

Predmet C-194/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

29. ožujka 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

26. ožujka 2021.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

Staatssecretaris van Financiën

Druga stranka u kasacijskom postupku:X**Predmet glavnog postupka**

U glavnom postupku riječ je o tome može li osoba X, na temelju nizozemskih poreznih odredbi, od obveze plaćanja poreza na promet koja je nastala 2013. u okviru isporuke dvaju zemljišta osobi B odbiti porez na promet koji joj je osoba B 2006. naplatila prilikom isporuke tih dvaju zemljišta i koji osoba X tada, unatoč namjeni za koju su zemljišta oporezovana, nije prijavila kao pretporez.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 184. i 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV- u), a osobito na pitanje mogu li se te odredbe tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo u okviru ispravka zatražiti odbitak pretporeza ako nije proveo taj odbitak unutar važećeg nacionalnog prekluzivnog roka.

Zahtjev za prethodnu odluku upućuje se na temelju članka 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 184. i članak 185. Direktive o PDV-u iz 2006. tumačiti na način da porezni obveznik koji prilikom kupnje neke robe ili primanja usluge nije odbio pretporez (početni odbitak) unutar važećeg nacionalnog prekluzivnog roka u skladu s predviđenom oporezovanom uporabom, ima pravo zatražiti taj odbitak u okviru ispravka, prilikom naknadne prve uporabe te robe ili usluge, ako stvarna uporaba u trenutku tog ispravka odgovara predviđenoj uporabi?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da izostanak početnog odbitka nije povezan s utajom ili zlouporabom prava te da se nije dokazala šteta za državni proračun?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 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.): članak 12. stavak 1. točka (b), članak 12. stavak 3., članak 135. stavak 1. točka (k), članci 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 186. i 188.

Navedene nacionalne odredbe

Wet op de omzetbelasting 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968.) (*Stb.* 1968., br. 329): članak 11. stavak 1. točka (a) podtočka 1. i članak 15.

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Provedbena uredba u vezi sa Zakonom o porezu na promet iz 1968.) (*Stcrt.* 1968., br. 169): članak 12. stavci 2. i 3.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Glavni postupak odnosi se na žalbu u kasacijskom postupku protiv odluke Gerechtshofa Arnhem-Leeuwarden (Žalbeni sud u Arnhem-Leeuwardenu, Nizozemska) od 5. veljače 2019. koja je donesena povodom žalbe osobe X protiv odluke Rechtbanka Gelderland (Sud u Gelderlandu, Nizozemska) od 2. studenoga 2017.
- 2 Osoba X kupila je deset zemljišta od osobe B. Osoba B isporučila je zemljišta 20. travnja 2006. Bilo je predviđeno da se razvoj zemljišta postigne izgradnjom pokretnih kuća za stanovanje i dodatnih sadržaja za rekreaciju. Zatim su se pokretne kuće za stanovanje trebale prodati s pripadajućom parcelom.
- 3 Osoba B naplatila je osobi X porez na promet u okviru isporuke. Osoba X taj porez nije prijavila kao pretporez.

- 4 Planirani razvoj zemljištâ nije se mogao ostvariti zbog gospodarske situacije. Osoba X isporučila je 8. veljače 2013. osobi B uz naknadu dva od deset zemljišta. Pritom je osoba X osobi B naplatila porez na promet. Osoba X prilikom porezne prijave nije platila taj porez na promet.
- 5 Porez na promet koji se navodi u točki 4. naknadno je naplaćen osobi X odlukom od 26. studenoga 2015. Osoba X podnijela je žalbu protiv te odluke i pritom istaknula da se u skladu s člankom 15. stavkom 4. Zakona o porezu na promet iz 1968. naknadna naplata treba umanjiti za odgovarajući dio poreza na promet koji se navodi u točki 3.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (državni tajnik za financije, Nizozemska) tvrdi da je osoba X trebala odbiti pretporez u razdoblju u kojem je trebalo platiti porez na promet povezan s isporukom zemljištâ 2006. u skladu s oporezovanom uporabom koja je tada bila predviđena.
- 7 Naime, sustav pravila o ispravku iz članka 15. stavka 4. druge do četvrte rečenice Zakona o porezu na promet iz 1968. ne služi tomu da se omogući naknadni odbitak pretporeza koji poduzetnik nije proveo u prijavi koja se odnosi na predmetno porezno razdoblje.
- 8 Prema mišljenju državnog tajnika za financije, sustav pravila o ispravku utvrđen u toj zakonskoj odredbi u vezi s člankom 184. i člankom 185. Direktive o PDV-u odnosi se samo na slučajeve u kojima je početni odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo. Nije riječ o ispravku jer je u ovom slučaju namjena dvaju zemljišta prilikom kupnje u skladu sa stvarnom uporabom prilikom prve uporabe.
- 9 Ne navode se argumenti osobe X.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev postoji nesigurnost u pogledu toga može li porezni obveznik koji nije pravodobno odbio porez na promet tražiti taj odbitak u okviru pravila o ispravku iz Zakona o porezu na promet iz 1968. i Direktive o PDV-u, ako se pokaže da prvotna namjena odgovara stvarnoj uporabi prilikom prvog korištenja i da je istekao nacionalni prekluzivni rok za ostvarivanje prava na odbitak. Odgovor na to pitanje ne može se jasno izvesti iz teksta članaka 184. i 185. Direktive o PDV-u. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev te se odredbe mogu tumačiti na dva načina.

Prvo stajalište: široko tumačenje

- 11 U skladu sa širokim tumačenjem, mehanizam ispravka iz članaka 184. i 185. može se tumačiti na način da ispravak prilikom prvog korištenja dobrom ili uslugom obuhvaća ispravak propusta do kojeg je došlo prilikom odbitka pretporeza u trenutku kupnje dobra ili primitka usluge i to neovisno o vrsti propusta.
- 12 Ako se poreznom obvezniku dopusti da otkloni pogreške u okviru početnog odbitka kad je riječ o dobrima koja nisu korištena odmah nakon kupnje ili uslugama koje nisu korištene odmah nakon što su primljene, čak i nakon isteka nacionalnog prekluzivnog roka za početni odbitak, postiže se, u skladu s načelom porezne neutralnosti, to da opseg odbitka pretporeza točno odgovara stvarnoj uporabi tog dobra ili te usluge.
- 13 To tumačenje ima dva različita učinka.
- 14 Kao prvo, dovodi do toga da porezni obveznik koji odbije PDV koji mu je obračunan za kupnju dobra ili primitak usluge unatoč namjeni koja je izuzeta od poreza, to dobro ili tu uslugu ne može koristiti bez troškova PDV-a u svrhe koje su izuzete od poreza (vidjeti presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 39.).
- 15 Kao drugo, dovodi do toga da se poreznom obvezniku koji prilikom kupnje dobra ili primitka usluge propusti u potpunosti ili djelomično odbiti PDV koji mu je pritom obračunan, ne naplate troškovi PDV-a u okviru prve stvarne uporabe tog dobra ili te usluge (isključivo) u svrhe koje se oporezuju.
- 16 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev naglašava da Sud iz pravila o ispravku nije izričito isključio slučaj u kojem je porezni obveznik u trenutku kupnje dobra ili primitka usluge propustio iskoristiti pravo na odbitak pretporeza koje je u tom trenutku imao. Sudu koji je uputio zahtjev čini se neproporcionalnim da se tom poreznom obvezniku uskrati mogućnost da, u slučajevima u kojima zabunom nije iskoristio pravo na početni odbitak i u kojima nije riječ o utaji ili zlouporabi prava niti se dokazala šteta za državni proračun, naknadno zatraži odbijanje pretporeza prilikom prve uporabe dobra ili usluge (presuda od 30. travnja 2020., CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, t. 56.).

Drugo stajalište: usko tumačenje

- 17 Sud koji je uputio zahtjev upućuje na to da prethodno navedeno široko tumačenje nije u skladu sa sudskom praksom Suda, prema kojoj iz zajedničkog tumačenja članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da te odredbe treba primijeniti u slučaju kad je ispravak potreban zbog promjene jednog od čimbenika prvotno primijenjenih za izračunavanje odbitaka i da izračun iznosa tog ispravka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara onomu koji bi porezni obveznik imao pravo odbiti da je ta promjena na početku bila uzeta u obzir (vidjeti presudu od 27. lipnja 2018., Varna Holideis, C-364/17,

EU:C:2018:500, t. 29. i navedenu sudsku praksu). Čini se da Sud time ograničava područje primjene članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u na slučajeve u kojima je nakon poreznog razdoblja za početni odbitak došlo do promjene okolnosti.

- 18 Nadalje, čini se da se široko tumačenje ne može uskladiti sa sudskom praksom Suda prema kojoj se nedovoljno pažljiv porezni obveznik koji nije pravodobno odbio PDV, odnosno unutar za to predviđenog prekluzivnog roka, može sankcionirati oduzimanjem prava na odbitak pretporeza (presuda od 1. listopada 2020., Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, t. 22. do 24.). Međutim, ako se ipak omogući odbitak pretporeza, to bi moglo predstavljati povredu načela pravne sigurnosti u skladu s kojim porezna situacija poreznog obveznika, osobito njegova prava i obveze prema poreznoj upravi, ne smije ostati neriješena neograničeno dugo.

RADNI DOKUMENT