Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 3. ožujka 2016.[1]

Predmet C-229/15

Minister Finansów
protiv
Jana Mateusiaka

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

„Porezno zakonodavstvo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 18. točka (c) Direktive 2006/112/EZ – Oporezivanje zadržavanja robe pri prestanku gospodarske djelatnosti – Utjecaj isteka razdoblja za ispravak odbitka sukladno članku 187. stavku 1. Direktive 2006/112/EZ“

I – Uvod

1. U predmetnom poljskom zahtjevu za prethodnu odluku riječ je o vrlo posebnoj poreznoj situaciji u odnosu na porez na dodanu vrijednost. Ako porezni obveznik prestane provoditi svoju gospodarsku djelatnost, države članice mogu oporezivati imovinu tog poduzetnika koju je zadržao. Pretpostavka za to je da je porezni obveznik predmetnu robu iz poslovne imovine prethodno na temelju odbitka stekao oslobođenu od poreza na dodanu vrijednost. Tim bi se oporezivanjem trebala izbjeći posljedica da porezni obveznik u privatne svrhe koristi robu oslobođenu od poreza na dodanu vrijednost.

2. U glavnom postupku porezni obveznik namjerava prekinuti obavljati svoju gospodarsku djelatnost. U njegovoj poslovnoj imovini nalazi se dio zgrade koji je izgradio već prije nekog vremena korištenjem odbitka. Porezni obveznik je sada postavio pitanje je li oporezivanje tog dijela zgrade isključeno zbog toga što je on izgrađen prije mnogo vremena. Naime, time je razdoblje u kojem postoji mogućnost naknadnog ispravka odbitka za stjecanje dijela zgrade već isteklo. Ako takav ispravak odbitka više nije moguć, također više ne postoji razlog poduzimanja tog neizravnog ispravka putem oporezivanja dijela zgrade pri prestanku djelatnosti.

3. Stoga se ovaj predmet odnosi na različite tehnike retroaktivnih ispravaka odbitka. Porez na dodanu vrijednost Unije ovdje nudi različite regulatorne sustave, za koje se čini da se djelomično preklapaju. Sud će se stoga morati posvetiti razgraničavanju tih različitih regulatornih sustava.

1 — Izvorni jezik: njemački

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

4. Ubiranje poreza na dodanu vrijednost u Uniji uređeno je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[3].

5. Sukladno članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive, PDV-u podliježe „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje".

6. Članak 18. Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice mogu sljedeće navedene transakcije smatrati isporukom robe uz naknadu:

[…]

c) uz iznimku slučajeva iz članka 19., kada porezni obveznik ili njegovi sljednici zadržavaju robu kada on prestaje provoditi oporezivu gospodarsku aktivnost, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinu stjecanju […]."

7. Navedeni članak 19. Direktive o PDV-u sadrži pravilo za „prijenos, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezina dijela".

8. U svojem članku 168. Direktiva o PDV-u poreznom obvezniku daje pravo na odbitak:

„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 […], koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]"

9. U člancima 184. do 192. Direktive o PDV-u uređeni su „Ispravci odbitaka". Članak 185. stavak 1. propisuje:

„(1) Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka […]"

10. Članak 187. Direktive o PDV-u dodatno propisuje:

„(1) Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

[…]

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

3 — Ranije, do 31. prosinca 2006., bila je primjenjiva Šesta direktiva 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 porezna osnovica (SL L 145, str. 1.). Direktiva o PDV-u u bitnome uvodi samo jednu izmjenu u odnosu na Šestu direktivu (vidjeti uvodnu izjavu 3. Direktive o PDV-u). Stoga u predmetnom slučaju također treba uzeti u obzir pravnu praksu koja se odnosi na odgovarajuće odredbe Šeste Direktive.

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."

B – *Nacionalno pravo*

11. Poljskim zakonom od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge (konsolidirana verzija Dz. U. 2011., br. 177, Pos. 1054., s izmjenama) uređeno je oporezivanje porezom na dodanu vrijednost u Republici Poljskoj. U članku 14. tog zakona stoji:

„1. Roba iz vlastite proizvodnje podliježe porezu […], ako

[…]

2) porezni obveznik iz članka 15., koji je fizička osoba […], prestane s obavljanjem oporezivih djelatnosti.

[…]

4. Stavci 1. i 3. primjenjivat će se na robu u odnosu na koju je postojalo pravo na odbitak.

5. U slučajevima navedenim u stavcima 1. i 3. porezni obveznici su obvezni, na dan […] prekida obavljanja oporezivih djelatnosti provesti fizičku inventuru robe […]. Porezni obveznici su obvezni poreznoj prijavi priložiti informacije o provedenoj fizičkoj inventuri […].

[…]"

12. Za ispravak odbitka poljski zakon u članku 91. stavku 2. u odnosu na nekretnine predviđa razdoblje od deset godina.

III – Glavni postupak

13. Predmet glavnog postupka je pitanje o tumačenju prava o porezu na dodanu vrijednost koje je J. Mateusiak 2013. postavio poljskoj poreznoj upravi.

14. J. Mateusiak je u razdoblju od 1997. do 1999. izgradio stambenu i poslovnu zgradu. Nju je od početka djelomično koristio u privatne svrhe, a djelomično za obavljanje djelatnosti javnog bilježnika. On je koristio pravo na odbitak samo za usluge koje je koristio za izgradnju dijela zgrade koji se koristio u poslovne svrhe.

15. J. Mateusiak je sada uputio pitanje poljskoj poreznoj upravi, podliježe li porezu na dodanu vrijednost dio zgrade koji je koristio u poslovne svrhe u slučaju da on prestane obavljati svoju javnobilježničku djelatnost. On smatra da takvo oporezivanje više nije moguće nakon isteka razdoblja za ispravak odbitka u odnosu na zgradu. Poljska porezna uprava se s time nije mogla složiti. Stoga je J. Mateusiak podnio tužbu.

IV – Postupak pred Sudom

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) pred kojim se vodi postupak smatrao je odlučujućim za rješavanje spora pravo Unije te je Sudu 19. svibnja 2015. sukladno članku 267. UFEU-a postavio sljedeće pitanje:

Treba li članak 18. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da osnovna sredstva poreznog obveznika – ako je porezni obveznik odbio PDV za njihovo stjecanje nakon isteka razdoblja ispravka određenog člankom 187. Direktive u slučaju kada on prestane provoditi aktivnost – ne podliježu oporezivanju te ne moraju biti upisana u likvidacijsku bilancu ako je isteklo zakonom određeno razdoblje za ispravak pretporeza za njihovo stjecanje, a koje se određuje prema njihovoj procijenjenoj upotrebi u poduzeću poreznog obveznika ili na način da osnovna sredstva u slučaju kada porezni obveznik prestane provoditi gospodarsku aktivnost podliježu oporezivanju neovisno o razdoblju ispravka?

17. O ovom su se pitanju u rujnu 2015. Sudu očitovali J. Mateusiak, Helenska Republika, Republika Poljska i Europska komisija.

V – Pravna ocjena

18. Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li se članak 18. točku (c) Direktive o PDV-u primjenjivati i na robu koja predstavlja kapitalna dobra u smislu članka 187. i u odnosu na koju je razdoblje iz stavka 1. te odredbe već isteklo, tako da više nije moguć ispravak odbitka.

19. Smatram da na ovo pitanje treba potvrdno odgovoriti. Istek razdoblja za ispravak u odnosu na robu sukladno članku 187. stavku 1. Direktive o PDV-u nema utjecaja na oporezivanje te robe sukladno članku 18. točki (c).

20. Tekst članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u ne sadrži ni vremensko ograničenje za oporezivanje niti se odnosi na članak 187. To vrijedi tim više jer članak 168.a stavak 1. podstavak 2. Direktive o PDV-u za oporezivanje uporabe zemljišta u privatne svrhe sukladno članku 26. izričito upućuje na odredbe članaka 184. do 192.

21. Uostalom, kao što ću pokazati u nastavku, nema razloga za odgovarajuću primjenu članka 187. u okviru članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u.

1. Zajednička obilježja regulatornih sustava

22. Istina je da postoje određena zajednička obilježja pravila o ispravku odbitka, kojima pripada članak 187. Direktive o PDV-u, i odredbi o oporezivanju korištenja robe u privatne svrhe, među koje treba svrstati članak 18. točku (c).

23. Oba regulatorna sustava naime trebaju spriječiti mogućnost poreznog obveznika da koristi robu na temelju već odobrenog odbitka neopterećenu porezom na dodanu vrijednost, iako kasniji način korištenja uopće ne daje pravo na odbitak. Sukladno sudskoj praksi, porezni obveznik tako ne bi trebao steći neopravdanu prednost u odnosu na krajnjeg potrošača, te se treba očuvati veza između odbitka i naplate poreza na dodanu vrijednost pomoću oba regulatorna sustava [4].

4 — Vidjeti presudu Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, t. 35. i 36.); vidjeti također Prijedlog Šeste Direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (KOM[73] 950 *final*), str. 7. s obzirom na članak 5. stavak 3. u kojem se oba sustava na određen način smatraju zamjenjivima.

24. Odredbe o ispravku odbitka u članku 184. i sljedećim člancima Direktive o PDV-u u tom smislu započinju neposredno s odbitkom. Odbitak se sukladno članku 167. u vezi s člankom 63. Direktive o PDV-u redovno odobrava već u trenutku stjecanja robe, na temelju njezina *predviđenog* korištenja. Koja korištenja omogućuju pravo na odbitak propisuju članci 168. i 169. Direktive o PDV-u. Uobičajena je pretpostavka da porezni obveznik stečenu robu koristi za obavljanje oporezivih transakcija. Sukladno sudskoj praksi, propisi o ispravku trebaju povećati točnost odbitaka, na način da se nakon trenutka stjecanja robe nadzire u kojoj je mjeri porezni obveznik *zaista* koristi u svrhe na temelju kojih postoji pravo na odbitak [5]. Kod kapitalnih dobara razdoblje za taj nadzor iznosi sukladno članku 187. stavku 1. Direktive o PDV-u između pet i dvadeset godina.

25. Suprotno tomu, odredbe o oporezivanju korištenja robe u privatne svrhe ne započinju s pravom na odbitak, nego podvrgavaju – a da ne dovode u pitanje jednom odobren odbitak – privatno korištenje porezu na dodanu vrijednost. Pri tome članak 26. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u obuhvaća privatno korištenje robe koja se i dalje nalazi u poslovnoj imovini [6], dok se oporezivi događaji iz članka 16. i članka 18. točke (c) odnose na prijelaz robe iz poslovne u privatnu imovinu poreznog obveznika. U tekućem poslovanju takvi se prijelazi nužno oporezuju kao korištenje, sukladno članku 16. Direktive o PDV-u. Članak 18. točka (c) Direktive o PDV-u povrh toga državama članicama daje mogućnost oporezivanja prijelaza robe iz poslovne u privatnu imovinu do kojeg dolazi s prestankom gospodarske djelatnosti [7].

2. Razlike regulatornih sustava

26. Oba regulatorna sustava – ispravak odbitka i oporezivanje korištenja u privatne svrhe – teže sličnim ciljevima ali na različite načine. Naime, iako je Sud objema sustavima pripisao jednak ekonomski učinak [8], ni njihove pretpostavke ni posljedice nisu jednake.

27. S jedne strane, kao što sam već pobliže iznijela, odredbe o oporezivanju korištenja u privatne svrhe u odnosu na ispravak odbitka predstavljaju posebnije odredbe [9].

28. S druge strane, ispravak odbitka je korektivni propis koji se odnosi na prošlost, dok oporezivanje korištenja u privatne svrhe obuhvaća i promjene u vrijednosti poslovne imovine između stjecanja robe i početka privatnog korištenja. Naime, u skladu s člankom 74. Direktive o PDV-u, porezna osnovica u slučaju korištenja (članak 16.) i prestanka djelatnosti (članak 18. točka (c)) jest vrijednost robe u trenutku korištenja [10] odnosno prestanka djelatnosti [11].

5 — Vidjeti u tom smislu presude Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 57.), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, t. 31.), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, t. 34.) i FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 50.); vidjeti u tom smislu moje mišljenje u predmetu TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, t. 27. i 28.).

6 — Odnedavno se primjenjuje iznimka za izmijenjeno korištenje u privatne svrhe nepokretne imovine koja je od početka u mješovitoj uporabi sukladno članku 168.a stavku 1. podstavku 2. Direktive o PDV-u, koja je uvedena člankom 1. točkom 12. Direktive vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. o izmjeni pojedinih odredaba Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.).

7 — Budući da je Republika Poljska koristila mogućnost iz članka 18. točke (c) Direktive o PDV-u, u predmetnom slučaju nije potrebno razmatrati pitanje, obuhvaća li članak 16. trotz jener gesonderten Bestimmung također korištenja u slučaju prestanka djelatnosti, vidjeti u tom smislu presudu Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 87.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika Jacobsa u povezanim predmetima Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2000:700, t. 83.).

8 — Presuda Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 30.)

9 — Vidjeti moje mišljenje u predmetu van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, t. 27.).

10 — Presuda Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 80.)

11 — Presuda Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, t. 33.)

29. Ovo je objašnjeno svrhom oporezivanja u ovim slučajevima, koja nadilazi cilj ispravka odbitka. U skladu sa sudskom praksom, oporezivanje sukladno članku 16. Direktive o PDV-u trebalo bi osigurati jednako postupanje u odnosu na poreznog obveznika koji robu među ostalim koristi u privatne svrhe, i krajnjeg potrošača, koji stekne robu iste vrste [12]. Slično je Sud odlučio s obzirom na članak 18. točku (c) Direktive o PDV-u: Oporezivanjem se nastoji spriječiti izostanak oporezivanja konačne potrošnje robe nakon prestanka oporezive djelatnosti [13]. Na taj način porezni obveznik koji iz svoje poslovne imovine primi robu za privatno korištenje, treba na jednak način snositi porez na dodanu vrijednost, kao da je takvu robu stekao od drugog poreznog obveznika. Isporuka od strane treće osobe i isporuka samom sebi su na taj način izjednačene.

3. Usporedna primjena regulatornih sustava

30. Uzimajući u obzir te razlike, oba sustava stoga treba – kao što je Sud već naveo [14] – primjenjivati usporedno i neovisno jedan o drugome.

31. Ipak – kao što je već ispravno istaknula nezavisna odvjetnica Stix-Hackl [15] – postoji određena potreba za usklađivanjem oba sustava, kako bi se očuvalo načelo porezne neutralnosti. Sukladno tom načelu među ostalim treba izbjegavati dvostruko oporezivanje [16].

32. Iz toga na primjer proizlazi, da ispravak odbitka u slučaju radova na robi dolazi u obzir samo ako ti radovi nisu već porezno obuhvaćeni u okviru oporezivanja korištenja robe [17]. Inače bi porezni obveznik dva puta snosio porez na dodanu vrijednost. Isto vrijedi i u obrnutom smjeru: Roba se smije oporezivati samo ako njezino stjecanje i korištenje također daju pravo na odbitak [18].

33. Međutim, u predmetnom slučaju načelo porezne neutralnosti ne zahtijeva da je oporezivanje u skladu s člankom 18. točkom (c) dopušteno samo u vremenskom razdoblju za ispravak iz članka 187. stavka 1. Direktive o PDV-u. Naime nema naznake da je riječ o dvostrukom oporezivanju.

34. Do oporezivanja u skladu s člankom 18. točkom (c) Direktive o PDV-u u skladu s tekstom te odredbe može doći samo ako je pri stjecanju robe priznato pravo odbitka. Ona je stoga dio poslovne imovine oslobođen od bilo kakvog oporezivanja. Ali, u slučaju da roba kod prestanka djelatnosti još ima preostalu vrijednost, ona još nije potrošena u okviru gospodarske djelatnosti, tako da njezino naknadno privatno korištenje treba – prvi put – oporezovati, ukoliko ne dođe do izuzeća [19].

35. Nadalje, tu je načelno riječ o istom poreznom tretmanu do kojeg bi nedvojbeno došlo sukladno članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, da je J. Mateusiak u istom trenutku prodao zgradu. Posljedično, oporezivanje u skladu s člankom 18. točkom (c) Direktive o PDV-u, koje je neovisno o isteku razdoblja za ispravak iz članka 187. stavka 1., također osigurava neutralnost sustava poreza na dodanu vrijednost na način da nema utjecaja na poslove odluke poreznog obveznika.

12 — Vidjeti među ostalim presude de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, t. 15.), Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 56.) i BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 23.).

13 — Presuda Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, t. 27.)

14 — Presuda Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 29.); vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika Jacobsa u predmetu Charles i Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, t. 54.).

15 — Mišljenje nezavisne odvjetnice Stix-Hackl u predmetu Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, t. 26.)

16 — Presuda Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 76.) i NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 40.)

17 — Presuda Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 95.)

18 — Presuda Fischer und Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 74. do 76.); vidjeti također u pogledu porezne osnovice u sadašnjem članku 74. Direktive o PDV-u presudu Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, t. 42.).

19 — U predmetnom slučaju treba uzeti u obzir članak 135. stavak 1. točku (j) Direktive o PDV-u.

VI – Zaključak

36. Stoga predlažem Sudu da na pitanje Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori kako slijedi:

Članak 18. točka (c) Direktive 2006/112/EZ treba se primjenjivati i na robu u odnosu na koju je sukladno članku 187. stavku 1. te direktive u trenutku prestanka gospodarske djelatnosti već isteklo razdoblje za ispravak odbitka.