Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 19. travnja 2018.[1]

Predmet C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
protiv
Gmina Ryjewo

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Odbitak pretporeza – Stjecanje kapitalnog dobra – Raspoređivanje kapitalnog dobra u slučaju još neizvjesne namjere korištenja u gospodarske svrhe – Početno korištenje za (javnu) aktivnost za koju se ne ostvaruje odbitak pretporeza – Kasnije korištenje za oporezivu aktivnost (promjena korištenja) – Naknadni odbitak pretporeza na temelju ispravka odbitka pretporeza”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud mora odlučiti o tome je li naknadni odbitak pretporeza moguć čak i ako porezni obveznik u trenutku stjecanja nije izričito rasporedio robu u svoje poduzeće jer u tom trenutku nije bilo moguće konkretno predvidjeti kasnije korištenje. To se pitanje ovdje[2] postavlja za općinu koja je pri stjecanju istodobno bila registrirana kao porezni obveznik i koja se stečenom robom tek četiri godine kasnije (ali još uvijek tijekom razdoblja ispravka pretporeza) koristila za ostvarivanje oporezivih transakcija.

2. U slučaju obrnutog vremenskog slijeda nedvojbeno bi postojalo pravo općine na odbitak pretporeza. Takav odbitak pretporeza samo bi se naknadno korigirao pri oporezivanju korištenja u privatne svrhe. Međutim, smije li opterećenje poreznog obveznika porezom na dodanu vrijednost ovisiti o slučajnom vremenskom slijedu korištenja kapitalnog dobra?

3. Sud je od donošenja presude u predmetu Lennartz[3] fizičkoj osobi koja je robu stekla isključivo za svoje privatne potrebe odbio pravo na odbitak pretporeza i u slučaju kasnijeg korištenja u gospodarske svrhe. Međutim, u međuvremenu se promijenila zakonodavna situacija, tako da je potrebno razjasniti treba li i nadalje primjenjivati tu sudsku praksu. Primjenjuje li se ona prema potrebi i u slučaju općine koja je u trenutku stjecanja bila registrirana kao porezni obveznik i koja robu nije izričito pripisala svojem području izvršavanja javnih ovlasti? Je li pritom relevantno da se općina samo uz ispunjenje pretpostavki iz članka 13. Direktive o PDV-u ne smatra poreznim obveznikom?

1 Izvorni jezik: njemački

2 Slični postupci bili su rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), i presuda od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Presuda od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Člankom 13. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[4] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) određuje se kada se subjekti javnog prava ne smatraju poreznim obveznicima:

„1. Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv. […]"

5. Člankom 167. Direktive o PDV-u propisuje se:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti."

6. Članak 168. Direktive o PDV-u sadržava sljedeću odredbu:

„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 iznose 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; […]"

7. Članak 184. Direktive o PDV-u odnosi se na ispravak početnog odbitka pretporeza:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo."

8. Člankom 187. Direktive o PDV-u uređuje se razdoblje ispravka:

„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.

4 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

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."

B. Poljsko pravo

9. Poljski Zakon o porezu na robu i usluge (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) [5] u članku 15. određuje koje su osobe porezni obveznici:„1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijske jedinice koje nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju neku gospodarsku aktivnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat takve aktivnosti.

2. Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili pružatelja usluga, uključujući gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse, i poljoprivrednika, kao i slobodna zanimanja. Gospodarskom aktivnošću osobito se smatra trajna uporaba roba ili nematerijalne imovine i prava radi ostvarivanja prihoda. […]

6. Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela koja ih podupiru u zadaćama koje imaju na temelju posebnih propisa i za čije izvršenje su imenovani, osim kada se radi o transakcijama koje su obavljene na temelju privatnopravnih ugovora."

10. Člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u uređuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznici iz članka 15. imaju pravo odbiti iznos pretporeza od iznosa poreza koji su dužni platiti, osim u slučaju iz članka 114., članka 119. stavka 4., članka 120. stavaka 17. i 19. kao i članka 124."

11. Članak 91. Zakona o PDV-u sadržava odredbe o ispravku pretporeza:

„2. Za robu i usluge koje porezni obveznik na temelju odredbi o porezu na dohodak ubraja u materijalnu ili nematerijalnu imovinu koju je moguće amortizirati te prava kao i zemljišta i pravo služnosti na zemljištu, […] porezni obveznik ispravak iz stavka 1. ostvaruje tijekom sljedećih pet godina, a u slučaju zemljišta i prava služnosti na zemljištima tijekom deset godina, računajući od godine u kojoj su predani na korištenje. […]

7. Stavci 1. do 6. primjenjuju se na odgovarajući način kad porezni obveznik nema pravo na odbitak ukupnog plaćenog ulaznog poreza za robu ili uslugu kojima se on koristio, […] a zatim se to pravo na odbitak pretporeza plaćenog na tu robu ili usluge promijenilo."

III. Glavni postupak

12. Spor u predmetu koji je u tijeku pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na pitanje ima li općina Ryjewo (u daljnjem tekstu: općina) pravo naknadno isticati u razmjernom iznosu odbitak pretporeza u odnosu na svoje troškove ulaganja. U pozadini toga je to da je općina dala izgraditi mjesni kulturni centar kojim se najprije koristila u izvršavanju javnih ovlasti. Troškovi izgradnje sadržavali su i porez na dodanu vrijednost.

13. Točno je da je općina u trenutku izgradnje bila registrirana kao obveznik poreza na dodanu vrijednost te da je podnosila odgovarajuće porezne prijave. Međutim, u početku odbitak pretporeza nije bio istaknut s obzirom na to da kulturni centar nije korišten za oporezive transakcije. Pritom nije uslijedilo ni izričito raspoređivanje izgrađenog kulturnog centra „u poduzeće" općine.

5 Ustawa o podatku od towarów i usług od 11. ožujka 2004. (konsolidirana verzija, Dz. U. 2011, br. 177, poz. 1054. s izmjenama)

14. Četiri godine nakon završetka kulturnog centra promijenjen je i način korištenja tako da se općina njime sada koristi i za oporezive transakcije. Općina smatra da s početkom naplatnog iznajmljivanja kulturnog centra ima pravo djelomično odbiti pretporez iz računa koji potvrđuju izdatke za njegovu izgradnju, a na temelju višegodišnjeg ispravka u skladu s člankom 91. stavcima 7. i 7.a u vezi s člankom 91. stavcima 1. i 2. poljskog Zakona o PDV-u.

15. Porezna uprava je, suprotno tomu, utvrdila da općina nema pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost za izdatke za izgradnju i korištenje kulturnog centra. Ministar financija smatrao je da roba i usluge koje su stečene u svrhu ulaganja – izgradnje kulturnog centra koji je trebalo besplatno ustupiti općinskom kulturnom centru – nisu stečene u okviru gospodarske aktivnosti i da općina stoga nije djelovala kao obveznik poreza na dodanu vrijednost. Kasnija uporaba kapitalnog dobra za gospodarsku aktivnost ne znači da je općina u trenutku stjecanja djelovala kao porezni obveznik.

16. Prvostupanjski sud imao je suprotno mišljenje. Okolnosti ovog slučaja ne isključuju da se općina u trenutku stjecanja robe i usluga stečenih u svrhu ulaganja namjeravala tom robom i tim uslugama kasnije koristiti u okviru svoje gospodarske aktivnosti. Smatrao je da prvim korištenjem stečenih robe i usluga u svrhe koje nisu predmet oporezivanja porezni obveznik ne gubi pravo na kasniji odbitak pretporeza ako se promijeni svrha korištenja te robe i tih usluga te se njima koristi za oporezive namjene.

17. Ministar financija podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv odluke Wojewódzkog Sąda Administracyjny (Vojvodski upravni sud, Poljska). Sad je nadležni Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odlučio pokrenuti prethodni postupak.

IV. Postupak pred Sudom

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) Sudu je uputio sljedeća pitanja:

„1. Ima li općina, s obzirom na članke 167., 168. i 184. i sljedeće Direktive o PDV-u kao i načela neutralnosti, pravo na odbitak (ispravkom) svojih troškova ulaganja, kada

   – se proizvedeno (stečeno) kapitalno dobro isprva upotrebljavalo za svrhe koje nisu podlijegale oporezivanju (za izvršavanje zadaća javne službe od strane općine u okviru njezinih javnih ovlasti),

   – ali se promijenio način upotrebe kapitalnog dobra i općina ga sada upotrebljava i za oporezive transakcije?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da u trenutku proizvodnje odnosno stjecanja kapitalnog dobra namjera općine da se to dobro upotrebljava za oporezive transakcije nije bila jasno izražena?

3. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da se kapitalno dobro upotrebljava i za oporezive, ali i za neoporezive transakcije (za izvršavanje zadaća javne službe) i da konkretne troškove ulaganja nije moguće objektivno pripisati jednoj od navedenih vrsta transakcija?”

19. U pogledu tih pitanja u postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su općina Ryjewo, Republika Poljska i Europska komisija. Na raspravi održanoj 11. siječnja 2018. sudjelovali su općina, Porezna uprava Republike Poljske, Republika Poljska i Europska komisija.

V. Pravna analiza

20. Pitanja se mogu zajedno ispitati: sva su usmjerena na to može li općina naknadno isticati još jedan razmjerni odbitak pretporeza ako se korištenje izgrađenog kulturnog centra promijenilo na način da se sada koristi za pružanje oporezivih usluga.

A. Članak 168. Direktive o PDV-u kao izraz načela neutralnosti

21. U skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, „ako se roba […] korist[i] u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika" porezni obveznik ima pravo odbiti porez na dodanu vrijednost za robu koju mu je isporučio drugi porezni obveznik. Sve te pretpostavke ovdje su ispunjene.

22. Nasuprot tomu, u slučaju odbijanja odbitka pretporeza oporezivo korištenje robom ostalo bi opterećeno porezom na dodanu vrijednost. To očito nije u skladu s idejom neutralnosti u pravu o porezu na dodanu vrijednost. Zajednički sustav PDV-a, u skladu sa sudskom praksom Suda, osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da one same podliježu PDV-u [6]. Stoga u skladu sa sudskom praksom Suda, načelo neutralnosti zahtijeva da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba osloboditi od konačnog opterećenja PDV-om [7] ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija [8]. To ovdje jest tako.

23. Usto iz sudske prakse Suda proizlazi da se načelo porezne neutralnosti, svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, protivi tomu da oporezivanje poslovnih aktivnosti poreznog obveznika dovede do dvostrukog oporezivanja [9]. Izostalo rasterećenje od poreza na dodanu vrijednost koji se plaća pri stjecanju robe uz istodobno oporezivanje time ostvarenih transakcija u konačnici čini dvostruko oporezivanje. I to govori u prilog mogućnosti naknadnog odbitka pretporeza u ovoj situaciji.

24. Pri uzimanju u obzir u međuvremenu izmijenjene pravne situacije taj se zaključak, koji je u skladu s načelom neutralnosti, više nužno ne protivi dosadašnjoj sudskoj praksi Suda o naknadnom odbitku pretporeza.

6 Presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 38.), od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 3. ožujka 2005., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 25. i navedena sudska praksa), i od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 19.)

7 Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.), i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

8 Vidjeti presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.), od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.), i moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 42.).

9 Presuda od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 40.), vidjeti u tom smislu i presude od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 42.), kao i od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 46.).

B. Članak 167. Direktive o PDV-u kao iznimka od načela neutralnosti?

1. Dosadašnja sudska praksa o članku 20. Šeste direktive

25. Primjenom članka 20. stavka 2. Šeste direktive 77/388/EEZ [10] Sud je dosad polazio od toga da osoba koja je robu stekla u privatne svrhe i tek se kasnije robom koristi u gospodarske svrhe nema pravo na odbitak pretporeza [11]. Tu – ne sasvim nespornu [12] – sudsku praksu Sud je izričito proširio i na subjekte javnog prava [13].

26. Međutim, Sud u ustaljenoj sudskoj praksi naglašava i da osoba koja robu stječe u svrhe gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u to čini kao porezni obveznik čak i ako se roba odmah ne koristi za tu gospodarsku aktivnost [14]. Privatno korištenje robe tijekom 23 mjeseca nije spriječilo potpun odbitak pretporeza [15]. Međutim, u svakom slučaju osoba na koju se to odnosilo izrazila je u trenutku stjecanja namjeru kasnijeg gospodarskog korištenja („odluka o raspoređivanju").

27. Ipak, postoje i presude u kojima je odbijen naknadni odbitak pretporeza [16]. Međutim, sve te presude odnosile su se na pravnu situaciju kako je bila uređena Šestom direktivom 77/388/EEZ do stupanja na snagu Direktive o PDV-u. U odgovarajućem članku 20. stavku 2. Šeste direktive 77/388/EEZ direktivom se zaista određivalo da se ispravak odbitka pretporeza odnosi na godinu „u kojoj su dobra stečena ili proizvedena". U tom pogledu je razumljivo da je Sud, unatoč suprotnom mišljenju nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa [17], smatrao da u slučajevima kao što je taj nije moguć naknadni odbitak pretporeza u skladu s člankom 20. Šeste direktive 77/388/EEZ [18].

2. Trenutak nastanka prava na odbitak pretporeza

28. Polazište za tu sudsku praksu Suda je članak 167. Direktive o PDV-u. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti [19]. Stoga je u skladu sa sudskom praksom Suda svojstvo u kojem u tom trenutku pojedinac djeluje odlučujuće za određivanje postojanja prava na odbitak [20]. Obveza obračuna poreza koji se može odbiti nastaje po isporuci (članak 63. Direktive o PDV-u), stoga je relevantno stjecanje robe.

10 Šesta direktiva od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.). Njome je bilo predviđeno: „Ispravak se provodi uzimajući u obzir izmjene prava na odbitak pretporeza tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena ili proizvedena."

11 Presude od 19. srpnja 2012., X (C-334/10, EU:C:2012:473, t. 17.), od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 44.), od 6. svibnja 1992., de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, t. 17.), i od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8., 9. i 17.)

12 Za iscrpniju kritiku, vidjeti Stadie, H., u Rau/Dürrwächter, UStG, članak 15., točka 1860. i sljedeće (stanje: 170. izdanje – siječanj 2017.)

13 Presuda od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, t. 39. i 40.)

14 Presuda od 19. srpnja 2012., X (C-334/10, EU:C:2012:473, t. 31.), od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 44. i 52.), i od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 14.)

15 Presuda od 19. srpnja 2012., X (C-334/10, EU:C:2012:473, t. 27.)

16 Presude od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), i od 11. srpnja 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315)

17 Mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Charles i Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, t. 89. i 90.)

18 Presuda od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 44.)

19 Vidjeti i presudu od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Tako izričito presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 35.), od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 38.), i od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8. i 9.)

29. Suprotno tomu, pravo na odbitak ne nastaje ako porezni obveznik robu ne koristi u svrhu svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, nego „za svoju privatnu potrošnju” [21]. Iz zajedničkog razmatranja članka 167. i članka 9. Direktive o PDV-u proizlazi da osoba koja tek kasnije postane porezni obveznik i „privatno” stečenu robu tek kasnije koristi za ostvarivanje oporezivih transakcija u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, prema mišljenju Suda ne može naknadno ostvarivati pravo na odbitak pretporeza.

30. Međutim, ako osoba robu stekne kao porezni obveznik, tada može u trenutku stjecanja isticati odbitak pretporeza, i to u punom iznosu. U skladu sa sudskom praksom Suda poreznim obveznikom smatra se onaj tko ima troškove ulaganja s namjerom, potvrđenom objektivnim elementima, samostalnog obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u [22].

31. Nije čak ni relevantno da se robom kasnije samo neznatno koristi za transakcije za koje je moguće ostvariti odbitak pretporeza. Te okolnosti uzimaju se u obzir tek naknadno u skladu s člankom 184. i sljedećima ili člankom 16. i člankom 26. Direktive o PDV-u, kojima se korigira početni (preveliki) odbitak pretporeza [23]. Osobito u slučaju naknadnog korištenja za svrhe koje nisu poslovnog karaktera postoje takozvane okolnosti izuzimanja u privatne svrhe (članci 16. i 26. Direktive o PDV-u). One dovode do naknadnog oporezivanja tog korištenja u svrhe koje nisu poslovnog karaktera.

3. Nedostatak izričite odredbe o unosu u sredstva poduzetnika

32. Međutim, u Direktivi o PDV-u nedostaje izričita odredba u obrnutom slučaju takozvanog unosa pri kojem se „privatno stečenom” robom tek naknadno koristi za gospodarsku aktivnost.

33. To dovodi do napetosti u odnosu na temeljno načelo neutralnosti (vidjeti u tom pogledu točku 22. ovog mišljenja), na koju je već ukazao nezavisni odvjetnik F. G. Jacobs [24]. Ovisno o vremenskom slijedu gospodarskog korištenja robe nastaju različite pravne posljedice, čak i ako su razdoblje gospodarske aktivnosti i porez na dodanu vrijednost koji se duguje po toj osnovi istovjetni. Suprotno tomu, iz članka 184. i sljedećih Direktive o PDV-u proizlazi da pri zamjeni izuzete i oporezive aktivnosti nije važan vremenski slijed korištenja stečene robe.

34. Takvo različito postupanje prema poduzetnicima – ne uzimajući u obzir vremenski slijed – s istovjetnim oporezivim transakcijama teško se može opravdati i s obzirom na članak 20. Povelje [25].

4. Uzimanje u obzir izmijenjenog teksta Direktive o PDV-u

35. Koliko mi je poznato, Sud se još nije izričito očitovao, uzimajući u obzir novi tekst članka 187. stavka 2. podstavka 2. Direktive o PDV-u, o pitanju naknadnog odbitka pretporeza u slučaju „unosa” robe koju je stekla osoba koja nije porezni obveznik.

21 Tako izričito presuda od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 9.)

22 Tako izričito presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 27.), od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34.), i od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 47.), vidjeti moje mišljenje u predmetu X (C-334/10, EU:C:2012:108, t. 81.).

23 Tako u konačnici i presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 28.), i od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 35.)

24 Mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Charles i Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, t. 75. i sljedeće)

25 Vidjeti presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 44.). U tom je predmetu Sud izričito odlučio da se načelu porezne neutralnosti protive neopravdane razlike među poduzetnicima koji imaju isti profil i koji se bave istom djelatnošću kada je riječ o poreznom tretmanu istovjetnih djelatnosti ulaganja.

36. Naime, izmijenjeni tekst [26] članka 187. stavka 2. podstavka 2. Direktive o PDV-u više ne uzima u obzir samo trenutak stjecanja ili proizvodnje, nego sad i prvo korištenje nakon stjecanja („ili po potrebi, prvi put korištena"). Smatram da to osobito obuhvaća slučajeve u kojima porezni obveznik robu nije još pripisao svojoj gospodarskoj aktivnosti i zato pri stjecanju još nije mogao isticati (u pravilu potpun i trenutačan) odbitak pretporeza.

37. U ovom je slučaju prema tekstu Direktive trenutak prvog korištenja temelj za kasnije ispravke pretporeza, što nužno pretpostavlja (naknadni) odbitak pretporeza u trenutku korištenja. Naime, ako bi stjecatelj već u trenutku stjecanja imao odgovarajuću namjeru korištenja, tada bi već od početka postojalo pravo na odbitak pretporeza i ne bi se postavljalo pitanje naknadnog odbitka pretporeza na temelju ispravka. Stoga Direktiva o PDV-u sada izričito pretpostavlja mogućnost naknadnog raspoređivanja već stečene robe naknadnim gospodarskim korištenjem.

38. U skladu s time Sud u novoj pravnoj situaciji nije osporio razmjerni naknadni odbitak pretporeza u pogledu općine koja je – slično kao u ovom slučaju – sportsku dvoranu najprije koristila u izvršavanju javnih ovlasti i naknadno za oporezive transakcije [27].

39. Zbog početnog konkretno planiranog korištenja u negospodarske svrhe ne postoji pravo na trenutačan odbitak pretporeza. Ako se korištenje naknadno promijeni tijekom razdoblja ispravka pretporeza, tada tekst članka 184. i sljedećih Direktive o PDV-u dopušta precizni naknadni ispravak odbitka pretporeza *ex nunc* i po godini u odgovarajućoj visini od trenutka promjene korištenja. Ako se zatim ponovno promijeni opseg gospodarskog korištenja, također se može provesti odgovarajući ispravak u skladu s člankom 184. i sljedećima Direktive o PDV-u.

40. Takav naknadni ispravak izostalog odbitka pretporeza odgovara i smislu i svrsi članka 184. i sljedećih Direktive o PDV-u. Naime, kako je Sud već utvrdio, sustav ispravka odbitaka (članak 184. i članak 185. Direktive o PDV-u) sadržava ključni element sustava koji je uvela Direktiva o PDV-u, a čiji je cilj osigurati točnost odbitaka i neutralnost poreznog opterećenja [28]. Samo takav naknadni ispravak dovodi do rasterećenja poreznog obveznika od opterećenja porezom na dodanu vrijednost po osnovi stjecanja robe, što odgovara načelu neutralnosti.

41. Osim toga, takvim ispravkom izbjegava se nejednako postupanje prema poreznim obveznicima ovisno o vremenskom slijedu gospodarskog i negospodarskog korištenja robe. Stoga i članak 20. Povelje govori u prilog tom tumačenju. U konačnici se time izbjegava neopravdana pogodnost kao i neopravdan nepovoljan položaj poreznog obveznika.

42. I u pogledu prihoda od poreza kao i u pogledu rasterećenja gospodarskog korištenja robe, naknadna izmjena odbitka pretporeza u skladu s člankom 184. i sljedećima Direktive o PDV-u preciznije je rješenje u usporedbi s potpunim odbitkom pretporeza na temelju samo planiranog (djelomičnog) gospodarskog korištenja. Naime, tako nema upitnog pretfinanciranja poduzetnika [29] pomoću odbitka pretporeza samo na temelju (planiranog) minimalnog gospodarskog korištenja i potpunog raspoređivanja robe na temelju toga. S razlogom je zakonodavac Unije takvim modelima financiranja u pogledu nepokretne imovine koja je pretežno korištena u rezidencijalne svrhe naknadno u većoj mjeri stao na kraj člankom 168.a Direktive o PDV-u.

26 Članak 20. stavak 2. Šeste Direktive 77/388/EEZ određivao je samo da se ispravak provodi u odnosu na godine kad su „ta dobra stečena ili proizvedena".

27 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 19. i sljedeće)

28 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24.)

29 Taj učinak nastaje jer se ispravak u skladu s člankom 184. i sljedećima kao i člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u provodi samo razmjerno po godini te se stoga u konačnici poduzetniku u pogledu tog poreza na dodanu vrijednost za to vrijeme odobrava beskamatni zajam.

C. Podredno: kriteriji za djelovanje kao porezni obveznik

43. Ako Sud ne prihvati moje tumačenje članka 184. i sljedećih (osobito članka 187. stavka 2. podstavka 2.) Direktive o PDV-u, odlučujuće pitanje ovdje glasi: kako treba ocijeniti je li općina uslugu na koju se plaća porez na dodanu vrijednost stekla kao porezni obveznik ili kao osoba koja nije porezni obveznik ako ona u trenutku stjecanja izričito ne objavi odgovarajuću odluku?

44. Je li porezni obveznik robu stekao u tom svojstvu, to jest u svrhu svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, činjenično je pitanje koje treba ocijeniti uzimajući u obzir sve okolnosti slučaja, među kojima su vrsta robe o kojoj je riječ i proteklo razdoblje između njezina stjecanja i njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika [30].

1. Odluka o raspoređivanju unatoč izostanku namjere?

45. Sud za trenutačan i potpun odbitak pretporeza zahtijeva namjeru, potvrđenu objektivnim elementima, da se s kapitalnim dobrom samostalno obavlja gospodarska aktivnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u [31].

46. U ovom slučaju općina u trenutku stjecanja još nije znala hoće li se i u kojem opsegu kulturnim centrom koristiti u gospodarske svrhe. Stoga ona nije mogla izraziti takvu namjeru. U tom bi se pogledu od poreznog obveznika tražilo nešto nemoguće. U svakom slučaju postojao bi upitni poticaj da se preventivnim „izjavama namjere" postigne raspoređivanje te robe u poduzeće.

47. Tu dvojbu Sud je izbjegao u predmetu Gmina Międzyzdroje [32] koji se odnosi na primjenu članka 187. stavka 2. podstavka 2. Direktive o PDV-u. U tom predmetu Sud je – kako pravilno navodi Republika Poljska – iako ne izričito, ali ipak u konačnici, priznao općini naknadno razmjerno pravo na odbitak pretporeza za ulaganja u sportsku dvoranu kojom se tek nakon dužeg vremena nakon stjecanja koristila za ostvarivanje oporezivih transakcija iznajmljivanja. U tom slučaju Sud svoju odluku nije temeljio na odluci o raspoređivanju u trenutku stjecanja. Naprotiv, utvrdio je da je odbitak pretporeza vezan uz naplatu poreza u sljedećoj fazi [33].

2. Raspoređivanje u skladu s člankom 13. Direktive o PDV-u?

48. Ako se međutim ne može uzimati u obzir namjera u trenutku stjecanja, potreban je drugi kriterij. U tom pogledu – u svakom slučaju za subjekte javnog prava – moguće je odgovarajuće razmatranje članka 13. Direktive o PDV-u. Na tome se u bitnome temelji argumentacija općine te je i Komisija na raspravi izrazila određenu sklonost takvom rješenju.

49. Članak 13. Direktive o PDV-u polazi od toga da se subjekti javnoga prava ne smatraju poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela. Takvim aktivnostima smatraju se aktivnosti koje obavljaju navedeni subjekti u okviru pravnog sustava koji im je svojstven, s time da su isključene aktivnosti koje obavljaju u istim pravnim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti [34].

30 Presuda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 58.), vidjeti u tom smislu i presude od 8. ožujka 2001., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 29.), i od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 21.).

31 Tako izričito presude 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34.), i od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 47.), vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu X (C-334/10, EU:C:2012:108, t. 81.).

32 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750)

33 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 19.), također presuda od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.)

34 Presuda od 29. listopada 2015., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, t. 70.), vidjeti u tom smislu presudu od 14. prosinca 2000., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 17. i 22.).

50. Stoga je odlučujuće je li općina pri stjecanju izvršavala svoje javne ovlasti. To bi se moglo pretpostaviti samo u iznimnim slučajevima (primjerice u slučaju izvlaštenja). Uobičajenu opskrbu potrošačkim dobrima subjekti javnog prava rijetko obavljaju u okviru izvršavanja javnih ovlasti. Stoga općina pri stjecanju najčešće djeluje kao porezni obveznik.

51. Međutim, argumentaciju na temelju članka 13. Direktive o PDV-u smatram neuvjerljivom. Već iz teksta tog članka proizlazi da se subjekti javnog prava u pogledu transakcija koje obavljaju u određenim okolnostima smatraju osobama koje nisu porezni obveznici. Time se odredba odnosi isključivo na izlaznu stranu (to jest na obavljanje isporuke), a ne na ulaznu stranu (to jest primitak isporuke). To još jasnije proizlazi iz članka 13. stavka 1. podstavaka 2. i 3. Direktive o PDV-u. Te se odredbe odnose na narušavanje tržišnog natjecanja (podstavak 2.) i na opseg aktivnosti koji nije zanemariv (podstavak 3.). Oba se kriterija ne mogu primijeniti na ulaznu stranu u trenutku stjecanja.

52. Smisao i svrha članka 13. Direktive o PDV-u jest da se za određene aktivnosti subjekata javnog prava omogući povoljniji položaj [35] kada i zato što ti subjekti tim aktivnostima ispunjavaju svoje zadaće u okviru javnih ovlasti. Međutim, ako to dovodi do značajnijeg narušavanja tržišnog natjecanja, u skladu s člankom 13. stavkom 1. podstavkom 2. Direktive o PDV-u takve gospodarske aktivnosti načelno ostaju oporezive čak i ako se obavljaju u okviru javnih ovlasti. U tom pogledu opet izostaje stavljanje u povoljniji položaj.

53. Točno je da bi u ovom slučaju primjena članka 13. Direktive o PDV-u na stjecanje općini išla u korist. Međutim, ako općina stekne robu pri izvršavanju javnih ovlasti, taj bi je pristup u određenim okolnostima stavljao u nepovoljan položaj. Naime, u skladu s time odbitak pretporeza bio bi isključen čak i ako općina robom stečenom u okviru javnih ovlasti obavlja gospodarsku aktivnost. Međutim, odlučujuće je za odbitak pretporeza u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u je li pri stjecanju obračunan porez na dodanu vrijednost i je li roba korištena za oporezive transakcije. Kao što to proizlazi iz članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, može biti riječ o oporezivoj isporuci i u slučaju kada isporučitelj vlasništvo nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade prenosi na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona (stoga prisilno na temelju odluke javne vlasti).

54. Općenito, članak 13. Direktive o PDV-u ne daje odgovor na pitanje djeluje li subjekt javnog prava pri stjecanju robe kao porezni obveznik ili kao osoba koja nije porezni obveznik, nego samo može li se pri obavljanju isporuka robe ili pružanja usluga smatrati poreznim obveznikom.

3. Pretpostavka raspoređivanja u slučaju poreznog obveznika koji se robom kasnije zaista koristi za oporezive transakcije

55. Ako Sud prihvati barem moje mišljenje da je, za razliku od oporezivanja korištenja u privatne svrhe, izostanak odredbe o unosu u sredstva poduzetnika problematičan s obzirom na načelo neutralnosti i načelo jednakog postupanja, trebao bi o tome voditi računa barem s opsežnom ocjenom stjecanja „kao porezni obveznik”.

56. U situacijama u kojima je dosad odlučivano, u kojima je odbijen naknadni odbitak pretporeza, stjecatelj robe je u trenutku stjecanja bio osoba koja nije porezni obveznik (tako u predmetu Waterschap [36]) ili je roba izričito tek naknadno unesena u njegovo poduzeće (tako u predmetu Lennartz [37]), stoga je i sam polazio od činjenice da je robu najprije stekao u privatne svrhe. Od navedenoga treba razlikovati situaciju u ovom predmetu jer je stjecatelj porezni obveznik koji upravo nije donio izričitu odluku.

35 Sud u tom pogledu često govori o *poreznom izuzeću*, presude od 13. prosinca 2007., Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, t. 41.), od 12. rujna 2000., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 55.), i od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 20. i 21.), koju treba usko tumačiti.

36 Presuda od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335)

37 Presuda od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315)

57. Međutim, u slučaju poreznog obveznika koji je stekao robu kojom se s obzirom na njezinu narav može koristiti i u gospodarske svrhe, i koji još ne može isključiti mogućnost da će se tom robom tijekom razdoblja iz članka 187. Direktive o PDV-u jednom koristiti za ostvarivanje oporezivih transakcija, može se pretpostaviti da je robu stekao u svojstvu poreznog obveznika u trenutku stjecanja i s namjerom po potrebi kasnijeg gospodarskog korištenja. To u svakom slučaju vrijedi ako on tu robu nije izričito rasporedio u svoje područje negospodarske djelatnosti i time je izuzeo iz područja primjene propisa o porezu na dodanu vrijednost [38].

58. Tekst članka 187. stavka 2. podstavka 2. Direktive o PDV-u, koji je izmijenjen u odnosu na Šestu direktivu 77/388/EEZ (vidjeti detaljnije točku 36. i 37. ovog mišljenja), također govori u prilog tom rješenju jer se sada uzima u obzir i prvo korištenje nakon stjecanja („ili po potrebi, prvi put korištena").

59. Stoga, uzimajući u obzir tekst članka 187. stavka 2. podstavka 2. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak pretporeza u slučaju stjecanja može nastati i na temelju samo potencijalne namjere korištenja ako se ona kasnije potvrdi. Zbog najprije konkretno planiranog korištenja u negospodarske svrhe pravo na odbitak pretporeza postoji u početku samo u načelu (stoga samo u iznosu od 0 eura). Ako se naknadno promijeni korištenje tijekom razdoblja ispravka pretporeza, tada članci 184. i 185. Direktive o PDV-u dopuštaju precizan naknadni ispravak odbitka pretporeza *ex nunc* i po godini u odgovarajućoj visini.

60. Pretpostavka takve potencijalne namjere budućeg korištenja ne dopušta stoga poreznom obvezniku trenutačan odbitak pretporeza, nego mu samo daje mogućnost kasnijeg razmjernog odbitka pretporeza ako se robom tijekom razdoblja ispravka pretporeza koristi i za oporezive namjene. Time se također izbjegava neopravdana pogodnost za poreznog obveznika kao i neopravdano stavljanje poreznog obveznika u nepovoljan položaj.

VI. Zaključak

61. Stoga predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

„Općina u skladu s člancima 167., 168., 184. i 185. te člankom 187. stavkom 2. podstavkom 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i u skladu s načelom neutralnosti ima pravo na odbitak pretporeza na temelju ispravka pretporeza za svoje troškove ulaganja ako time ostvaruje oporezive transakcije. To vrijedi i u slučaju ako se proizvedenim ili stečenim kapitalnim dobrom u početku koristi u svrhe koje ne podliježu oporezivanju, ali se način korištenja kapitalnog dobra promijeni tijekom razdoblja iz članka 187. Direktive o PDV-u i općina se njime sada koristi i za oporezive transakcije.

Pritom nije relevantno je li u trenutku proizvodnje ili stjecanja izražena namjera da se tim kapitalnim dobrima ubuduće koristi za oporezive transakcije.

Za odgovor na prvo pitanje također nije relevantno da se kapitalnim dobrom koristi i za oporezive, ali i za neoporezive transakcije i da konkretne troškove ulaganja nije moguće objektivno pripisati jednoj od navedenih vrsta transakcija. To se odnosi samo na pitanje raspodjele odbitka pretporeza po visini, a ne i na pravo na odbitak pretporeza kao takvo."

38 Naime, to Sud smatra posljedicom stjecanja u svojstvu osobe koja nije porezni obveznik, vidjeti *ex multis*: presuda od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, t. 33.).