

Predmet C-791/18**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

17. prosinca 2018.

Sud koji je uputio zahtjev:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

14. prosinca 2018.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

Stichting Schoonzicht

Druga stranka u postupku:

Staatssecretaris van Financiën

Predmet glavnog postupka

Glavni postupak odnosi se na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji Stichting Schoonzicht duguje u vezi sa završetkom višestambene zgrade. Konkretnije, riječ je o pitanju može li se samo jedanput provesti prilagodba prethodno provedenog odbitka od pretporeza ako se pri prvoj uporabi zgrade pokazalo da taj odbitak odstupa od onog za čiju je provedbu Stichting Schoonzicht ovlašten.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a odnosi se na pitanje povređuje li se „prilagodbom koja se provodi samo jedanput” prethodno provedenog odbitka od pretporeza koja je propisana u nizozemskom pravu protiv postupka ispravka prava Unije pri kojem ispravak obuhvaća određeno razdoblje.

Prethodna pitanja

1. Protivi li se člancima 184. do 187. Direktive o porezu na dodanu vrijednost iz 2006. nacionalna odredba o ispravku za kapitalna dobra kojom se propisuje ispravak koji obuhvaća nekoliko godina, pri kojem se u godini

prve uporabe – koja je istodobno prva godina ispravka – ukupan iznos prethodno provedenog odbitka pretporeza prilagođava (ispravlja) samo jedanput ako se pri njegovoj prvoj uporabi pokaže da prethodno provedeni odbitak pretporeza odstupa od odbitka na čiju 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 porezu na dodanu vrijednost iz 2006. tumačiti na način da prilagodba prethodno provedenog odbitka pretporeza, navedena u prvom pitanju, izvršena samo jedanput u prvoj godini razdoblja ispravka čini mjeru koju Nizozemska može donijeti radi primjene članka 187. Direktive o porezu na dodanu vrijednost iz 2006.?

Navedene odredbe prava Unije

Članci 184. do 187. i članak 189. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u iz 2006.)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 15. stavak 4. Wet op de omzetbelasting 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968., u daljnjem tekstu: OB) i članci 12. i 13. Uitvoeringsbeschikking omzetbelastinga 1968 (Provedbena uredba o Zakona o porezu na promet iz 1968.)

Kratki pregled činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Stichting Schoonzicht (Zaklada Schoonzicht, u daljnjem tekstu: žalitelj u kasacijskom postupku) izgradio je na svojem zemljištu višestambenu zgradu sa sedam stanova koja je završena u srpnju 2014. S obzirom na to da je ta građevina prvotno bila namijenjena za oporezive transakcije, on je porez na dodanu vrijednost za tu isporuku u cijelosti odbio kao pretporez. Od 1. kolovoza 2014. iznajmljivao je četiri stana uz oslobođenje od poreza na promet. Zbog toga je prethodno provedeni odbitak pretporeza sukladno članku 15. stavku 4. OB-a ispravljen tako da je naknadno dugovao dio poreza na dodanu vrijednost za stanove za treće tromjesečje 2014. u iznosu od 79 587 eura. Platilo je iznos iskazan u svojem obračunu.
- 2 Žalitelj u kasacijskom postupku podnio je prigovor protiv tog obračuna. Prema njegovu mišljenju, u slučaju kapitalnih dobara, ispravkom ukupnog prethodno provedenog odbitka pretporeza u trenutku prve uporabe kapitalnog dobra, kako je propisano u članku 15. stavku 4. OB-a, povređuje se članak 187. Direktive o PDV-u iz 2006. Inspecteur van de Belastingdienst (Inspektor financijske uprave) odbio je taj prigovor. Protiv toga je žalitelj u kasacijskom postupku podnio tužbu

pred Rechtbankom Noord-Holland (Sud za Sjevernu Holandiju, Nizozemska). Rechtbank je tužbu proglasio neosnovanom, a potom je žalitelj u kasacijskom postupku podnio žalbu pred Gerechthofom Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, u daljnjem tekstu: Gerechthof). On je utvrdio da je odredba članka 15. stavka 4. OB-a u granicama Direktive o PDV-u iz 2006. te je slijedom toga žalbu proglasio neosnovanom.

- 3 Protiv presude Gerechthofa žalitelj u kasacijskom postupku podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, u daljnjem tekstu: Hoge Raad). On je odlučio Sudu Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) uputiti pitanja za prethodnu odluku.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 4 Žalitelj u kasacijskom postupku u glavnom postupku ponavlja svoje argumente koje je iznio pred Gerechthofom, prema kojima se u slučaju prve uporabe kapitalnih dobara ispravkom prethodno provedenog odbitka pretporeza koji se izvršava samo jedanput povređuje članak 187. Direktive o PDV-u iz 2006. Naime, odredbu o ispravku članka 187. Direktive o PDV-u iz 2006. treba promatrati izdvojeno, neovisno o odredbama članaka 184. i 185. i time neovisno o detaljnim pravilima koje države u skladu s člankom 186. određuju za primjenu članaka 184. i 185. Pritom je riječ o posebnoj odredbi za kapitalna dobra, koja isključuje opću odredbu članaka 184. i 185. Ispravak ukupnog prethodno provedenog odbitka pretporeza, kako je propisan u člancima 184. i 185., a koji se provodi samo jedanput, nije moguć prilikom prve uporabe kapitalnih dobara. Nasuprot tomu, ispravak prethodno provedenog odbitka u slučaju kapitalnih dobara u skladu s člankom 187. nužno mora obuhvaćati nekoliko godina. Na kraju svake godine ispravka može se uzeti u obzir samo razmjerni dio prethodno provedenog odbitka. Budući da se nizozemskim pravom propisuje razdoblje ispravka od deset godina, ovdje je riječ o jednoj desetini.
- 5 Žalba se odnosi na utvrđenje Gerechthofa da je odredba članka 15. stavka 4. OB-a u granicama Direktive o PDV-u iz 2006. Prema njegovu mišljenju, nizozemski zakonodavac iskoristio je mogućnost koja je državama članicama priznata u članku 189. točki (b) Direktive o PDV-u iz 2006. da navedu iznos poreza na dodanu vrijednost koji se uzima u obzir za ispravak. Ispravak koji u skladu s člankom 15. stavkom 4. OB-a treba provesti samo jedanput treba smatrati „ispravkom prije ispravka”, za koju Direktiva o PDV-u iz 2006. ne sadržava nikakve odredbe. Toj direktivi ne protivi se takva prilagodba jer se njezinim rezultatom – s obzirom na kasnije razdoblje ispravka – ne povređuje načelo porezne neutralnosti i/ili načelo proporcionalnosti.

Kratki pregled razloga zahtjeva za prethodnu odluku

- 6 Hoge Raad smatra da se mišljenje žalitelja u kasacijskom postupku može temeljiti na tekstu članka 187. Direktive o PDV-u iz 2006., koji se zaista može tumačiti

tako da se ispravak u razdoblju ispravka od deset godina u prvoj godini može odnositi samo na desetinu poreza na dodanu vrijednost za kapitalno dobro. Nadalje, taj tekst ne ostavlja dvojbe o tome da je članak 187. Direktive, iz čega se može zaključiti da države članice nemaju marginu prosudbe da odstupe od te odredbe.

- 7 Protiv mišljenja žalitelja u kasacijskom postupku može se navesti da odredba o ispravku članka 187. Direktive o PDV-u iz 2006. može shvatiti i kao dopunska odredba koju treba tumačiti u vezi s člancima 184. do 186. U tom pogledu Hoge Raad poziva se na to da je svrha ispravka općenito i njegova vremenskog obuhvata ta da se poveća točnost odbitka od pretporeza i tako zajamči neutralnost u pogledu poreznog opterećenja. Prema mišljenju Hoge Raada, tim ciljevima ne protivi se nacionalna odredba o ispravku prema kojoj se ukupni prethodno provedeni odbitak pretporeza ispravlja prilikom prve uporabe nekog kapitalnog dobra.
- 8 Potom Hoge Raad navodi da je vremenski odloženom ispravku svojstveno da odstupanja mogu nastupiti ili početkom razdoblja ispravka ili tijekom tog razdoblja. Ako je, kao ovdje, riječ o prvom slučaju, nastala bi, ako odbitak pretporeza ne bi bio ispravljen samo jedanput, financijska prednost za žalitelja u kasacijskom postupku. Obrnuto bi to postupanje dovelo do financijski nepovoljnijeg položaja za poreznog obveznika koji – za razliku od žalitelja u kasacijskom postupku – prilikom stjecanja nekog kapitalnog dobra nije odbio pretporez, ali koji, kao što se ispostavilo prilikom prve uporabe, ima pravo na potpuni odbitak. To postupanje ne bi bilo u skladu s navedenim ciljevima točnog odbitka pretporeza i neutralnog poreznog opterećenja.
- 9 Za nizozemsku odredbu o ispravku bitan je pak trenutak prve uporabe kao trenutak mjerodavan za ocjenu. Ako se pokaže da stvarna uporaba u tom trenutku odstupa od prvotno namjeravane uporabe, odbitak pretporeza ispravlja se samo jedanput. Prema mišljenju Hoge Raada, ovdje nije riječ o odredbi koja bi bila zabranjena pravom Unije s konačnim ispravkom koji se provodi samo jedanput jer se u slučaju promjene uporabe u kasnijoj godini ispravka naknadno provodi i odgovarajuća prilagodba odbitka.
- 10 Očito je da se tom odredbom bolje postižu ciljevi odredbe o ispravku. Iz toga Hoge Raad zaključuje da je prikladnije članak 187. Direktive o PDV-u iz 2006. ne promatrati izdvojeno nego ga tumačiti u vezi s člancima 184. do 186. i na način da mu se ne protivi nizozemska odredba o ispravku. No, budući da ipak nije u potpunosti bez razumnih dvojbi da je to točno tumačenje, Hoge Raad upućuje prvo prethodno pitanje.
- 11 Ako bi na prvo pitanje trebalo odgovoriti potvrdno, postavlja se pitanje je li nizozemski „ispravak koji se provodi samo jedanput” dopušten u smislu članka 189. točke (b) Direktive o PDV-u iz 2006. kao mjera kojom se utvrđuje iznos poreza na dodanu vrijednost koji treba uzeti u obzir prilikom ispravka. Ako to nije slučaj, ostaje upitno je li mjera dopuštena u skladu s člankom 189. točkom (c).

Pritom se prije svega postavlja pitanje bi li ispravak bez te mjere doveo do neopravdane prednosti za žalitelja u kasacijskom postupku. Ako da, postavlja se pitanje može li se „ispravak koji se provodi samo jedanput” smatrati mjerom koja je prikladna da se to spriječi. Budući da tumačenje ovih odredbi nije nedvojbeno i da Sud nije imao priliku tumačiti članak 189. točke (b) i (c) Direktive o PDV-u iz 2006., Hoge Raad upućuje drugo prethodno pitanje.

RADNI DOKUMENT