Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE SUDA (osmo vijeće)

18. svibnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 99. Poslovnika Suda – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza plaćenog tijekom faze izgradnje građevine – Sustav dobrovoljne porezne obveze – Odustajanje od prvotno planirane djelatnosti – Ispravak odbitka pretporeza – Odgovor na prethodno pitanje koji jasno proizlazi iz sudske prakse"

U predmetu C-248/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 19. svibnja 2020., koju je Sud zaprimio 9. lipnja 2020., u postupku

Skatteverket

protiv

Skellefteå Industrihus AB,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Wahl, predsjednik vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

Rješenje

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 137., 168., 184. do 187., 189. i 192. 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).

* Jezik postupka: švedski

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i društva Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB u vezi s njegovom obvezom ispravka odbitka ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) nakon odustajanja od projekta ulaganja u nekretnine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti."

4 Članak 135. stavak 1. te direktive predviđa:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine."

5 Člankom 137. navedene direktive određuje se:

„1. Države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljedeće transakcije:

[…]

(b) isporuku objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

(c) isporuku neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.;

(d) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Države članice dužne su utvrditi detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1.

Države članice mogu ograničiti opseg tog prava izbora."

6 U skladu s člankom 168. te direktive:

„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 roba ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu."

7 Članak 184. Direktive o PDV-u propisuje:

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

8 Članak 185. te direktive propisuje:

„1. 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.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak."

9 Članak 186. navedene direktive glasi:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185."

10 Članak 187. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„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."

11 U skladu s člankom 188. Direktive o PDV-u:

„1. Kod isporuke kapitalnih dobara u razdoblju ispravka smatra se kao da ih je porezni obveznik koristio za ekonomsku djelatnost do kraja razdoblja ispravka.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u cijelosti oporezovana kad je oporezovana isporuka kapitalnih dobara.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u potpunosti izuzeta u slučajevima kad je izuzeta isporuka kapitalnih dobara.

2. Ispravak iz stavka 1. provodi se samo jedanput za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Međutim, ako je isporuka kapitalnih dobara izuzeta, države članice mogu odrediti da ispravak nije potreban ako je kupac porezni obveznik koji koristi dotična kapitalna dobra isključivo za transakcije kod kojih ima pravo na odbitak PDV-a."

12 Članak 189. te direktive propisuje:

„Za potrebe primjene članaka 187. i 188., države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

(a) odrediti pojam kapitalnih dobara;

(b) navesti iznos PDV-a koji se uzima u obzir za ispravak;

(c) donijeti sve potrebne mjere kako bi [se] osiguralo da ispravak ne dovede do bilo kakvih neopravdanih prednosti;

(d) dopustiti upravna pojednostavljenja."

13 Člankom 190. navedene direktive određuje se:

„Za potrebe članaka 187., 188., 189. i 191. države članice kapitalnim dobrima mogu smatrati one usluge koje imaju značajke slične onima koje se obično pripisuju kapitalnim dobrima."

14 Članak 191. Direktive o PDV-u propisuje:

„Ako je praktičan učinak primjene članaka 187. i 188. u državi članici neznatan, potonja nakon konzultiranja Odbora za PDV može odustati od primjene tih odredaba pri čemu poštuje ukupan učinak PDV-a u danoj državi članici te potrebu za administrativnim pojednostavljenjima, pod uvjetom da pri tom ne dođe do narušavanja konkurencije."

15 Članak 192. te direktive glasi:

„Ako porezni obveznik pređe s uobičajenog načina oporezivanja na posebni program ili obrnuto, države članice mogu donijeti potrebne mjere kako bi osigurale da porezni obveznik zbog toga nema neopravdane koristi ili neopravdane štete."

Švedsko pravo

16 U skladu s člankom 2. poglavlja 3. Mervärdesskattelaga (1994:200) [(Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (1994:200)] od 30. ožujka 1994. (SFS 1994., br. 200), u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), iznajmljivanje nekretnina načelno je izuzeto od plaćanja PDV-a. Međutim, vlasnik nekretnine koji je iznajmljuje u cijelosti ili djelomično najmoprimcu za trajno korištenje u svrhu obavljanja oporezive djelatnosti može odabrati oporezivanje primjenom članka 3. poglavlja 3. i članka 1. poglavlja 9. Zakona o PDV-u.

17 Ako je oporezivanje načelno moguće odabrati tek nakon dovršetka nekretnine i početka iznajmljivanja, iz članka 3. stavka 3. točke 3. poglavlja 3. i članka 2. poglavlja 9. Zakona o PDV-u ipak proizlazi da vlasnik nekretnine može odabrati oporezivanje tijekom faze izgradnje nekretnine, među ostalim pod uvjetom da objekt namjerava iznajmiti odmah nakon njegova dovršetka.

18 Na temelju članka 6. stavka 2. poglavlja 9. tog zakona, porezna uprava tijekom izgradnje nekretnine, prije samog početka iznajmljivanja, može okončati dobrovoljnu poreznu obvezu ako se pokaže da uvjeti u vezi s tim sustavom više nisu ispunjeni.

19 Poglavlje 8. i poglavlje 8.a Zakona o PDV-u sadržavaju odredbe koje se odnose na pravo na odbitak PDV-a plaćenog na ulazne transakcije i na odbitke.

20 Na temelju članka 3. poglavlja 8. i članka 8. poglavlja 9. tog zakona, vlasnik nekretnine koji je odabrao oporezivanje ima pravo na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanja u vezi s njegovom djelatnosti. Odbitak se može provesti u obliku dobrovoljne porezne obveze tijekom faze izgradnje, retroaktivnog odbitka ili ispravka.

21 Iz članka 4. sadržanog u poglavlju 8.a navedenog zakona proizlazi da ispravak odbitaka načelno treba provesti u slučaju promjene u uporabi kapitalnog dobra – čije je stjecanje u potpunosti ili djelomično dovelo do nastanka prava na odbitak pretporeza – na način da dolazi do smanjenja prava na odbitak. Također treba provesti ispravak odbitaka u obrnutoj situaciji, odnosno u slučaju da kupnja nije omogućila pravo na odbitak ili ga je omogućila samo djelomično te da se nakon promjene u uporabi utvrdi pravo na odbitak ili se iznos odbitka poveća.

22 U skladu s člankom 6. poglavlja 8.a tog zakona, odbitak se može provesti samo u slučaju promjene u uporabi ili prijenosa kapitalnog dobra u određenom roku (razdoblje ispravka). Za nekretnine taj rok iznosi deset godina.

23 Članak 11. poglavlja 9. Zakona o PDV-u sadržava posebne odredbe koje se odnose na ispravak u slučaju prestanka dobrovoljne porezne obveze tijekom faze izgradnje, prije početka oporezivog iznajmljivanja. Ispravak stoga treba provesti samo jednom za cijelo razdoblje ispravka koje treba proteći. Osim toga, pretporez koji se odnosi na razdoblje između odluke kojom se odobrava dobrovoljna porezna obveza i njezina okončanja treba platiti državi, zajedno s kamatama. Te odredbe dovode do toga da svaki odbijeni pretporez treba odmah vratiti, uvećan za kamate.

Glavni postupak i prethodno pitanje

24 Skellefteå Industrihus, društvo osnovano u skladu sa švedskim pravom, planirajući izgradnju nekretnine s uredima koja će biti namijenjena iznajmljivanju na zemljištu u njegovu vlasništvu, prilikom njezine izgradnje zatražilo je i ostvarilo pravo na oporezivanje u okviru sustava dobrovoljne porezne obveze od studenoga 2012. Ono je zatim provelo odbitak pretporeza plaćenog na obavljenu kupnju, osobito u pogledu arhitektonskih usluga za planiranu nekretninu, u iznosu od 966 508 švedskih kruna (SEK) (oko 95 400 eura). Nakon najave jednog od potencijalnih budućih najmoprimaca da više nije zainteresiran za unajmljivanje poslovnog prostora u predmetnoj nekretnini, ponovni izračun troškova pokazao je da projekt nije financijski isplativ. Tuženik u glavnom postupku je u rujnu 2013. stoga odlučio odustati od projekta, što je dovelo do prestanka primjene sustava dobrovoljne porezne obveze.

25 Društvo Skellefteå Industrihus Aktiebolag je u prosincu 2013. vratilo cjelokupan iznos PDV-a odbijenog tijekom razdoblja u kojem se primjenjivao sustav dobrovoljne porezne obveze. Međutim, tri godine poslije, smatrajući da obveza povrata odbijenog pretporeza nije u skladu s Direktivom o PDV-u, zatražilo je ponovno prihvaćanje odbitka pretporeza.

26 Budući da je porezna uprava odbila taj zahtjev, društvo Skellefteå Industrihus Aktiebolag podnijelo je tužbu Förvaltningsrättenu i Umeå (Upravni sud u Umei, Švedska), koji ju je prihvatio zbog toga što mjerodavno nacionalno zakonodavstvo nije bilo u skladu s pravom Unije. Porezna uprava je posljedično isplatila društvu Skellefteå Industrihus Aktiebolag iznos PDV-a koji je ono prvotno vratilo.

27 Budući da je žalba porezne uprave odbijena, ona je podnijela žalbu sudu koji je uputio zahtjev tražeći da on naloži društvu Skellefteå Industrihus ponovno plaćanje odbijenog pretporeza.

28 Sud koji je uputio zahtjev najprije navodi da u ovom slučaju nije bilo zlouporabe ili prijevare i da stjecanja nisu poslužila za provedbu izuzetih transakcija. Tako se spor iz glavnog postupka odnosi samo na pitanje usklađenosti članka 11. poglavlja 9. Zakona o PDV-u s Direktivom o PDV-u u slučaju da dođe do prestanka porezne obveze zbog odustajanja od projekta izgradnje građevine prije njezina dovršetka i u slučaju da stoga nijedna transakcija iznajmljivanja nije provedena.

29 On zatim navodi da u Direktivi o PDV-u nema odredbi koje su izravno istovjetne članku 11. poglavlja 9. Zakona o PDV-u i da stoga treba odrediti jesu li, kao što to tvrdi porezna uprava, te odredbe doista u okviru margine prosudbe koja je državama članicama povjerena na temelju članka 137. navedene direktive za određivanje sustava dobrovoljne porezne obveze koji se primjenjuje na iznajmljivanje nekretnina. Međutim, odgovor na to pitanje ne proizlazi iz sudske prakse Suda, a osobito ne iz presuda od 12. siječnja 2006. Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) i od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Sud koji je uputio zahtjev naposljetku navodi da bi, u slučaju da Sud smatra da propis o kojem je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćen marginom prosudbe priznatom državama članicama, valjalo ispitati mogu li te odredbe ipak biti prihvaćene s obzirom na pravila Direktive o PDV-u o ispravku odbitaka. Sud koji je uputio zahtjev smatra da, također što se tiče tog pitanja, sudska praksa Suda, osobito njegova presuda od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), ne daje odgovor na to pitanje.

31 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li u skladu s Direktivom [o PDV-u], osobito njezinim člancima 137., 168., 184. do 187., 189. i 192., to što vlasnik nekretnine kojem je odobrena primjena sustava dobrovoljne porezne obveze prilikom izgradnje građevine i koji je odbio pretporez na stjecanja koja se odnose na taj građevinski projekt mora bez odgađanja vratiti cijeli iznos pretporeza, zajedno s kamatama, zbog toga što je oporezivanje prestalo obustavom građevinskog projekta prije nego što je građevina dovršena i stoga prije bilo kakvog iznajmljivanja?”

O prethodnom pitanju

32 Na temelju članka 99. svojeg Poslovnika, Sud može, osobito kad se odgovor na prethodno pitanje može jasno izvesti iz sudske prakse ili kad odgovor na takvo pitanje ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.

33 U ovom predmetu valja primijeniti tu odredbu.

34 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 137., 168., 184. do 187., 189. i 192. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa obvezu vlasnika nekretnine kojem je dopuštena primjena sustava dobrovoljne porezne obveze prilikom izgradnje građevine koju je trebao iznajmljivati i koji je odbio pretporez plaćen na stjecanja u svrhu provedbe tog građevinskog projekta da odmah vrati cjelokupan iznos tog PDV-a, uvećan za kamate, zbog toga što se odustalo od predviđenog projekta koji je doveo do nastanka prava na odbitak a da nije provedena oporezovana transakcija ili koje u takvoj situaciji predviđa obvezu ispravka pretporeza.

35 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja utvrditi da se činjenice iz kojih proizlazi predmet iz glavnog postupka odnose na situaciju u kojoj ne postoje oporezovane transakcije, a ne na situaciju okončanja oporezivanja. Naime, s obzirom na to da je na temelju članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u „porezni obveznik" svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 26. i navedenu sudsku praksu), oporezivanje PDV-om ne prestaje automatski u trenutku u kojem porezni obveznik odluči odustati od prethodno planirane djelatnosti.

36 Kad je riječ o tome mogu li države članice, prilikom izvršavanja margine prosudbe koja im je dodijeljena člankom 137. Direktive o PDV-u, predvidjeti pravilo u skladu s kojim se pravo na odbitak odobreno nakon korištenja pravom izbora predviđenim tim člankom može retroaktivno opozvati ako se odustalo od planirane gospodarske djelatnosti, valja podsjetiti na to da u skladu sa sudskom praksom Suda stjecanje robe ili usluga poreznog obveznika koji djeluje u tom svojstvu određuje primjenu sustava PDV-a i prema tome mehanizma odbitka. Stvarna ili namjeravana uporaba robe ili 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 (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 33. i navedena sudska praksa).

37 Sud je također u više navrata presudio da pravo na odbitak jednom kad se ostvari načelno ostaje stečeno, čak i ako poslije planirana gospodarska djelatnost nije izvršena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 20. i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.) ili ako porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji nije upotrijebio navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 34. i navedena sudska praksa).

38 Svako drugo tumačenje Direktive o PDV-u bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poduzetnika. Naime, 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 među tim poduzetnicima jer bi konačno prihvaćanje odbitaka ovisilo o tome dovode li takva ulaganja do oporezovanih transakcija (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 36. i navedena sudska praksa).

39 Usto, iz sudske prakse proizlazi da iako članak 137. stavak 2. Direktive o PDV-u državama članicama ostavlja široku diskrecijsku ovlast koja im omogućuje utvrđivanje pravila za korištenje pravom izbora ili čak njegovo ukidanje, 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 (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 48. i navedena sudska praksa). Naime, ograničenje odbitaka PDV-a vezano uz oporezive transakcije, nakon korištenja pravom izbora, ne odnosi se na „opseg" prava izbora koje države članice mogu ograničiti na temelju članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego na posljedice korištenja tim pravom (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 49. i navedena sudska praksa).

40 Prema tome, iako države članice mogu odrediti uvjete i pravila koja im omogućuju provedbu prava izbora, one ne smiju ugroziti sâmo pravo na odbitak i moraju poštovati ciljeve i opća načela Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, t. 24.; od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 31. i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 45. i 46.).

41 Iz toga slijedi da članak 137. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi odredba nacionalnog zakonodavstva poput članka 11. poglavlja 9. Zakona o PDV-u, koji *de facto* predviđa opoziv prava na odbitak plaćenog pretporeza, pri čemu je to pravo bilo odobreno poreznom obvezniku u okviru izvršenja njegova prava izbora.

42 Kad je riječ o pitanju kako načelo istaknuto u presudi od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), u skladu s kojim se pravo na odbitak stječe i ako dođe do prestanka djelatnosti prije provedbe oporezivih transakcija, treba primjenjivati s pravilima Direktive o PDV-u o ispravku odbitaka i osobito može li se odredba poput članka 11. poglavlja 9. Zakona o PDV-u ipak prihvatiti s obzirom na ta pravila, valja podsjetiti na to da je Sud, s jedne strane, presudio da je mehanizam ispravka predviđen u člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava odbitka PDV-a uspostavljenog tom direktivom i njegov je cilj uspostaviti bliski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja predmetne robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (vidjeti u tom smislu presude od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 20. i od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 26.). On je, s druge strane, pojasnio da 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 (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 21. i navedena sudska praksa).

43 Usto, člankom 184. Direktive o PDV-u nastanak obveze odbitka definira se na najširi mogući način jer se „[p]očetni odbitak […] ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”. Ta formulacija *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju neosnovano provedenog odbitka s obzirom na to da se općenit doseg obveze ispravka potvrđuje izričitim navođenjem iznimaka predviđenih u članku 185. stavku 2. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 30. i 31.).

44 Osim toga, kad porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija, za utvrđenje postojanja „promjena” u smislu članka 185. Direktive o PDV-u nije dovoljno smatrati da je nekretnina nakon raskida ugovora o najmu koji je u pogledu nje sklopljen ostala prazna, čak i ako se dokaže da porezni obveznik i dalje ima namjeru upotrebljavati je radi oporezive djelatnosti i u tom pogledu poduzima potrebne radnje jer bi to značilo ograničiti pravo na odbitak odredbama primjenjivima na ispravke (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 43. i navedena sudska praksa).

45 Tako dolazi do prekida uskog i izravnog odnosa, u smislu sudske prakse navedene u točki 42. ovog rješenja, koji mora postojati između prava na odbitak ulaznog PDV-a i provedbe predviđenih oporezovanih transakcija ako porezni obveznik više ne namjerava koristiti predmetnu robu i usluge za obavljanje izlazno oporezivih transakcija ili ih koristi za obavljanje izuzetih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 44.).

46 Posljedično, ako, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku odgovora onoj opisanoj u prethodnoj točki, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, treba doći do primjene mehanizma ispravka predviđenog u člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u.

47 Kad je konkretnije riječ o članku 187. Direktive o PDV-u, Sud je presudio da ta odredba ne uređuje pravila ispravka koja treba primijeniti ako je u samom trenutku prve uporabe kapitalnog dobra pravo na odbitak veće ili manje od prvotno provedenog odbitka (presuda od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 43.). Uostalom, utvrđivanje pravila koja se odnose na ispravak početnog odbitka na dan prve uporabe predmetnog kapitalnog dobra, ako se, s obzirom na stvarnu uporabu tog dobra, na taj dan pokaže da je navedeni odbitak bio viši od onoga na koji je

porezni obveznik imao pravo, nije obuhvaćeno člankom 187. Direktive o PDV-u, nego pravilima primjene članaka 184. i 185. te direktive koja su države članice dužne utvrditi na temelju njezina članka 186. (presuda od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 48.).

48 U ovom slučaju, s obzirom na to da nije došlo do „prve upotrebe" ili „stvarne upotrebe" stečene robe ili usluga, valja zaključiti da pravila koja se odnose na ispravak prvotnog odbitka PDV-a predviđen švedskim pravom nisu obuhvaćena člankom 187. Direktive o PDV-u i stoga nisu, protivno mišljenju suda koji je uputio zahtjev, protivna toj odredbi.

49 Isti se zaključak nameće u pogledu članka 192. Zakona o PDV-u jer iz teksta te odredbe jasno proizlazi da ona državama članicama daje pravo izbora da „don[esu] potrebne mjere kako bi osigurale da porezni obveznik zbog toga nema neopravdane koristi ili neopravdane štete."

50 S obzirom na sva ta razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članke 137., 168., 184. do 187., 189. i 192. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa obvezu vlasnika nekretnine kojem je odobrena primjena sustava dobrovoljne porezne obveze prilikom izgradnje građevine koju je trebao iznajmljivati i koji je odbio pretporez plaćen na stjecanja u svrhu tog građevinskog projekta da odmah vrati cjelokupan iznos tog poreza, eventualno uvećan za kamate, zbog toga što planirani projekt koji je omogućio nastanak prava na odbitak nije doveo do provedbe nijedne oporezive transakcije, ali im se ne protivi nacionalni propis koji u takvoj situaciji predviđa obvezu ispravka pretporeza.

Troškovi

51 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.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članke 137., 168., 184. do 187., 189. i 192. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa obvezu vlasnika nekretnine kojem je odobreno korištenje sustavom dobrovoljne porezne obveze prilikom izgradnje građevine koju je trebao iznajmljivati i koji je odbio porez na dodanu vrijednost (PDV) u obliku pretporeza plaćen na stjecanja u svrhu tog građevinskog projekta da odmah vrati cjelokupan iznos tog poreza, eventualno uvećan za kamate, zbog toga što planirani projekt koji je omogućio nastanak prava na odbitak nije doveo do provedbe nijedne oporezive transakcije, ali im se ne protivi nacionalni propis koji u takvoj situaciji predviđa obvezu ispravka poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) u obliku pretporeza.

Potpisi