



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

28. veljače 2018.*ⁱ

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva o PDV-u – Izuzeće transakcija leasinga i iznajmljivanja nekretnina – Pravo poreznih obveznika na izbor – Provedba koju izvršavaju države članice – Odbitak pretporeza – Korištenje u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika – Ispravak početnog odbitka – Nedopuštenost”

U predmetu C-672/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražni porezni sud (centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 16. prosinca 2016., koju je Sud zaprimio 29. prosinca 2016., u postupku

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Rosas (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, S. Neto, *advogada*, i J. Magalhães Ramalho, *advogado*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart i B. Rechen, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: portugalski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 137., 167., 168., 184., 185. i 187. 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 podnesen u okviru spora između društva Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (u daljnjem tekstu: Imofloresmira) i Autoridade Tributária e Aduaneira (porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi s ispravicima odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja je izvršilo društvo Imofloresmira u okviru svoje djelatnosti kupnje, prodaje, iznajmljivanja i upravljanja nekretninama.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 18. koji se nalazi u Poglavlju 1. naslovljenom „Isporuka robe” Glave IV. naslovljene „Oporezive transakcije” Direktive o PDV-u određeno je:
„Države članice mogu sljedeće navedene transakcije smatrati isporukom robe uz naknadu:
(a) kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;
[...].”
- 4 Člankom 27. koji se nalazi u Poglavlju 3. naslovljenom „Isporuka usluga” iste glave IV. te direktive određeno je:
„Radi sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja te nakon konzultiranja Odbora za PDV, države članice mogu smatrati isporukom usluga uz naknadu isporuku usluga koju obavlja porezni obveznik u svrhu svog poslovanja, ako se PDV na takvu uslugu, da je pruža drugi porezni obveznik, ne bi mogao u cijelosti odbiti.”
- 5 U skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (l), koji se nalazi u Poglavlju 3. naslovljenom „Izuzeća ostalih aktivnosti” Glave IX. naslovljene „Izuzeća” Direktive o PDV-u, države članice iz PDV-a izuzimaju „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine”.
- 6 Članak 137. stavak 1. koji potpada pod isto poglavlje te direktive omogućava državama članicama da poreznim obveznicima dopuste pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz određene transakcije, među kojima su one iz članka 135. stavka 1. točke (l) navedene direktive. Člankom 137. stavkom 2. iste direktive pojašnjava se da države članice utvrđuju detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1. tog članka i da mogu ograničiti opseg tog prava.
- 7 U skladu s člankom 167., koji se nalazi u Poglavlju 1. naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak” Glave X. naslovljene „Odbici” Direktive o PDV-u, „[p]ravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti”.

8 Člankom 168., koji se nalazi u istom poglavlju te direktive, određuje se:

„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;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom robe ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

[...]”

9 Člankom 176. navedene direktive, koji se nalazi u Poglavlju 3., naslovljenom „Ograničenja prava na odbitak” navedene glave X. određuje se:

„Vijeće na prijedlog Komisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu.

[...]”

10 Člankom 184. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u Poglavlju 5. naslovljenom „Ispravci odbitaka” iste glave X., određuje se da „[p]očetni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

11 Člankom 185. stavkom 1. koji se nalazi u tom poglavlju 5. navedene direktive propisano je:

„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.”

12 Članak 187. koji potpada pod navedeno poglavlje iste direktive tako glasi:

„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.”

Portugalsko pravo

- 13 Člankom 12. naslovljenim „Odricanje od prava na izuzeće” Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: CIVA), u njegovim stavcima 4., 6. i 7. određeno je:

„4 – Porezni obveznici koji nekretnine ili njihove dijelove iznajmljuju drugim poreznim obveznicima, koji se njima u cijelosti ili većim dijelom koriste za djelatnosti vezano uz koje je moguć odbitak, mogu se odreći izuzeća iz članka 9. točke 29.

[...]

6 – Detaljna pravila i uvjeti odricanja od izuzeća predviđenog u stavcima 4. i 5. utvrđeni su posebnim zakonom.

7 – Pravo na odbitak poreza u tim je slučajevima uređeno pravilima utvrđenima u člancima 19. i sljedećima, podložno odredbama sadržanima u eventualnim posebnim propisima.”

- 14 Člankom 24. CIVA-e naslovljenim „Ispravci odbitaka u vezi s dugotrajnom imovinom” predviđeno je, u njegovim stavcima 2., 3., 5. i 6.:

„2 – Godišnje se također ispravljaju odbici u vezi s troškovima ulaganja u nekretnine ako između konačnog postotka predviđenog u prethodnom članku, primjenjivog u godini u kojoj je nekretnina useljena i u svakoj od sljedećih 19 kalendarskih godina, i postotka koji je utvrđen u godini stjecanja ili završetka radova postoji pozitivna ili negativna razlika, jednaka ili veća od 5 postotnih poena.

3 – Radi ispravljanja odbitaka u vezi s dugotrajnom imovinom, na koju se odnose prethodni stavci, valja postupiti kako slijedi:

- (a) na kraju godine u kojoj je počelo korištenje ili u kojoj je nekretnina useljena i u svakoj od sljedećih 4 ili 19 kalendarskih godina, ovisno o slučaju, valja izračunati iznos odbitka koji se primjenjuje ako je do stjecanja ili završetka radova na nekretninama došlo tijekom te godine, u skladu s konačnim postotkom iste godine;
- (b) na tako dobiveni iznos primjenjuje se odbitak ostvaren tijekom godine u kojoj je došlo do stjecanja ili iznos odbitaka ostvarenih do godine u kojoj su završeni radovi započeti na nekretninama;
- (c) pozitivnu ili negativnu razliku treba podijeliti s 5 ili 20, ovisno o slučaju, a tako dobiveni rezultat odgovara iznosu koji treba platiti ili dodatnom odbitku koji treba izvršiti tijekom te godine.

[...]

5 – U slučaju prijenosa dugotrajne imovine izvršenog tijekom razdoblja ispravka, do ispravka dolazi samo jedanput, za razdoblje koje još nije isteklo jer se smatra da se na tu imovinu odnosi radnja koja se u potpunosti oporezuje u godini prijenosa i sljedećima do isteka roka za ispravak. Međutim, ako je prijenos oslobođen poreza na temelju članka 9. točaka 30 ili 32, smatra se da se na te nekretnine odnosi neoporeziva radnja i, u prvom slučaju, valja primijeniti odgovarajući ispravak.

6 – Ispravak predviđen u prethodnom stavku također se primjenjuje jer se smatra da se na nekretnine odnosi neoporeziva radnja, u slučaju nekretnina za koje je prvotno došlo do potpunog ili djelomičnog odbitka poreza kojim se oporezuje njihova izgradnja, kupnja ili drugi odgovarajući troškovi ulaganja kada:

- (a) porezni obveznik, zbog izmjene obavljene djelatnosti ili zakonske obveze, izvrši isključivo izuzete radnje u vezi s kojima nema prava na odbitak;
- (b) porezni obveznik izvrši isključivo izuzete radnje u vezi s kojima nema prava na odbitak na temelju članka 12. stavka 3. ili članka 55. stavaka 3. i 4.;
- (c) je nekretnina predmet iznajmljivanja koje je izuzeto u skladu s člankom 9. točkom 29.”

15 U članku 26. CIVA-e naslovljenom „Ispravak odbitaka u vezi s nekretninama koje nisu korištene u komercijalne svrhe”, u njegovu stavku 1. navodi se:

„Nekorištenje nekretninama u svrhe radi kojih je poduzetnik odbio porez u jednoj ili nekoliko kalendarskih godina nakon početka razdoblja od 19 godina iz članka 24. stavka 2. daje pravo na godišnji ispravak u iznosu 1/20-ine ostvarenog odbitka, koji mora biti naveden na prijavi za posljednje razdoblje predmetne godine.”

16 Odredbe i uvjeti koji se primjenjuju na pravo izbora u vezi s oporezivanjem, predviđenim u članku 12. CIVA-e, detaljno su određeni u Uredbi sa zakonskom snagom br. 241/86 (*Diário da República*, 1. serija, br. 190, od 20. kolovoza 1986.), koja je izmijenjena Uredbom sa zakonskom snagom br. 21/2007 (*Diário da República*, 1. serija, br. 20, od 29. siječnja 2007.) (u daljnjem tekstu: Uredba o odricanju od izuzeća).

17 Člankom 10. te uredbe, naslovljenim „Ispravak odbijenog poreza”, određuje se, u njegovoj verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„1 – Unatoč članku 25. stavku 1. [CIVA-e], porezni obveznici koji se koriste nekretninama u vezi s kojima imaju pravo na potpuni ili djelomični odbitak poreza na kupnju, moraju, u skladu s člankom 24. stavkom 5. [CIVA-e], odjednom ispraviti ostvarene odbitke jer se smatra da se na nekretnine odnosi neoporeziva djelatnost kada:

- (a) se nekretnina ne koristi u svrhe djelatnosti kojima se porezni obveznik bavi;
- (b) ako se nekretnina koristi u svrhe djelatnosti kojima se porezni obveznik bavi, ali se poduzetnik nekretninom stvarno ne koristi dulje od dvije uzastopne godine.”

18 Članak 25. stavak 1. CIVA-e, na koji se odnosi članak 10. Uredbe o odricanju od oslobođenja navedenog u prethodnoj točki, odgovara članku 26. stavku 1. CIVA-e, u njegovoj verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku, kako je naveden u točki 15. ove presude.

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Društvo Imofloresmira bavi se kupnjom, prodajom, iznajmljivanjem i upravljanjem nekretninama, radi stanovanja, u komercijalne ili mješovite svrhe, čiji je vlasnik ili koje su u vlasništvu trećih.

- 20 Nakon nadzora izvršenih 2015. i 2016. porezna i carinska uprava utvrdila je da određeni dijelovi, koji su dio dviju nekretnina u vlasništvu društva Imofloresmira i za koje je ono izabralo oporezivanje, nisu u upotrebi već više od dvije godine i da, unatoč tomu, društvo Imofloresmira nije izvršilo ispravak odbijenog poreza u skladu s člankom 26. stavkom 1. CIVA-e i člankom 10. stavkom 1. točkom (b) Uredbe o odricanju od oslobođenja.
- 21 Na toj je osnovi porezna i carinska uprava istaknula da je društvo trebalo izvršiti ispravak odbijenog poreza, za svaku godinu ili sveukupno, ovisno o slučaju, za neupotrebljavane dijelove nekretnina u njezinu vlasništvu i obavijestilo je društvo Imofloresmira da, s obzirom na to da taj ispravak nije izvršen, treba primijeniti ispravke u vezi s neplaćenim porezom, u ukupnom iznosu od 1 375 954,71 eura za porezna razdoblja 2011., 2012. i 2013. Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da su ispravci u vezi s poreznim razdobljem 2013. utjecali na porez odbijen u 2014.
- 22 Budući da se nije slagao s odlukom porezne i carinske uprave da izvrši te ispravke, društvo Imofloresmira podnijelo je tužbu Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražni porezni sud (centar za upravnu arbitražu), Portugal) tražeći poništenje dodataka za obračun PDV-a.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je društvo Imofloresmira neprestano komercijalno oglašavalo slobodne prostore u okviru tih nekretnina kako bi ih iznajmilo.
- 24 U tom pogledu taj sud osobito pojašnjava da je u tu svrhu između 2011. i 2013. to društvo sklopilo ugovore s agencijama za nekretnine i da je na temelju njihova savjeta poduzelo različite marketinške korake i poboljšalo oglašavanje na način da je, među ostalim, izradilo brošuru, popis emitiranja i internetsku stranicu, izradilo i široj javnosti oglasilo priopćenja za medije i izvjesilo plakate na dotičnim nekretninama. Također iznosi da je društvo Imofloresmira usto prilagodilo svoju ponudu time što je, s jedne strane, stavilo na raspolaganje prostore za iznajmljivanje po povoljnijim cijenama i, s druge strane, time što je otvorilo mogućnost pregovora o razdobljima nepopunjenosti tijekom useljivanja unajmljivača.
- 25 Prema sudu koji je uputio zahtjev, troškovi prouzročeni uslugama komercijalnog oglašavanja nekretnina u vlasništvu društva Imofloresmira odražavaju se u bilancama za godine 2011. do 2013.
- 26 Društvo Imofloresmira pred tim sudom ističe da su ispravci iz točke 21. ove presude nezakoniti jer se tumačenje nacionalnog zakonodavstva primjenjivog na spor u glavnom postupku, kako tvrdi porezna i carinska uprava, protivi pravu Unije, osobito Direktivi o PDV-u i članku 26. stavku 1. CIVA-e i članku 10. stavku 1. Uredbe o odricanju od oslobođenja.
- 27 Sumnjajući u usklađenost nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku s pravom Unije, osobito s člankom 26. stavkom 1. CIVA-e i člankom 10. stavkom 1. Uredbe o odricanju od oslobođenja, kako ih tumači porezna i carinska uprava, sud koji je uputio zahtjev smatra nužnim tumačenje članka 137., 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive o PDV-u.
- 28 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražni porezni sud (centar za upravnu arbitražu)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Kada je nekretnina na tržištu, unatoč tomu što dvije ili više godina nije zauzeta, to jest kada se ona u promet stavlja radi davanja u zakup ili pružanja usluga vrste *‘office centre’*, i kada se utvrdi da vlasnik ima namjeru dati je u zakup i na to obračunati PDV te poduzima za to potrebne radnje, je li u skladu s člancima 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive [o PDV-u] smatrati da se nekretnina „stvarno ne upotrebljava radi gospodarske djelatnosti” ili „stvarno ne upotrebljava za oporezive djelatnosti”, u smislu članka 26. stavka 1. [CIVA-e] i članka 10. stavka 1. točke (b) Uredbe o

odricanju od oslobođenja od PDV-a na transakcije u vezi s nekretninama, usvojenog Uredbom sa zakonskom snagom 21/2007, u njihovim ranijim inačicama, i stoga ocijeniti da se prvotno učinjeni odbitak mora ispraviti jer je veći od onog na koji je imao pravo porezni obveznik?

2. U slučaju potvrdnog odgovora, i u svjetlu pravilnog tumačenja članka 137., 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive [o PDV-u], može li se naložiti jedinstveni ispravak za čitavo preostalo razdoblje na koje se ispravak odnosi, kao što propisuje portugalski propis u članku 10. stavku 1. točkama (b) i (c) Uredbe o odricanju od oslobođenja od PDV-a na transakcije u vezi s nekretninama, u slučaju kada nekretnina nije zauzeta već dulje od dvije godine, ali je i dalje na tržištu s ciljem da je se da u zakup (s mogućnošću odricanja) i/ili radi pružanja usluga (oporezivih), i kada se u narednim godinama predviđa njezina namjena za oporezive djelatnosti na temelju kojih nastaje pravo na odbitak?
3. Je li u skladu s člancima 137., 167., 168. i 184. Direktive [o PDV-u] činjenica da se primjenom na transakcije u vezi s nekretninama članka 2. stavka 2. točke (c) u vezi s člankom 10. stavkom 1. točkom (b) Uredbe o odricanju od oslobođenja od PDV-a određuje da se obveznik PDV-a ne može odreći oslobođenja od PDV-a prilikom sklapanja novih ugovora o zakupu ako je proveden jedinstveni ispravak PDV-a i ako se sprječava svaki kasniji odbitak u razdoblju na koje se odnosi ispravak?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 29 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa ispravak prvotno odbijenog PDV-a jer se smatra da porezni obveznik nekretninu, za koju je korišteno pravo izbora oporezivanja, nije upotrebljavao za potrebe vlastitih oporezivih transakcija kada ta nekretnina nije zauzeta više od dvije godine, iako je dokazano da ju je porezni obveznik pokušao iznajmiti tijekom tog razdoblja.
- 30 Najprije valja podsjetiti da se, prema logici sustava koji se uspostavlja Direktivom o PDV-u, ulazni porezi koji se naplaćuju na robu ili usluge koje porezni obveznik koristi za svoje oporezive transakcije mogu odbiti. Odbitak ulaznih poreza vezan je uz naplatu izlaznih poreza. Kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe transakcija oslobođenih od poreza, ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, nema ni naplate izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Udenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.).
- 31 Oporezivanje transakcija leasinga i iznajmljivanja mogućnost je koju je zakonodavac Unije dao državama članicama odstupanjem od općeg pravila utvrđenog člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u prema kojem su transakcije leasinga i iznajmljivanja načelno oslobođene od PDV-a. Pravo na odbitak povezano s tim oporezivanjem ne primjenjuje se dakle automatski nego samo ako su države članice iskoristile mogućnost iz članka 137. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u i pod uvjetom da se porezni obveznici koriste pravom izbora koje im je dodijeljeno (presuda od 12. siječnja 2006., C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 32 Nesporno je da je Portugalska Republika iskoristila tu mogućnost. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se, prilikom sklapanja ugovora o najmu nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku, do kojeg je došlo prije razdoblja sporne nepopunjenosti, društvo Imofloresmira odlučilo za oporezivanje iznajmljivanja tih nekretnina.

- 33 Usto, iz teksta članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da je, kako bi dotična osoba imala pravo na odbitak, potrebno, s jedne strane, da je ona „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da se roba i usluge o kojima je riječ upotrebljavaju u svrhu njezinih oporezivih transakcija (presuda od 15. prosinca 2005., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 52.).
- 34 U ovom je slučaju nesporno da je društvo Imofloresmira porezni obveznik. Ipak, porezna i carinska uprava mu je nametnula ispravak odbitka PDV-a jer su predmetne nekretnine bile prazne dulje od dvije godine pa se zbog toga više ne smatra da se upotrebljavaju za potrebe njegovih oporezivih transakcija, iako je utvrđeno da je to društvo tijekom tog razdoblja i dalje imalo namjeru svoje nekretnine iznajmiti, što je oporezivo PDV-om, te je u tom smislu poduzelo potrebne korake.
- 35 U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje kada nastaje i obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Stoga samo svojstvo u kojem u tom trenutku pojedinac djeluje može odrediti postojanje prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 1991., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8., i od 30. ožujka 2006., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 38.).
- 36 Od trenutka kada je porezna i carinska uprava, na temelju podataka koje je dostavio poduzetnik, prihvatila dati mu svojstvo poreznog obveznika, taj mu se status, načelno, više ne može naknadno oduzeti s retroaktivnim učinkom zbog nastanka ili izostanka određenih događaja (vidjeti u tom smislu presudu od 29. veljače 1996., *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 21.), osim u slučaju prijevare ili zlouporabe.
- 37 Valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak predviđeno u člancima 167. do 172. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava PDV-a i načelno ne može biti ograničeno. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 15. prosinca 2005., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 50. i navedena sudska praksa).
- 38 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 15. prosinca 2005., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51. i navedena sudska praksa).
- 39 Također valja podsjetiti da primjenu sustava PDV-a, a time i mehanizma odbitka, određuje to što je osoba stekla robu ili usluge u svojem svojstvu poreznog obveznika. Stvarna ili namjeravana uporaba te robe ili tih usluga određuje samo opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju članka 168. Direktive o PDV-u i opseg mogućih ispravaka tijekom budućih razdoblja, ali ne utječe na nastanak prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 1991., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 15.).
- 40 Iz toga proizlazi da je pravo na odbitak načelno stečeno čak i ako kasnije porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 29. veljače 1996., *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 20., i od 15. siječnja 1998., *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, t. 19. i 20.).
- 41 U ovom slučaju, prema tumačenju koje je dala porezna i carinska uprava, činjenica da je nekretnina prazna tijekom određenog razdoblja, utječe na to upotrebljava li se ona za potrebe poduzetnika, čime se poreznog obveznika obvezuje da izvrši ispravak odbijenog poreza, iako je dokazano da potonji i dalje ima namjeru nastaviti obavljati oporezivu djelatnost.

- 42 Međutim, iz sudske prakse navedene u točkama 39. i 40. ove presude proizlazi da porezni obveznik zadržava pravo na odbitak jer je to pravo već stekao, iako taj porezni obveznik, iz razloga neovisnih o njegovoj volji, nije mogao koristiti robu ili usluge koje su mu dale pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija.
- 43 Drukčije tumačenje Direktive o PDV-u bilo bi protivno načelu porezne neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poduzetnika. Ono bi prilikom poreznog tretmana istih djelatnosti ulaganja moglo stvoriti neopravdane razlike između poduzetnika koji su već izvršili oporezive transakcije i onih koji ulaganjima žele započeti djelatnosti koje će dovesti do oporezivih transakcija. Isto tako, stvorile bi se proizvoljne razlike tim poduzetnicima jer bi konačno prihvaćanje odbitaka ovisilo o tome dovode li takva ulaganja do oporezivih transakcija (presuda od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 22.).
- 44 Načelu porezne neutralnosti protivi se dakle nacionalno zakonodavstvo koje, time što konačno prihvaćanje odbitaka od PDV-a uvjetuje rezultatima gospodarske djelatnosti kojom se porezni obveznik bavi, stvara, kada je riječ o poreznom tretmanu istovjetnih djelatnosti ulaganja u nekretnine, neopravdane razlike među poduzetnicima koji imaju isti profil i koji se bave istom djelatnošću.
- 45 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje argumentom portugalske vlade prema kojem, zbog raskida ranije sklopljenih ugovora o najmu, dolazi do „promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka” u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u, zbog čega proporcionalno valja ispraviti odbijeni porez.
- 46 Naime, kao prvo, iako je točno da potreba izvršavanja ispravka odbijenog poreza može također postojati zbog okolnosti neovisnih o volji poreznih obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 55.), ostaje činjenica da ta odredba ne može ugroziti temeljna načela na kojima se temelji sustav uspostavljen Direktivom o PDV-u, a osobito načelo porezne neutralnosti.
- 47 Suprotno onomu što tvrdi portugalska vlada, smatrati da je za utvrđenje postojanja „promjena” u smislu članka 185. Direktive o PDV-u dovoljno da je nekretnina nakon raskida ugovora o najmu koji je u pogledu nje sklopljen ostala prazna, iz razloga neovisnih o volji njezina vlasnika, iako je dokazano da je potonji i dalje ima namjeru upotrebljavati radi oporezive djelatnosti i u tom pogledu poduzima potrebne radnje, značilo bi ograničiti prava na odbitak odredbama primjenjivima na ispravke.
- 48 Kao drugo, iako članak 137. stavak 2. Direktive o PDV-u državama članicama ostavlja široku diskrecijsku ovlast za utvrđivanje pravila za korištenje pravom izbora ili čak da ga ukinu (vidjeti u tom smislu presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 27. do 30.), države članice ne mogu se koristiti tom ovlašću kako bi kršile članke 167. i 168. te direktive na način da oduzmu već stečeno pravo na odbitak.
- 49 Naime, ograničenje odbitaka PDV-a vezano uz oporezive transakcije, nakon što se koristi pravom na izbor, ne odnosi se na „opseg” prava na izbor koje države članice mogu ograničiti na temelju članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego na posljedice korištenja tim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 46.).
- 50 Naposljetku valja istaknuti da se svojstvo poreznog obveznika konačno stječe tek kada dotična osoba u dobroj vjeri da izjavu o namjeri započinjanja predviđenih gospodarskih djelatnosti. U slučajevima nepoštenja ili prijevare u kojima je potonji hinio da želi započeti određenu gospodarsku djelatnost, a zapravo je pokušao uključiti u svoje privatno vlasništvo nekretnine vezano uz koje je moguć odbitak, porezna uprava može zahtijevati, s retroaktivnim učinkom, povrat odbijenih iznosa jer su ti odbici odobreni na osnovi lažnih izjava (presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 46.).

- 51 U tom pogledu valja podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u, na što se podsjeća u njezinu članku 131. (presuda od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 76.).
- 52 Stoga, ako je porezna uprava utvrdila da je pravo na odbitak ostvareno na prijevaran način ili zlouporabom, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, ona je ovlaštena zatražiti, s retroaktivnim učinkom, povrat odbijenih iznosa (presuda od 3. ožujka 2005., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 53 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se predviđa ispravak prvotno odbijenog PDV-a zato što se za nekretninu, u vezi s kojom je ostvareno pravo izbora u pogledu oporezivanja, više ne smatra da je porezni obveznik upotrebljava u svrhe vlastitih oporezivih transakcija kada je ta nekretnina ostala prazna dulje od dvije godine, čak i ako se dokaže da ju je porezni obveznik pokušao iznajmiti tijekom tog razdoblja.

Drugo i treće pitanje

- 54 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nema mjesta odlučivanju o drugom i trećem pitanju.

O ograničenju vremenskih učinaka ove presude

- 55 U slučaju da Sud zaključi da se nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, protivi pravu Unije, portugalska vlada od Suda zahtijeva da ograniči vremenske učinke njegove presude.
- 56 U prilog svojem zahtjevu ta vlada tvrdi, kao prvo, da je provjera, u svakom pojedinačnom slučaju, svih pravnih odnosa, kako bi se utvrdilo jesu li porezni obveznici iznajmljivači pravilno izračunali i dotičnoj državi članici platili odgovarajuće iznose ispravaka PDV-a, sama po sebi zadaća koja zahtijeva „pretjerana” sudska i administrativna sredstva koja nisu dostupna, a koja bi, ako se ne provede, mogla dovesti do zlouporaba i još većih gubitaka poreznih prihoda.
- 57 Portugalska vlada ističe, kao drugo, da je u takvom slučaju iznos gubitka u međuvremenu već ispravljenog ili ubranog poreza znatan i stvara nepodnošljivu proračunsku neravnotežu.
- 58 Kao treće, portugalska vlada tvrdi da je cilj nacionalnog zakonodavstva o kojemu je riječ u glavnom postupku osigurati da su iznosi ulaznog PDV-a koji se mogu odbiti izravno i proporcionalno povezani sa stvarno plaćenim izlaznim porezom, a što dokazuje dobru vjeru portugalske države i nacionalnih poreznih uprava.
- 59 U tom pogledu, valja podsjetiti da ograničenje vremenskih učinaka presude predstavlja iznimnu mjeru koja pretpostavlja da postoji opasnost od teških ekonomskih učinaka, koji bi osobito bili posljedica velikog broja pravnih odnosa nastalih u dobroj vjeri na temelju propisa za koji se smatralo da je valjano na snazi i kada se pokazalo da se pojedince i nacionalna tijela navodilo na to da usvoje praksu koja nije u skladu s pravom Unije zbog objektivne i značajne nesigurnosti u pogledu opsega odredaba prava Unije, nesigurnosti kojoj je mogla pridonijeti i sama praksa koju su usvojile druge države članice ili Komisija (vidjeti osobito presudu od 19. prosinca 2013., Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, t. 36. i navedenu sudska praksu).

- 60 Valja podsjetiti da je ograničenje prava na odbitak PDV-a koje porezni obveznici imaju iznimka od temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a čiju se zakonitost, prema ustaljenoj sudskoj praksi, može dovesti u pitanje samo u iznimnim okolnostima (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 67.).
- 61 Iz sudske prakse Suda proizlazi da u pogledu dosega prava Unije, a osobito odredaba Direktive o PDV-u u pogledu opsega prava na odbitak i njegove uloge u okviru sustava uspostavljenog tom direktivom, ne postoji objektivna i značajna nesigurnost (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 68.).
- 62 Portugalske se vlasti stoga ne mogu pozivati na objektivnu i značajnu nesigurnost u pogledu dosega odredaba prava Unije. Budući da taj kriterij nije ispunjen, nije potrebno provjeriti je li ispunjen onaj koji se odnosi na težinu ekonomskih posljedica.
- 63 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da učinke ove presude ne treba vremenski ograničiti.

Troškovi

- 64 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

Članke 167., 168., 184., 185. i 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa ispravak poreza na dodanu vrijednost koji je prvotno odbijen zato što se za nekretninu, u vezi s kojom je ostvareno pravo izbora u pogledu oporezivanja, više ne smatra da je porezni obveznik upotrebljava u svrhe vlastitih oporezivih transakcija kada je ta nekretnina ostala prazna dulje od dvije godine, čak i ako se dokaže da ju je porezni obveznik pokušao iznajmiti tijekom tog razdoblja.

Potpisi

i — presuda je izmijenjena nakon prvotne objave u točki 25.