trenutku (ili ?ak prije(18)) po?etka stvarne uporabe.

51. U skladu s njegovim drugim aspektom, na?elo porezne neutralnosti i „u okviru naplate PDV-a zabranjuje razli?ito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije”(19). Doista, aspektu na?ela porezne neutralnosti „protivi se to da se prema sli?nim isporukama [...], koje stoga me?usobno konkuriraju, postupa na razli?it na?in s gledišta PDV-a”(20).

52. Što se ti?e ovog predmeta, ako bi se prihvatio stav društva Stichting Schoonzicht, smatram da bi se posljedi?na situacija protivila gore spomenutom drugom aspektu na?ela porezne neutralnosti.

53. Doista, kako je to naveo sud koji je uputio zahtjev i kao što to tvrde nizozemska i švedska vlada te Komisija, takav bi ishod trgovcu koji prijavi da ?e se kapitalna dobra koristiti za oporezive namjene donio neopravdanu financijsku prednost, ostavljaju?i na njegovu raspolaganju sredstva koja odgovaraju po?etnom odbitku iako mu ni prva stvarna uporaba niti naknadna uporaba tijekom razdoblja ispravka ne bi dala pravo na bilo kakav takav odbitak. Drugim rije?ima, kada bismo smjestili analizu u vrijeme prijavljene namjere, neovisno o prvoj stvarnoj uporabi, to bi zna?ilo da bi država ?lanica u biti financirala takvog trgovca koji bi samo trebao vratiti sredstva u razmjernim dijelovima kroz razdoblje ispravka od nekoliko godina(21).

54. Obratno, trgovac koji na isti na?in neoporezivo koristi sli?na kapitalna dobra ne bi dobio takvu financijsku prednost ako, *ab initio*, nije proveo odbitak poreza na temelju svoje namjere *ab initio* da kapitalna dobra koristi za oporezive namjene.

55. Prva stvarna uporaba kapitalnih dobara je ista u slu?aju obojice ovih hipotetskih trgovaca, ali se prema njima postupalo vrlo razli?ito u pogledu odbitka PDV-a samo na temelju razlike izme?u njihovih prijavljenih (i vjerojatno *bona fide*) namjera po pitanju uporabe predmetnih dobara. U svakom drugom pogledu, njihove su situacije iste.

56. Smatram da bi postupanje u pogledu odbitka PDV-a u obama slu?ajevima tako?er trebalo biti isto.

57. Iz ?lanka 15. stavka 4. OB-a proizlazi da nizozemsko zakonodavstvo cilja eliminirati nepoželjne posljedice opisane u ovom mišljenju time što zahtijeva da doseg prava na odbitak bude u skladu sa situacijom koja postoji u vrijeme prve stvarne uporabe (nakon ?ega se aktivira odredba o ispravku za kapitalna dobra). Time zakonodavstvo po mojem mišljenju doprinosi održavanju porezne neutralnosti u obama gore objašnjenim zna?enjima. ?ini se da je to *a fortiori* tako s obzirom na to da zakonodavstvo ide u oba smjera: ne samo „na štetu” trgovca ?ija se namjera uporabe mijenja od oporezive do neoporezive, ali i u korist trgovca ?ija se namjera uporabe mijenja od neoporezive do oporezive.

58. Zbog tih razloga smatram da sporna situacija iz glavnog postupka nije obuhva?ena (te stoga nije u neskladu) s ?lankom 187. i sljede?im ?lancima Direktive o PDV-u.

59. Tom se zaklju?ku ne protivi rješenje koje je sud donio u predmetu Gmina Mi?dzydroje, u kojem je Sud naveo da ?lanak 187. Direktive o PDV-u „obuhva?a ispravke odbitaka [...] u kojima se kapitalno dobro za ?ije korištenje ne postoji pravo odbitka nastavno po?inje koristiti u svrhe za koje to pravo odbitka postoji”(22). Sud je dodao da se ?lanak 187. Direktive o PDV-u „protivi režimu koji dopušta ispravak odbitaka u razdoblju manjem od pet godina i prema tome, jednako tako režimu jedinstvenog ispravka [...] koji dopušta ispravak tijekom samo jedne porezne godine”(23).

60. ?injenice u tom predmetu, kako su detaljnije navedene u rješenju(24), pokazuju da su te izjave dane u kontekstu u kojem su sporna dobra ve? ušla u uporabu. Promjena u uporabi (ili u

namjeri uporabe) tek se tada dogodila. To se, me?utim, zna?ajno razlikuje od sporne situacije u glavnom postupku. Stoga smatram da se ?lanak 187. Direktive o PDV-u ne primjenjuje na ovaj predmet.

61. Sljede?e pitanje koje se javlja jest je li sporna situacija obuhva?ena ?lankom 184. i sljede?im ?lancima te direktive.

62. Mislim da jest.

63. U predmetu SEB bankas, Sud je op?u odredbu o ispravku iz Direktive o PDV-u tuma?io prili?no široko. Naveo je da formulacija ?lanka 184. „*a priori* ne isklju?uje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen”(25). Protuma?io je navedenu odredbu kao onu koja se primjenjuje na „hipotetski slu?aj u kojem bi se odbitak mogao neosnovano izvršiti” s obzirom na to da je taj scenarij „obuhva?en prvom situacijom predvi?enom ?lankom 184. Direktive o PDV-u, to jest onom u kojoj je po?etni odbitak viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo”(26).

64. Ovaj predmet jasno predstavlja „situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen” unutar zna?enja koje je Sud naveo u predmetu SEB bankas. Istina je da se taj predmet odnosio na situaciju u kojoj je odbitak u?injen iako *ab initio* nije postojalo pravo na odbitak. U ovom je predmetu, pravo na odbitak nastalo, ali je zbog gore navedenih razloga naknadno prestalo u vezi ?etiri stana. Ipak, kada se prihvati da se ?lanci 184. do 186. Direktive o PDV-u primjenjuju na situacije u kojima je potrebno ispraviti neosnovano izvršen odbitak, kao što je to Sud napravio u predmetu SEB bankas, isti se zaklju?ak mora primijeniti i u situacijama u kojima se po?etno pravo na odbitak u biti svelo na nulu prije nego što su sporna dobra prvi put upotrijebljena.

65. Smatram da situacije u predmetu SEB bankas i u ovom predmetu predstavljaju dvije varijacije istog problema: kako ispraviti odbitak kada odbitak nikada nije trebao biti proveden (SEB bankas) ili to više ne treba biti (*in casu*). Zbog toga smatram da rješenje koje je Sud usvojio u predmetu SEB bankas treba primijeniti u ovom predmetu kako bi se zaklju?ilo da je situacija obuhva?ena te da je u skladu s op?om odredbom o ispravku odbitaka na temelju ?lanaka 184. do 186. Direktive o PDV-u.

66. Zbog svih navedenih razloga, tako?er zaklju?ujem da zahtjev „potpunog ispravka nakon prve uporabe” predvi?en spornim nacionalnim propisom nije obuhva?en ?lankom 187. i sljede?im ?lancima Direktive o PDV-u, ali je obuhva?en te je u skladu s ?lancima 184. do 186. te direktive.

C. Drugo prethodno pitanje

67. Budu?i da smatram kako se nacionalna odredba o ispravku ne protivi relevantnim odredbama Direktive o PDV-u, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev.

V. Zaklju?ak

68. S obzirom na prethodna razmatranja Sudu predlažem da na pitanje koje je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odgovori na sljede?i na?in:

„Nacionalna odredba o ispravku za kapitalna dobra koja predvi?a da se, u godini u kojoj su kapitalna dobra prvi put upotrijebljena, ukupan iznos prethodno provedenog odbitka treba ispraviti odjednom ako se pri njegovoj prvoj uporabi pokaže da prethodno provedeni odbitak odstupa od odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju stvarne uporabe kapitalnog dobra, nije obuhva?ena ?lankom 187. i sljede?im ?lancima Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga

2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ali je obuhvaćena člancima 184. do 186. te direktive. Tim odredbama se ne protivi takva nacionalna odredba o ispravku.”

1 Izvorni jezik: engleski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena.

3 Vidjeti primjerice presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 43. i navedena sudska praksa) i od 30. rujna 2010., Úszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 34. i navedena sudska praksa).

4 Presuda od 3. listopada 2019., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, t. 26. i navedena sudska praksa). Vidjeti i presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2016:644, t. 27. i navedena sudska praksa) i od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 23. i navedena sudska praksa).

5 Presuda od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 57.). Vidjeti i rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24. i navedena sudska praksa).

6 Vidjeti primjerice presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (107/13, EU:C:2014:151, t. 50. i navedena sudska praksa) i od 16. lipnja 2016., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, t. 28. i navedena sudska praksa).

7 *Ibid.*

8 Presude od 16. lipnja 2016., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, t. 29. i navedena sudska praksa) i od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, t. 47.).

9 U skladu s tim, Sud je naveo da dok „odredbe članka 184. i 185. [...], propisuju obvezu ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a, [one] ne predviđaju, međutim, na koji način treba izvršiti taj ispravak”, osim u pogledu kapitalnih dobara. Presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, t. 26.).

10 Koncept kapitalnih dobara trebaju definirati države članice. Vidjeti članak 189. točku (a) Direktive o PDV-u. Na temelju članka 190. Direktive o PDV-u, „za potrebe članka 187., 188., 189. i 191., države članice kapitalnim dobrima mogu smatrati one usluge koje imaju značajke slične onima koje se obično pripisuju kapitalnim dobrima”.

11 Moje isticanje

12 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24. i 27. kao i navedena sudska praksa).

13 Presuda od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 45.)

14 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 18. i navedena sudska praksa). Vidjeti, međutim, posebne situacije iz, primjerice, presuda od 8. lipnja 2000., Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, t. 42. i navedena sudska praksa) i od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 41.) ili od 28. veljače 2018., Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 42.). U posljednjoj presudi Sud je naveo „porezni obveznik zadržava pravo na odbitak jer je to pravo već stekao, iako taj porezni obveznik, iz razloga neovisnih o njegovoj volji, nije mogao koristiti robu ili usluge koje su mu dale pravo na

odbitak u okviru oporezivih transakcija”.

15 Mišljenje u predmetu Mateusiak, (C-229/15, EU:C:2016:138, t. 24. i navedena sudska praksa). Vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, t. 27. i 28. i navedena sudska praksa).

16 Presuda od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 25.) u vezi s jednakom odredbom – članak 20. – Šeste direktive.

17 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott od 19. prosinca 2019. u predmetu AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, t. 57. i navedena sudska praksa)

18 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su četiri sporna stana bila iznajmljena od kolovoza 2014. Pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev to provjeri, teško mi je zamisliti da se oporeziva ili neoporeziva priroda transakcije nekako razjasni tek prvog dana najma (to jest stvarne uporabe) s obzirom na to da pretpostavljam da su potrebni ugovori (koji otkrivaju narav transakcije) vjerojatno pripremljeni ranije.

19 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott od 19. prosinca 2019. u predmetu AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, t. 57. i navedena sudska praksa)

20 Vidjeti, na primjer, presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 30. i navedena sudska praksa); od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i drugi (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 28. i navedena sudska praksa); i od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven eV (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 36. i navedena sudska praksa).

21 Želim vrlo jasno naglasiti da ne postoji dokaz, čak ni naznaka bilo kakve nepravilnosti u ovom slučaju. Ipak, općenito i van konteksta ovog predmeta, ne može se previdjeti poticaj za zlouporabu do koje bi moglo doći zbog mogućnosti povrata iznosa koji odgovara neosnovano izvršenom odbitku u ratama nakon prijave (fiktivne) namjere.

22 Rješenje od 5. lipnja 2014. (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 23.). Taj se predmet odnosio na propis koji je, kao u ovom predmetu, propisivao razdoblje za ispravak u trajanju od 10 godina za nekretnine stekene kao kapitalna dobra koje teže od trenutka prve uporabe dobara. Gmina Międzyzdroje platila je PDV na robu koja je dostavljena i usluge koje su pružene u vezi s radovima na sportskoj dvorani čiji je bila vlasnik. Za vrijeme tih radova razmatrala je promjenu sustava upravljanja navedenom nekretninom i davanja u zakup društvu trgovačkog prava. Onda je zatražila odbijanje plaćenog PDV-a *odjednom* s obzirom na to da se uporaba sporne sportske dvorane promijenila od neoporezive do oporezive. To su porezna tijela koja su smatrala da se na situaciju primjenjuje režim koji uvodi članak 187. Direktive o PDV-u odbila.

23 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 27.)

24 Vidjeti činjenice izložene u rješenju od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 10. i 12., osobito t. 12. *in fine*, „imaju li na umu da se desetina tog iznosa ne može ispraviti zbog korištenja te sportske dvorane tijekom 2010. godine za aktivnosti za koje ne postoji pravo na odbitak”).

25 Presuda od 11. travnja 2018. (C-532/16, EU:C:2018:228, t. 33.)

26 Presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, t. 34.)