



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

9. ožujka 2023.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 12. stavci 1. i 2. – Isporuka, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten – Nepostojanje odredaba nacionalnog prava kojima se propisuju detaljna pravila za primjenu kriterija povezanog s prvim useljenjem – Članak 135. stavak 1. točka (j) – Izuzeća – Isporuka objekta koji je prije prenamjene bio prvi put useljen – Nacionalna upravna doktrina kojom se objekti koji su znatno prenamijenjeni izjednačavaju s novim objektima”

U predmetu C-239/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour de cassation (Belgija), odlukom od 28. ožujka 2022., koju je Sud zaprimio 5. travnja 2022., u postupku

**État belge,**

**Promo 54 SA**

protiv

**Promo 54 SA,**

**État belge,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: M. Safjan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, N. Piçarra i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Promo 54 SA, P. Wouters, *avocat*,
- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,

\* Jezik postupka: francuski

– za Europsku komisiju, A. Armenia, C. Ehrbar i V. Uher, u svojstvu agenata,  
odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,  
donosi sljedeću

### **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 54 SA, koje posluje u području razvoja građevinskih projekata, i Belgijske Države o iznosu poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji to društvo duguje za prenamjenu nekadašnje škole u stanove i urede.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 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;”
- 4 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.”
- 5 Člankom 12. stavcima 1. i 2. navedene direktive određuje se:  
„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.”

6 U članku 135. stavku 1. te direktive navodi se:

„1. Države članice obvezne 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.;

[...]”

### ***Belgijsko pravo***

7 Člankom 1. stavkom 9. Zakonika o PDV-u propisuje se:

„Za potrebe primjene ovog zakonika:

1° objektom ili dijelom objekta valja smatrati svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji;

2° zemljištem na kojem se objekt nalazi valja smatrati zemljište na kojem je dopuštena gradnja i koje je ustupila ista osoba, u isto vrijeme kad i objekt te na kojem se objekt nalazi.

Prvi podstavak točka 2° ne primjenjuje se na članak 44. stavak 3. točku 2° podtočku (d).”

8 Člankom 44. Zakonika o PDV-u, koji se odnosi na iznimke, u stavku 3. propisuje se:

„Iz poreza se još izuzimaju:

1° sljedeće transakcije:

(a) isporuke nekretnina po prirodi;

Međutim, izuzimaju se isporuke objekata, dijelova objekata i zemljišta na kojem se nalaze iz članka 1. stavka 9. kada je njihov prijenos izvršen najkasnije 31. prosinca druge godine nakon one tijekom koje je došlo do prvog nastanjenja ili prvog korištenja tako navedenih nekretnina iz članka 1. stavka 9. točke 1°:

- poreznog obveznika iz članka 12. stavka 2. koji je izgradio, dao izgraditi ili stekao navedene objekte iz članka 1. stavka 9. točke 1° uz primjenu poreza;
- porezni obveznik iz članka 8. stavka 1.;
- bilo koji porezni obveznik koji je izrazio, u obliku i na način koji je odredio Kralj, namjeru da izvrši takav prijenos uz primjenu poreza.

[...]

### Glavni postupak i prethodno pitanje

- 9 Društvo Promo 54 i drugo društvo, Immo 2020, sklopili su 6. lipnja 2008. ugovor o suradnji u skladu s kojim je društvo Immo 2020 – vlasnik zemljišta na kojem je bila izgrađena nekadašnja škola, u ovom slučaju srednja škola – povjerilo društvu Promo 54 zadaću nadzora prenamjene te srednje škole u stanove i urede i prodaje te nepokretne imovine. Aktom od 18. veljače 2009. društvo Immo 2020 odreklo se u korist društva Promo 54 i prava na stjecanje vlasništva po sili zakona na temelju povezanosti pokretnina sa zemljištem (*droit d'accession*).
- 10 Prodaja tih budućih stanova bila je dio pravne konstrukcije koja se sastoji od dvaju zasebnih ugovora sklopljenih sa stjecateljima. S jedne strane, potonji su sklapali ugovor s društvom Immo 2020 o prodaji dijela bivše školske zgrade koja se treba prenamijeniti te dijela zemljišta na kojem je izgrađena. S druge strane, društvo Promo 54 sklapalo je istoga dana sa stjecateljima ugovor o pružanju usluga za radove na obnovi.
- 11 Belgijsko porezno tijelo smatralo je da je riječ o transakciji koja je umjetno podijeljena radi ostvarenja protupravne porezne pogodnosti. Ta transakcija je zapravo jedinstvena transakcija isporuke novih stanova na koju se primjenjuje porez na dodanu vrijednost po stopi od 21 %, a ne prodaja zemljišta sa starim objektom koji se potom obnavlja, na koju se primjenjuje snižena stopa poreza na dodanu vrijednost od 6 %.
- 12 Društvo 54 osporilo je tu prekvalifikaciju pred tribunalom de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija), koji je pak odbio njegovu tužbu.
- 13 Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija), kojemu je podnesena žalba, zaključio je da utvrđivanje da je neka nekretnina „nova” nužno podrazumijeva izvršavanje određene diskrecijske ovlasti porezne uprave i da provedba mogućnosti dane državama članicama člankom 12. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u nije nužna da bi se stari objekti koji su dovoljno znatno prenamijenjeni izjednačili s novim objektima navedenima u članku 44. stavku 3. točki 1° podtočki (a) Zakonika o PDV-u. Međutim, u ovom slučaju, prema mišljenju tog suda, izgrađeni su objekti koji mogu biti useljeni prvi put, tako da ne mogu biti obuhvaćeni izuzećem predviđenim u korist isporuke nekretnina po prirodi iz članka 44. stavka 3. točke 1° podtočke (a) Zakonika o PDV-u.
- 14 Belgijska Država i društvo Promo 54 podnijeli su žalbu u kasacijskom postupku protiv presude coura d'appel de Liège.

- 15 Prema mišljenju društva Promo 54, PDV se može primijeniti samo se na nove objekte, odnosno na one koji još nisu useljeni. Stoga smatra da od prvog useljenja ili korištenja svaki objekt prestaje biti nov jer Belgijska Država nije iskoristila mogućnost utvrđivanja detaljnih pravila za primjenu kriterija „prvo useljenje”, predviđenog u članku 12. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, na prenamjene objekata. U slučaju nepostojanja takve provedbe, nadležna tijela ne mogu proširiti pojam „prvo useljenje” na renovirani objekt koji je već bio tako useljen prije prenamjene.
- 16 U tim je okolnostima Cour de cassation (Kasacijski sud, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 12. stavke 1. i 2. te članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive 2006/112 tumačiti na način da, ako država članica nije utvrdila detaljna pravila za primjenu kriterija „prvo useljenje” na prenamjenu objekta, isporuka objekta nakon prenamjene – a koji je prije prenamjene bio useljen prvi put u smislu članka 12. stavka 1. točke (a) ili članka 12. stavka 2. trećeg podstavka Direktive [2006/112] – ostaje izuzeta od [PDV-a]?”

### O prethodnom pitanju

- 17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive o PDV-u u vezi s člankom 12. stavcima 1. i 2. tumačiti na način da se izuzeće predviđeno prvom odredbom za isporuku objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke prije prvog useljenja, primjenjuje i na isporuku objekta koji je prvi put useljen prije prenamjene čak i ako država članica u nacionalnom pravu nije utvrdila detaljna pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamjenu objekta, kao što ju je drugonavedena odredba ovlastila da učini.
- 18 U tom pogledu valja podsjetiti na to da na temelju članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno isporučuje objekt ili dijelove objekta i zemljišta na kojem je on smješten prije prvog useljenja.
- 19 Članak 135. stavak 1. točka (j) Direktive 2006/112 predviđa da je od PDV-a izuzeta isporuka objekata, osim onih predviđenih člankom 12. stavkom 1. točkom (a) te direktive, odnosno osim onih koji su isporučeni prije prvog useljenja (vidjeti u tom smislu presudu od 4. rujna 2019., KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 55.).
- 20 Tim odredbama u praksi se razlikuju stari objekti, na čiju se prodaju u načelu ne primjenjuje PDV, i novi objekti, na čiju se prodaju primjenjuje taj porez, neovisno o tome izvršava li se u okviru gospodarske aktivnosti na kontinuiranoj osnovi ili pak povremeno (vidjeti u tom smislu presudu od 4. rujna 2019., KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 56. i navedenu sudsku praksu). Slijedom toga, isporuka od strane poreznog obveznika, objekta prije njegova „prvog useljenja” oporezuje se, dok je od oporezivanja izuzeta isporuka objekta nakon njegova „prvog useljenja” krajnjem potrošaču.
- 21 *Ratio legis* navedenih odredaba je nepostojanje dodane vrijednosti generirane prodajom starog objekta. Naime, 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 (presuda od 4. rujna 2019., KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 57. i navedena sudska praksa).

- 22 Iako Direktiva o PDV-u uvodi pojam „prvog useljenja” u svojem članku 12. stavku 1. točki (a) a da ga pritom ne definira, pripremni akti 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, pojašnjavaju da kriterij „prvog useljenja” objekta treba razumjeti tako da se odnosi na prvo vlasnikovo ili najmoprimčevu korištenje objekta.
- 23 Međutim, s obzirom na to da isporuka starog objekta koji je prenamijenjen generira, poput isporuke novog objekta prije njegova prvog useljenja, dodanu vrijednost, ona ispunjava kriterij „prvog useljenja” iz članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u i dovodi do oporezive transakcije.
- 24 Iako su države članice stoga ovlaštene, na temelju članka 12. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija „prvog useljenja” na prenamijene objekata, ta odredba ipak se ne može tumačiti na način da su države članice tako ovlaštene izmijeniti sam pojam „prvog useljenja” u svojim nacionalnim zakonodavstvima jer bi u protivnom bio ugrožen koristan učinak izuzeća predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (j) navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 45.).
- 25 Sud je tako pojasnio obrise pojma „prenamijena objekta” smatrajući da predmetni objekt mora biti znatno izmijenjen radi promjene njegove namjene ili znatne promjene uvjeta njegova korištenja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 52.).
- 26 Pod uvjetom poštovanja dosega tog pojma, države članice mogu provesti mogućnost predviđenu u članku 12. stavku 2. drugom podstavku Direktive o PDV-u nalaganjem, primjerice, kvantitativnog kriterija, prema kojem troškovi takve prenamijene, da bi došlo do oporezivanja PDV-om, moraju dosegnuti određeni postotak prvotne vrijednosti predmetnog objekta (vidjeti u tom smislu presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 48.).
- 27 Iako u ovom slučaju belgijski zakonodavac nije iskoristio tu mogućnost donošenjem takvih obvezujućih odredaba, belgijska uprava izjednačila je u svojoj upravnoj praksi o članku 44. stavku 3. točki 1<sup>o</sup> Zakonika o PDV-u s novim objektima stare objekte koji su tako prenamijenjeni da zbog toga stječu obilježja novog objekta.
- 28 Točno je da je prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda prilikom prenošenja direktive osobito važno, kako bi se ispunio zahtjev pravne sigurnosti, da je pravna situacija pojedinaca dovoljno precizna i jasna kako bi se mogli upoznati s punim opsegom svojih prava i, ako je to potrebno, pozvati se na njih pred nacionalnim sudovima (presuda od 7. lipnja 2007., Komisija/Grčka, C-178/05, EU:C:2007:317, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 29 S obzirom na to da predmetna država članica nije iskoristila mogućnost da obvezujućim odredbama nacionalnog prava utvrdi detaljna pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamijene objekata, predviđenog člankom 12. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, ne može se tvrditi da se na određene prenamijene objekata ne može primijeniti PDV, u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) te direktive, u vezi s člankom 12. stavkom 1. točkom (a) i sudskom praksom Suda, tumačenjem pojma „prvo useljenje” propisanog odredbama nacionalnog prava.

- 30 Naime, time bi se polazilo od toga da činjenica da je država članica iskoristila mogućnost utvrđivanja detaljnih pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamjene objekata čini oporezivanje objekta PDV-om, iako potonje zapravo proizlazi iz temeljnog načela prema kojem dodana vrijednost određuje oporezivanje i definicije proizašle iz sudske prakse Suda. U tom pogledu valja istaknuti da se u ovom slučaju ne čini dvojbeno da je riječ o „znatnim” izmjenama – u smislu sudske prakse navedene u točki 25. ove presude – što je na sudu koji je uputio zahtjev da potvrdi.
- 31 S obzirom na prethodno navedeno, nepostojanje obvezujućeg utvrđivanja detaljnih pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamjene objekata u nacionalnom pravu, ne daje izravan učinak njihovu izuzeću, dok tumačenje nacionalnog prava u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 12. stavkom 1. točkom (a) i s tim povezanom sudskom praksom Suda, nasuprot tomu, dovodi do odbijanja zatraženog izuzeća.
- 32 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 135. stavak 1. točke (j) Direktive o PDV-u u vezi s člankom 12. stavcima 1. i 2. treba tumačiti na način da se izuzeće predviđeno prvom odredbom za isporuku objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke prije prvog useljenja, primjenjuje i na isporuku objekta koji je prvi put useljen prije prenamjene čak i ako država članica u nacionalnom pravu nije utvrdila detaljna pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamjenu objekta, kao što ju je drugonavedena odredba ovlastila da učini.

### **Troškovi**

- 33 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 navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**Članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 12. stavcima 1. i 2.**

**treba tumačiti na način da se**

**izuzeće predviđeno prvom odredbom za isporuku objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke prije prvog useljenja, primjenjuje i na isporuku objekta koji je prvi put useljen prije prenamjene čak i ako država članica u nacionalnom pravu nije utvrdila detaljna pravila za primjenu kriterija prvog useljenja na prenamjenu objekta, kao što ju je drugonavedena odredba ovlastila da učini.**

Potpisi