



## Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE SUDA (deveto vijeće)

5. lipnja 2014. \*

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak ulaznog poreza – Kapitalna dobra – Nepokretna imovina – Ispravak odbitka – Nacionalno zakonodavstvo koje predviđa razdoblje za ispravak u trajanju od 10 godina“

U predmetu C-500/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska), odlukom od 25. lipnja 2013., koju je Sud zaprimio 16. rujna 2013., u postupku

**Gmina Międzyzdroje**

protiv

**Minister Finansów,**

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, A. Prechal (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Gmina Międzyzdroje, K. Wojtowicz, M. Konieczny i M. Janicki, porezni savjetnici,
- za Minister Finansów, T. Tratkiewicz i J. Kaute, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za austrijsku vladu, C. Pesendorfer, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, V. Kaye, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hill, *barrister*,
- za Europsku komisiju, J. Hottiaux i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, da nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika odluči obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

\* Jezik postupka: poljski

donosi sljedeće

### Rješenje

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167., 187. i 189. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).
- 2 Ovaj je zahtjev postavljen u okviru spora između Gmine Międzyzdroje (općina Międzyzdroje) i Minister Finansów (ministra financija), povodom odluke koju je potonji usvojio slijedom zahtjeva za tumačenje ispravka odbitka ulaznog PDV-a plaćenog za nepokretno kapitalno dobro, koje se prvo koristilo za aktivnost oslobođenu od PDV-a, a zatim za aktivnost koja podliježe plaćanju poreza.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Članak 167. Direktive 2006/112/EZ glasi kako slijedi:  
„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“
- 4 Članak 168. te direktive predviđa:  
„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:  
(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;  
[...].“
- 5 Članak 184. iste direktive glasi:  
„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.“
- 6 Sukladno članku 185. stavku 1. iste direktive:  
„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.“
- 7 Članak 187. Direktive 2006/112/EZ predviđa:  
„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 obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovarajući dio PDV-a.

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

8 Članak 189. ove direktive predviđa:

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

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

#### *Poljsko pravo*

9 Zakon o porezu na robu i usluge (ustawa o podatku od towarów i usług), od 11. ožujka 2004. (Dz. U. n° 54, pozicija 535), u verziji primjenjivoj na glavni postupak, sadrži članak 91., čiji stavci 1. do 3., 7. i 7a glase kako slijedi:

„1. Nakon završetka godine tijekom koje se koristio odbitkom ulaznog poreza predviđenim u članku 86. stavku 1., porezni je obveznik obvezan u odnosu na zatvorenu fiskalnu godinu, ispraviti odbitke sukladno članku 90. stavcima 2. do 9., vodeći računa o omjeru izračunanom prema metodi predviđenoj u članku 90. stavcima 2. do 6. ili prema odredbama usvojenima na temelju članka 90. stavka 11. Ispravak se ne provodi ako razlika između omjera odbitka definiranog u članku 90. stavku 4. i omjera definiranog u prethodnoj rečenici ne prelazi dva postotna poena.

2. Što se tiče robe i usluga koje, na temelju odredaba o porezu na povlastice, porezni obveznik pridružuje materijalnoj i nematerijalnoj fiksnoj imovini podložnoj amortizaciji, kao i što se tiče zemljišta i prava zakupa nad materijalnom i nematerijalnom fiksnom imovinom stjecatelja, s iznimkom onih čija početna vrijednost ne prelazi 15.000 [poljskih zlota (PLN)], porezni obveznik provodi ispravak predviđen stavkom 1. tijekom razdoblja od 5 godina računajući od godine u kojoj je započeto korištenje, ili od 10 godina što se tiče zemljišta i prava zakupa. Godišnji ispravak, u slučaju predviđenom u prvoj rečenici odnosi se na petinu, odnosno u slučaju nekretnina i prava zakupa, na desetinu poreza izračunanog prilikom njihovog stjecanja ili proizvodnje. Za materijalnu ili nematerijalnu fiksnu imovinu čija početna vrijednost ne prelazi 15.000 PLN-a, stavak 1. se primjenjuje *mutatis mutandis*, a ispravak se izvršava na kraju godine početka korištenja.

[...]

3. Ispravak predviđen u stavcima 1. i 2. obavlja se u poreznoj prijavi podnesenoj za prvo razdoblje prijave za godinu nakon one za koju se obavlja ispravak i, u slučaju prestanka ekonomske aktivnosti, u poreznoj prijavi za zadnje razdoblje prijave.

[...]

7. Stavci 1. do 6. primjenjuju se *mutatis mutandis* kad porezni obveznik ima pravo odbitka ukupnog plaćenog ulaznog poreza za robu ili uslugu koju je dotični koristio, i tim se odbitkom i okoristio, ili kad nema pravo na odbitak, ali ga je imao slijedom izmjene prava na odbitak ulaznog poreza plaćenog na tu robu ili uslugu.

7a. Što se tiče robe i usluga koje, na temelju odredaba o porezu na povlastice, porezni obveznik pridružuje materijalnoj i nematerijalnoj fiksnoj imovini podložnoj amortizaciji, kao i što se tiče zemljišta i prava zakupa nad materijalnom i nematerijalnom fiksnom imovinom stjecatelja, s iznimkom onih čija početna vrijednost ne prelazi 15.000 [poljskih zlota (PLN)], poreznik obveznik obavlja ispravak predviđen u stavku 7. sukladno s pravilima utvrđenima u stavku 2., prvoj i drugoj rečenici i u stavku 3. Taj se ispravak obavlja prilikom svake iduće izmjene prava na odbitak, kad do takve izmjene dođe tijekom razdoblja za ispravak.“

### Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je, u razdoblju od 2007. do 2010. godine, Gmina Międzyzdroje investirala u proširenje svoje sportske dvorane, pridružujući joj sporednu zgradu koja se nalazi pokraj osnovne škole kojoj je također vlasnik. U okviru radova za proširenje, općini je dostavljena roba i pružene su joj usluge za koje je platila PDV.
- 11 Tijekom tih radova Gmina Międzyzdroje predvidjela je promjenu ukupnog sustava upravljanja općinskim dobrima namijenjenima tjelesnom odgoju i sportu, što je uključivalo i tu sportsku dvoranu. Ta se promjena posebice odnosila na davanje te sportske dvorane u najam društvu trgovačkog prava koje je osiguravalo upravljanje potonjom, kao i svom sportskom opremom u vlasništvu općine. Predviđeno je da to društvo Gmini Międzyzdroje plaća najamninu, a da ono zauzvrat uživa pravo korištenja te sportske dvorane te da ubire prihod, tj. iznose koje plaćaju sve osobe ili subjekti koji žele pristup dotičnoj sportskoj opremi.
- 12 Povodom zahtjeva Gmine Międzyzdroje za tumačenje Zakona o porezu na robu i usluge, u verziji primjenjivoj na projekt davanja u najam sportske dvorane o kojoj je riječ u glavnom postupku, Minister Finansów je utvrdio, odlukom od 21. rujna 2011. da slijedom primjene članka 91. stavaka 2.,3. i 7a tog zakona, ispravak prava na odbitak PDV-a koji je ta općina platila u okviru radova proširenja te sportske dvorane treba obaviti u razdoblju od deset godina, što se odnosi, svake godine, na desetinu plaćenog iznosa PDV-a, imajući 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.
- 13 Dana 12. travnja 2012. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (upravni sud Szczecinskog vojvodstva) odbio je tužbu koju je Gmina Międzyzdroje podnijela protiv te odluke. Taj je sud posebice utvrdio da ta općina ne može provesti jedinstveni ispravak svih odbitaka u samo jednoj fiskalnoj godini jer je zakonodavac u skladu s člankom 187. Direktive br. 2006/112 uspostavio režim ispravka u razdoblju od deset godina.
- 14 Po žalbi Gmine Międzyzdroje, Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) pita se o tumačenju članaka 187. i 189. Direktive br. 2006/112. Taj sud osobito zanima je li nacionalno zakonodavstvo iz glavnog postupka, u tome što predviđa režim ispravka u razdoblju od deset godina, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a iz te direktive, jer prema sudskoj praksi Suda to načelo zahtijeva da se poreznim obveznicima omogući dobivanje povrata preplaćenog PDV-a u razumnom roku.

15 Prema sudu koji je uputio zahtjev također se postavlja pitanje je li u situaciji poput ove iz glavnog postupka, u kojoj je korištenje kapitalnog dobra izmijenjeno, te se to dobro prvo koristilo za obavljanje aktivnosti za koje ne postoji pravo odbitka PDV-a, a zatim i za obavljanje aktivnosti za koju postoji pravo odbitka, nacionalni propis koji predviđa produljenje razdoblja za ispravak do deset godina u suprotnosti s člankom 189. Direktive 2006/112. Taj sud dodaje da bi odgovor na to pitanje mogao biti niječan jer je cilj takvog propisa izbjeći to da se ispravicima neopravdano stječe korist. Naprotiv, valjalo bi se zapitati, prema tom sudu, može li se pravo na jedinstveni ispravak, na koje se poziva Gmina Międzyzdroje, smatrati takvim neopravdanim stjecanjem koristi.

16 U tim okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Dopuštaju li članci 167., 187. i 189. [Direktive br. 2006/112] i načelo neutralnosti odredbe nacionalnog prava, poput [ovih u glavnom postupku], koje, u slučaju da je korištenje investicijskog dobra izmijenjeno i pretvoreno u izvršavanje aktivnosti za koju ne postoji pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog za izvršavanje aktivnosti koja dopušta korištenje tog prava, a za posljedicu imaju nemogućnost provođenja jedinstvenog ispravka, već treba provesti ispravak tijekom razdoblja od pet godina računajući od godine u kojoj se počelo koristiti dobro, odnosno deset godina u slučaju nepokretne imovine?“

### **O prethodnom pitanju**

17 Na temelju članka 99. Poslovnika Suda, kad se odgovor na prethodno pitanje može jasno izvesti iz sudske prakse, ili kad odgovor ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, Sud može, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.

18 U okviru ovog prethodnog pitanja valja primijeniti tu odredbu.

19 Naime, valja podsjetiti da se prema logici sustava koji uvodi Direktiva br. 2006/112 ulazni porezi, koji se naplaćuju na robu ili usluge koje porezni obveznik koristi za svoje oporezivo poslovanje, mogu odbiti. Odbitak ulaznih poreza vezan je za naplatu izlaznih poreza. Kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe aktivnosti oslobođenih od poreza, ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, nema ni naplate izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza. Naprotiv, u mjeri u kojoj se usluge koriste u svrhe oporezivih aktivnosti, određuje se odbitak ulaznog poreza u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.).

20 Razdoblje ispravka odbitaka predviđenih u članku 187. Direktive br. 2006/112 omogućuje izbjegavanje netočnosti prilikom izračuna odbitaka i neopravdanih pogodovanja, odnosno uskraćivanja u odnosu na poreznog obveznika posebice kada u međuvremenu, a nakon prijave, dođe do izmjene početnih čimbenika uzetih u obzir za određivanje iznosa odbitaka. Vjerojatnost je izmjena osobito važna u slučaju kapitalnih dobara koja se često koriste tijekom višegodišnjih razdoblja tijekom kojih se može mijenjati njihovo korištenje (vidjeti u tom smislu presudu Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, t. 25.).

21 Direktiva br. 2006/112 u članku 187. stavku 1. predviđa razdoblje ispravka od pet godina koje se može produžiti na 20 godina u slučaju nepokretne imovine, tijekom kojeg mogu nastati različiti odbici. Ta odredba dopušta državama članicama da utvrde čitavo razdoblje ispravka računajući od početka korištenja imovine.

- 22 Članak 187. stavak 2. te direktive određuje da se u slučaju produženja razdoblja ispravka više od 5 godina ispravak odnosi samo na odgovarajući dio PDV-a na kapitalna dobra. Ta odredba također određuje da se ispravak iz prvog podstavka 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.
- 23 Odredbe članka 187. Direktive br. 2006/112 obuhvaćaju ispravke odbitaka, poput ovih iz glavnog postupka, u kojima se kapitalno dobro za čije korištenje ne postoji pravo odbitka nastavno počinje koristiti u svrhe za koje to pravo odbitka postoji (vidjeti u tom smislu presudu Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, t. 30.).
- 24 Sustav ispravka odbitaka sadrži ključni element sustava koji je uvela Direktiva br. 2006/112, a čiji je cilj osigurati točnost odbitaka i neutralnost poreznog opterećenja. Članak 187. navedene direktive koji se odnosi na kapitalna dobra, a koji je relevantan za glavni postupak, redigiran je na način koji ne ostavlja nikakvu sumnju o njegovoj obvezujućoj prirodi (vidjeti u tom smislu presudu Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, t. 26.).
- 25 U ovom slučaju, primjenjivo nacionalno zakonodavstvo u glavnom postupku za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra predviđa razdoblje ispravka od deset godina računajući od početka korištenja dotične imovine. Prema tom zakonodavstvu, godišnji se ispravak za takva dobra može obaviti u odnosu na jednu desetinu iznosa izračunanog poreza prilikom stjecanja ili proizvodnje tih dobara.
- 26 Stoga je potrebno utvrditi da pravila predviđena takvim nacionalnim zakonodavstvom, navedena u točkama 21. i 22. ovog rješenja, očito predstavljaju primjereno prenošenje odredaba članka 187. Direktive br. 2006/112, , te ih se u odnosu na te odredbe ne može osporavati.
- 27 Naprotiv, navedeni se članak 187. koji je jasno obvezujuće prirode, a koji je naveden u točki 24. ovog rješenja, protivi režimu koji dopušta ispravak odbitaka u razdoblju manjem od pet godina i prema tome, jednako tako režimu jedinstvenog ispravka, poput ovog na koji se poziva Gmina Międzyzdroje, a koji dopušta ispravak tijekom jedine porezne radnje.
- 28 Primjenjivo se nacionalno zakonodavstvo u glavnom postupku ne može osporavati u odnosu na načelo neutralnosti zbog toga što za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra predviđa razdoblje ispravka od deset godina računajući od početka korištenja imovine.
- 29 Naime, kao što se podsjeća u točkama 20. do 24. ovog rješenja, uvjet razdoblja ispravka od najmanje pet godina za kapitalna dobra predstavlja ključni element sustava ispravka koji je uvela Direktiva br. 2006/112 u tome što sustav omogućuje izbjegavanje netočnosti prilikom izračuna odbitaka i neopravdanih pogodovanja, odnosno uskraćivanja u odnosu na poreznog obveznika i za cilj ima osigurati neutralnost poreznog opterećenja.
- 30 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 167., 187. i 189. Direktive br. 2006/112, kao i načelo neutralnosti treba tumačiti u smislu da im nisu protivne odredbe pravnih propisa nacionalnog prava države, poput ovih iz glavnog postupka koje, u slučaju promjene korištenja nepokretnog kapitalnog dobra koje se prvo koristilo u svrhe koje ne ostvaruju pravo na odbitak PDV-a, a zatim je korišteno u svrhe koje to pravo ostvaruju, predviđaju razdoblje ispravka od deset godina računajući od početka korištenja tog dobra i time isključuju jedinstveni ispravak tijekom jedine porezne radnje.

## Troškovi

- 31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

**Članke 167., 187. i 189. Direktive Vijeća br. 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kao i načelo neutralnosti treba tumačiti u smislu da im nisu protivne odredbe pravnih propisa nacionalnog prava države poput ovih iz glavnog postupka koje u slučaju promjene korištenja nepokretnog kapitalnog dobra koje se prvo koristilo u svrhe koje ne ostvaruju pravo na odbitak PDV-a, a zatim je korišteno u svrhe koje to pravo ostvaruju, predviđaju razdoblje ispravka od deset godina računajući od početka korištenja tog dobra i time isključuju jedinstveni ispravak tijekom jedine porezne radnje.**

Potpisi