Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

16. studenoga 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 12. stavci 1. i 2. – Članak 135. stavak 1. točka (j) – Oporezive transakcije – Izuzeće isporuke objekta – Pojam ‚prvo useljenje' – Pojam ‚prenamjena'"

U predmetu C-308/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 23. veljače 2016., koju je Sud zaprimio 30. svibnja 2016., u postupku

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Rosas, C. Toader (izvjestiteljica), A. Prechal i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 4. srpnja 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: poljski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 12. stavaka 1. i 2. i članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: Kozuba) i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (direktor Poreznog vijeća u Varšavi, Poljska, u daljnjem tekstu: direktor) o plaćanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) na prodaju objekta kojim se njegov vlasnik koristio za vlastite potrebe i koji je prije te prodaje moderniziran.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 7. i 35. Direktive o PDV-u glase kako slijedi:

„(7) Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.

(35) Potrebno je napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljanju na jedinstveni način u svim državama članicama.”

4 Direktiva o PDV-u u članku 2. stavku 1. određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

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

[…]”

5 U članku 9. stavku 1. te direktive predviđa se:

„‚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, uključujući 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.”

6 U skladu s člankom 12. stavcima 1. i 2. spomenute direktive:

„(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 pričvršćena 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."

7 U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „isporuka robe" znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

8 U članku 135. stavku 1. te direktive, koji se nalazi u njezinu poglavlju 3., naslovljenom „Izuzeća ostalih aktivnosti", određuje se:

„Države članice dužne 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.;

[…]"

Poljsko pravo

9 Članak 2. točka 14. 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) određuje:

„Za potrebe odredbi u nastavku, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

‚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;

[…]"

10 U članku 43. stavku 1. točkama 10. i 10.a te u članku 43. stavku 7a. tog zakona propisano je:

„1. Od plaćanja poreza izuzima se:

[…]

10. isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova, 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 dvije godine;

10.a isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova koja nije obuhvaćena izuzećem iz točke 10., pod uvjetom da:
    a) dobavljač nije imao pravo na odbitak pretporeza za isporuku odnosnih dobara,
    b) dobavljač nije snosio troškove poboljšanja isporučenih dobara koji daju pravo na odbitak pretporeza ili ih je snosio, ali su oni bili manji od 30 % prvotne vrijednosti spomenutih dobara;

[…]

7a. Uvjet iz stavka 1. točke 10a. podtočke b) ne primjenjuje se ako se porezni obveznik nakon poboljšanja koristi objektima, građevinama ili njihovim dijelovima za provedbu oporezivih transakcija u razdoblju od najmanje pet godina."

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 Poltrex Sp. z o. o., društvo sa sjedištem u Poljskoj, čije je ime naknadno promijenjeno u Kozuba, 17. rujna 2005. odlučilo je povećati svoj temeljni kapital. Istog je dana jedan od članova u društvo unio stambeni objekt koji se nalazi u mjestu Jabłonka (Poljska) (u daljnjem tekstu: predmetni objekt), izgrađen tijekom 1992. godine.

12 Predmetni je objekt 2006. prilagođen potrebama gospodarske aktivnosti Kozube, koja je u to preuređenje uložila oko 55 % prvotne vrijednosti tog dobra. Po završetku radova, predmetni je objekt 31. srpnja 2007. uvršten na popis dugotrajne materijalne imovine kao „izložbeni prostor" te je tako ostao zaveden do 15. siječnja 2009., kada je prodan trećoj osobi.

13 Budući da se radilo o starom objektu, Kozuba je smatrala da je ta prodaja izuzeta od PDV-a pa njome ostvarenu dobit nije iskazala u prijavi PDV-a za prvo tromjesečje 2009. godine.

14 Smatrajući da je Kozuba neosnovano propustila u prijavu PDV-a za prvo tromjesečje 2009. godine uvrstiti dobit stečenu prodajom predmetnog objekta, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktor Poreznog nadzornog tijela, Poljska) odlukom od 12. travnja 2013. uključio je iznos ostvaren spomenutom prodajom u iznos Kozubine obveze na ime PDV-a za to razdoblje.

15 Kozuba se 17. svibnja 2013. žalila na tu odluku direktoru.

16 Odlukom od 30. srpnja 2013. potonji je potvrdio odluku direktora Poreznog nadzornog tijela. Naime, baš kao i potonji, direktor je smatrao da – iako je predmetni objekt, nakon što su na njemu izvedena poboljšanja, u računovodstvenom smislu od 31. srpnja 2007. bio namijenjen vlastitim potrebama društva – spomenuta namjena nakon tog datuma nije dovela do oporezivih transakcija. Prema tome, s jedne strane, „prvo useljenje" predmetnog objekta, nakon što su na njemu izvedena poboljšanja, nije trebalo utvrditi na dan 31. srpnja 2007., nego na dan 15. siječnja 2009. jer potonji odgovara datumu prve oporezive transakcije nakon spomenutih poboljšanja, to jest prodaje tog objekta, pri čemu se, s druge strane, Kozuba nije mogla koristiti izuzećem iz članka 43. stavka 1. točke 10. Zakona o PDV-u jer je do navedene prodaje došlo u okviru „prvog useljenja" predmetnog objekta.

17 Kozuba je protiv te direktorove odluke podnijela tužbu pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), koji je presudom od 22. svibnja 2014. poništio tu odluku iz postupovnih razloga. Međutim, spomenuti sud u meritumu je potvrdio stajalište porezne uprave.

18 Protiv te presude Kozuba je podnijela žalbu sudu koji je uputio zahtjev.

19 U odluci o upućivanju zahtjeva potonji je sud upozorio na to da je prenošenje članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u u poljsko pravo dovelo do određenih dvojbi o sukladnosti pojma „prvo useljenje", definiranog u članku 2. točki 14. Zakona o PDV-u i upotrijebljenog u njegovu članku 43. stavku 1. točki 10., s tom direktivom.

20 U tom pogledu navedeni sud naglašava potrebnim odgovor na pitanje treba li pojam „prvo useljenje" objekta u smislu članka 12. stavka 1. Direktive o PDV-u razumjeti tako da se ono mora dogoditi u okviru oporezive transakcije.

21 Taj sud također dvoji o uvjetu iz članka 2. točke 14. Zakona o PDV-u, prema kojem je u slučaju poboljšanja objekta izuzeće od plaćanja PDV-a moguće samo ako su troškovi radova na poboljšanju manji od 30 % prvotne vrijednosti predmetnog objekta. Na taj način poljski zakon izjednačava bilo kakvo poboljšanje objekta koje generira dodanu vrijednost jednaku tom pragu ili veću od njega s prenamjenom u smislu članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u, što otvara mogućnost „novog prvog useljenja" koje opravdava novo oporezivanje PDV-om.

22 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive [2006/112] tumačiti na način da mu je protivna nacionalna odredba (članak 43. stavak 1. točka 10. [Zakona o PDV-u]) […] u skladu s kojom je isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova izuzeta od plaćanja PDV-a 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?"

O prethodnom pitanju

23 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 12. stavke 1. i 2. i članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive o PDV-u tumačiti na način da im je protivna nacionalna odredba poput one u glavnom postupku, koja izuzeće od plaćanja PDV-a na isporuku objekta podvrgava dvostrukom uvjetu: da nije riječ o isporuci u okviru prvog useljenja provedbom oporezive transakcije i da su, u slučaju poboljšanja postojećeg objekta, troškovi učinjeni u tu svrhu manji od 30 % njegove prvotne vrijednosti.

24 Najprije valja istaknuti da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (presuda od 11. svibnja 2017., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 25. i navedena sudska praksa).

25 Sukladno članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, tom porezu podliježe naplatna isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice.

26 U skladu s člankom 9. stavkom 1. spomenute direktive, „porezni obveznik" svaka je osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na njezinu svrhu ili rezultate. „Gospodarskom aktivnošću" osobito se smatra korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.

27 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 43. svojeg mišljenja, Direktiva o PDV-u uzima u obzir profesionalnost i uobičajenost obavljanja gospodarskih aktivnosti kao opće kriterije na temelju kojih se oni koji ih izvršavaju smatraju obveznicima PDV-a. Međutim, ti su kriteriji na određen način prilagođeni kada je riječ o nekretninskim transakcijama jer Direktiva o PDV-u u članku 12. stavku 1. točki (a) dopušta da države članice poreznim obveznikom smatraju svaku osobu koja povremeno isporučuje objekt ili dijelove objekta i zemljišta na kojem je on smješten prije prvog useljenja.

28 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje „isporuku robe" kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

29 S druge strane, u članku 135. stavku 1. točki (j) Direktive o PDV-u predviđeno je izuzeće od plaćanja tog poreza na isporuke objekata različite od onih navedenih u njezinu članku 12. stavku 1. točki (a).

30 Članak 12. stavak 1. točka (a) te direktive upućuje na isporuku prije prvog useljenja objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je on smješten. Na taj način spomenute odredbe, tumačene zajedno, razlikuju nove od starih objekata jer prodaja starih nekretnina načelno ne podliježe plaćanju PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, t. 21.).

31 *Ratio legis* tih odredaba je nepostojanje dodane vrijednosti generirane prodajom starog objekta. Naime, iako je obuhvaćena pojmom „gospodarska aktivnost" u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, prodaja objekta nakon njegove prve predaje krajnjem potrošaču, koja označava kraj proizvodnog postupka, ne generira znatnu dodanu vrijednost i stoga je načelno valja izuzeti od poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 4. listopada 2001., „Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, t. 52.).

32 Članak 12. stavak 2. Direktive o PDV-u također potvrđuje da je dodana vrijednost ono zbog čega isporuka objekta podliježe plaćanju PDV-a jer državama članicama omogućuje da utvrde detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) tog članka – kriterija „prvog useljenja" – na prenamjenu objekata. Na taj način Direktiva o PDV-u otvara mogućnost oporezivanja isporuke objekata koji su bili predmet prenamjene jer tom radnjom dobivaju dodanu vrijednost, kao što je to slučaj prilikom njihove prvotne izgradnje.

33 U predmetnom slučaju objekt o kojem je riječ – koji je izgrađen tijekom 1992. te je bio predmet prodaje 2009. godine koja se analizira u glavnom postupku – mogao se načelno izuzeti od plaćanja PDV-a. S druge strane, taj je objekt moderniziran nakon što je ušao u Kozubinu imovinu, što je otvorilo mogućnost njegova oporezivanja PDV-om, s obzirom na to da su ti radovi na moderniziranju generirali dodanu vrijednost.

34 Zakonodavstvo u glavnom postupku, to jest članak 2. točka 14. Zakona o PDV-u, definira „prvo useljenje" 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 izgrađeni ili poboljšani, ako su troškovi učinjeni u tu svrhu iznosili najmanje 30 % prvotne vrijednosti.

35 Na taj je način poljski zakonodavac, s jedne strane – povezujući provedbu oporezive transakcije s pojmom „prvo useljenje" – iz spomenutog izuzeća isključio ona useljenja koja nisu izvor oporezivih transakcija odnosno do njih ne dovode, pa se izuzeće iz članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u ne može primijeniti na prijenos postojećeg objekta kojim se – kao u glavnom postupku – njegov vlasnik koristio za svoje poslovne potrebe jer se to korištenje ne može kvalificirati kao „prvo useljenje" ako nije provedena spomenuta oporeziva transakcija. S druge strane, budući da je poljski zakonodavac proširio kriterij „prvog useljenja" na prenamjenu objekata, utvrdio je kvantitativni kriterij prema kojem troškovi prenamjene moraju dosegnuti određen postotak prvotne vrijednosti predmetnog objekta, to jest u ovom slučaju najmanje 30 % te vrijednosti, da bi njegova prodaja podlijegala obvezi plaćanja PDV-a.

36 U tim okolnostima valja ispitati je li članku 12. stavcima 1. i 2. i članku 135. stavku 1. točki (j) Direktive o PDV-u protivna takva nacionalna odredba.

37 Kada je, kao prvo, riječ o pojmu „prvo useljenje", treba napomenuti da se on spominje u članku 12. Direktive o PDV-u, ali da ondje nije definiran.

38 Prema ustaljenoj praksi Suda, pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica trebaju u cijeloj Uniji imati autonomno i ujednačeno tumačenje, koje treba dati uzimajući u obzir kontekst odredbe i cilj predmetnog propisa (vidjeti u tom smislu presudu od 13. listopada 2016., Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

39 Također valja podsjetiti da, prema praksi Suda, izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ u članku 135. stavku 1. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika (presuda od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, t. 25. i navedena sudska praksa).

40 Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu sa zadanim ciljevima navedenih izuzeća i poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Prema tome, to pravilo strogog tumačenja ne znači da izraze koji su upotrijebljeni pri definiranju izuzeća navedenih u spomenutom članku treba tumačiti tako da se tim izuzećima oduzme učinak (presuda od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, t. 25. i navedena sudska praksa).

41 Kao što to ponajprije proizlazi iz pripremnih akata Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), koji su i dalje relevantni za tumačenje Direktive o PDV-u u kontekstu izuzeća iz njezina članka 135. stavka 1. točke (j), kriterij „prvog useljenja" objekta treba razumjeti tako da se odnosi na prvo vlasnikovo ili najmoprimčevo korištenje objekta. U tim je pripremnim aktima pojašnjeno da je spomenuti kriterij upotrijebljen kako bi se odredio trenutak u kojem objekt izlazi iz proizvodnog postupka i ulazi u sferu potrošnje. Međutim, iz te povijesne analize ne proizlazi da se vlasnikovo korištenje objekta mora dogoditi u okviru oporezive transakcije.

42 Nadalje, kada je riječ o kontekstu te odredbe, treba istaknuti da bi – kako je to navedeno u uvodnoj izjavi 7. Direktive o PDV-u – zajednički sustav PDV-a trebao, čak i u slučaju kad njegove stope i izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge trpe isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca. Štoviše, iz uvodne izjave 35. te direktive proizlazi da valja izraditi zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljaju na jedinstven način u svim državama članicama.

43 Iz toga proizlazi da se načelu porezne neutralnosti – kojim Unijin zakonodavac opće načelo jednakosti postupanja prenosi u područje PDV-a (presude od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49. i od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 21.) – protivi to da se sustav poreznih izuzeća, kako je prenesen u nacionalne propise, primjenjuje različito u državama članicama.

44 Naposljetku, izuzeća od plaćanja PDV-a imaju za cilj omogućavanje prikupljanja Unijinih vlastitih sredstava u svim državama članicama na jedinstven način. Slijedom navedenoga, iako članak 135. stavak 1. točka (j) Direktive o PDV-u, tumačen zajedno s njezinim člankom 12., na koji se poziva, upućuje na uvjete izuzeća koje su utvrdile države članice, izuzeća predviđena tom odredbom moraju odgovarati autonomnim pojmovima prava Unije, kako bi se na jedinstven način i u skladu sa zajedničkim pravilima utvrdila osnovica za obračun PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 4. listopada 2001., „Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

45 Iz toga, među ostalim, proizlazi da – iako članak 12. stavak 2. Direktive o PDV-u ovlašćuje države članice na to da utvrde način primjene kriterija iz stavka 1. točke (a) tog članka na prenamjene objekata, osobito kada je riječ o isporuci objekta prije njegova prvog useljenja – tu odredbu nije moguće tumačiti na način da države članice raspolažu marginom prosudbe koja im dopušta da u svojim nacionalnim zakonskim propisima izmijene sam pojam „prvog useljenja" jer bi u protivnom bio ugrožen koristan učinak spomenutog izuzeća.

46 Prema tome, iz jezične analize članka 12. i članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u i ispitivanja njezina konteksta i ciljeva proizlazi da ona ne dopušta državama članicama mogućnost uvjetovanja ili ograničavanja u njoj predviđenih izuzeća.

47 Iz toga slijedi da države članice nisu ovlaštene izuzeće od plaćanja PDV-a na isporuke objekata izvršene nakon njihova prvog useljenja podvrgnuti uvjetu koji nije predviđen Direktivom o PDV-u, odnosno tomu da se navedeno prvo useljenje dogodi u okviru oporezive transakcije.

48 Kada je, kao drugo, riječ o mogućnosti da države članice – u skladu s člankom 12. stavkom 2. Direktive o PDV-u – definiraju načine primjene kriterija „prvog useljenja" iz stavka 1. točke (a) tog članka na prenamjene objekata, valja napomenuti da uvođenje kvantitativnog kriterija – prema kojem troškovi takve prenamjene, da bi došlo do oporezivanja PDV-om, moraju dosegnuti određeni postotak prvotne vrijednosti predmetnog objekta, to jest u ovom slučaju najmanje 30 % – predstavlja primjenu te mogućnosti.

49 U predmetnom slučaju iz odluke kojom je upućen zahtjev proizlazi da je predmetni objekt bila nekretnina koja je preuređena uz troškove veće od 30 % svoje prvotne vrijednosti.

50 Prema tome, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 69. svojeg mišljenja, sadržaj pojma „prenamjena" iz članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u valja precizirati u kvalitativnom smislu.

51 U tom pogledu treba primijetiti da se u Direktivi o PDV-u ne definira pojam „prenamjena".

52 Iako on nije jednoznačan – što pokazuju njegove različite jezične verzije, među kojima „conversions” na engleskom, „Umbauten” na njemačkom, „transformări” na rumunjskom i „przebudowa” na poljskom – on u najmanju ruku upućuje na to da je predmetni objekt morao pretrpjeti znatne izmjene učinjene radi promjene njegove namjene ili znatne promjene uvjeta njegova korištenja.

53 To tumačenje pojma „prenamjena” potvrđuje praksa Suda prema kojoj se od plaćanja PDV-a izuzima isporuka nekretnine koju čine zemljište i stari objekt koji se prenamjenjuje u novi ako su na njemu u trenutku te isporuke obavljeni samo radovi na djelomičnom rušenju te se on i dalje, makar i djelomično, koristi kao takav (presuda od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, t. 39.).

54 Pojam „prenamjena” tako obuhvaća, među ostalim, i situaciju u kojoj su radovi završeni ili su dovoljno uznapredovali i u kojoj će po njihovu završetku predmetni objekt biti namijenjen korištenju u druge svrhe.

55 Tumačenje pojma „prenamjena”, navedenog u točki 52. ove presude, usto je prilagođeno ciljevima Direktive o PDV-u, osobito onom koji se tiče oporezivanja transakcije čija je svrha povećati vrijednost predmetnog dobra. Ta dodana vrijednost kod novih objekata, kako je to u bitnome istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 71. i 72. svojeg mišljenja, proizlazi iz građevinskih radova koji podrazumijevaju znatnu izmjenu fizičke stvarnosti koja je rezultat tranzicije od neizgrađene ili čak neurbanizirane površine do useljivog objekta. Kada je riječ o starim objektima, spomenuta dodana vrijednost pojavljuje se u slučaju bitne prenamjene na takav način da se predmetni stari objekt može izjednačiti s novim.

56 U ovom slučaju valja primijetiti da je pojam „prenamjena” iz članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u prenesen u poljsko pravo u okviru članka 2. točke 14. Zakona o PDV-u, gdje se upotrebljava pojam „poboljšanje”.

57 Međutim, ako nacionalni sudovi potonji pojam tumače kao sinonim za pojam „prenamjena”, u značenju opisanom u točki 52. ove presude, terminološka razlika nije takve prirode da sama po sebi dovodi do nesukladnosti Zakona o PDV-u s Direktivom o PDV-u.

58 U predmetnom slučaju troškovi učinjeni radi „poboljšanja” predmetnog objekta iznosili su 55 % njegove prvotne vrijednosti. Iako takav postotak *a priori* upućuje na to da su izmjene na objektu zbog svojeg obujma mogle pridonijeti znatnoj promjeni uvjeta njegova korištenja, na nacionalnom je sudu da ocijeni, na temelju dokaza kojima raspolaže, u kojoj je mjeri „poboljšanje” o kojem je riječ u glavnom postupku dovelo do znatne izmjene tog objekta, u značenju iz točke 52. ove presude.

59 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 12. stavke 1. i 2. i članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im je protivna nacionalna odredba poput one u glavnom postupku, koja izuzeće od plaćanja PDV-a kada je riječ o isporuci objekta uvjetuje time da je do njegova prvog useljenja došlo u okviru oporezive transakcije.
Te iste odredbe treba tumačiti na način da im se ne protivi to što se spomenutom nacionalnom odredbom navedeno izuzeće uvjetuje time da – u slučaju „poboljšanja” postojećeg objekta – učinjeni troškovi ne prelaze 30 % njegove prvotne vrijednosti, ako se pojam „poboljšanje” tumači na isti način kao pojam „prenamjena” iz članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u, to jest tako da je predmetni objekt morao pretrpjeti znatne izmjene učinjene radi promjene njegove namjene ili znatne promjene uvjeta njegova korištenja.

Troškovi

60 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 (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 12. stavke 1. i 2. i članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im je protivna nacionalna odredba poput one u glavnom postupku, koja izuzeće od plaćanja poreza na dodanu vrijednost kada je riječ o isporuci objekta uvjetuje time da je do njegova prvog useljenja došlo u okviru oporezive transakcije. Te iste odredbe treba tumačiti na način da im se ne protivi to što se spomenutom nacionalnom odredbom navedeno izuzeće uvjetuje time da – u slučaju „poboljšanja" postojećeg objekta – učinjeni troškovi ne prelaze 30 % njegove prvotne vrijednosti, ako se pojam „poboljšanje" tumači na isti način kao pojam „prenamjena" iz članka 12. stavka 2. Direktive 2006/112, to jest tako da je predmetni objekt morao pretrpjeti znatne izmjene učinjene radi promjene njegove namjene ili znatne promjene uvjeta njegova korištenja.

Potpisi