Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

26. studenoga 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Nacionalni propis koji predviđa ispravak odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) poreznog obveznika različitog od onog koji je prvotno proveo odbitak – Prodaja nekretnine fizičkim osobama društva koje je predmetnu nekretninu iznajmljivalo kao i prethodno društvo vlasnik – Prestanak porezne obveze PDV-a zbog prodaje nekretnine fizičkim osobama”

U predmetu C-787/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 3. prosinca 2018., koju je Sud zaprimio 17. prosinca 2018., u postupku

Skatteverket

protiv

Sögård Fastigheter AB,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Kumin (izvjestitelj), predsjednik vijeća, T. von Danwitz i P. G. Xuereb, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Skatteverket, T. Johansson, u svojstvu agenta,

– za Sögård Fastigheter AB, C. Rosén, glavni direktor,

– za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen i G. Tolstoy, u svojstvu agenata,

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

* Jezik postupka: švedski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 19., 188. i 189. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i društva Sögård Fastigheter AB u vezi s ispravkom odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) što ga je prije proveo drugi porezni obveznik.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 12. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u:

„Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi […]

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;”

4 Članak 19. prvi stavak te direktive propisuje da:„[d]ržave članice mogu smatrati da prijenos, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezinog dijela, ne čini isporuku robe i da primatelja smatra slijednikom prenositelja.”

5 Članak 135. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

[…]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.”

6 U skladu s člankom 137. Direktive o PDV-u:

„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.;

[…]

(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.”

7 Članak 168. točka (a) te direktive propisuje:

„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”.

8 Članak 184. navedene direktive glasi:

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

9 U skladu s člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„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.”

10 Članak 186. te direktive predviđa da: „[d]ržave članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”

11 Članak 187. navedene direktive 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.”

12 Članak 188. Direktive o PDV-u propisuje:

„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."

13 U skladu s člankom 189. Direktive o PDV-u:

„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."

14 Člankom 193. navedene direktive određuje se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba."

Švedsko pravo

Odredbe o obveznoj i dobrovoljnoj poreznoj obvezi

15 U skladu s člankom 2. poglavlja 3. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon 1994:200 o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), transakcije povezane s prodajom i iznajmljivanjem nekretnina izuzete su od PDV-a uz određena ograničenja.

16 Vlasnik nekretnine koji, na stalnoj osnovi i u svrhu aktivnosti koja podrazumijeva poreznu obvezu, iznajmljuje cijeli ili dio objekta koji čini nekretninu ipak može odabrati da se to iznajmljivanje oporezuje PDV-om u skladu s člankom 3. poglavlja 3. i člankom 1. poglavlja 9. navedenog zakona.

17 U slučaju prodaje navedene nekretnine članak 5. poglavlja 9. Zakona o PDV-u predviđa da dobrovoljna porezna obveza prelazi na novog vlasnika od dana ulaska u posjed i da on preuzima položaj prijašnjeg vlasnika u pogledu svih prava i obveza prema zakonu.

18 U skladu s člankom 6. poglavlja 9. Zakona o PDV-u, porezna uprava mora utvrditi prestanak dobrovoljne porezne obveze u odnosu na iznajmljivanje prilikom ulaska u posjed ako prijašnji i novi vlasnik zajedno prethodno podnesu zahtjev u tom smislu. Dobrovoljna obveza osim toga prestaje kad vlasnik nekretnine promijeni svrhu u koju se nekretnina rabi u onu koja nije oporezivo iznajmljivanje, kad se nekretnina više ne može iznajmljivati zbog požara ili drugih razloga na koje vlasnik ne može utjecati, ili zbog njezina rušenja.

Odredbe o odbicima PDV-a i ispravcima odbitaka

19 U skladu s člankom 6. poglavlja 8.a Zakona o PDV-u, razdoblje ispravka za nepokretnu imovinu iznosi deset godina.

20 Članci 7. i 8. poglavlja 8.a Zakona o PDV-u propisuju da se u slučaju prijenosa kapitalnog dobra odbitak pretporeza ispravlja samo jedanput. Kako bi se utvrdio iznos tog ispravka, odbitak koji se mora ispraviti raspoređuje se na čitavo razdoblje ispravka, nakon čega se ispravak izvršava na iznosu koji odgovara preostalom razdoblju ispravka.

21 Kada je prodaja kapitalnog dobra izvršena u vezi s prijenosom poslovanja, kupac kapitalnih dobara koji je porezni obveznik treba za svoj račun preuzeti prava i obveze prodavatelja u pogledu ispravaka odbitaka pretporeza kao što to predviđa članak 11. poglavlja 8.a Zakona o PDV-u.

22 U skladu s člankom 12. poglavlja 8.a Zakona o PDV-u, kupac za svoj račun preuzima prava i obveze prodavatelja u vezi s ispravcima i u slučaju prodaje nekretnine koja je iznajmljena uz dobrovoljnu poreznu obvezu, ali samo pod uvjetom da prodavatelj i kupac nisu ugovorili da će prodavatelj izvršiti ispravak i da se ispravak ne temelji na izmjenama do kojih je došlo dok je prodavatelj bio vlasnik.

23 Prodavatelj je u slučaju prodaje kapitalnog dobra za koje kupac mora preuzeti njegova prava i obveze dužan izdati posebni akt, u skladu s člancima 15. i 17. poglavlja 8.a navedenog zakona. Taj akt mora sadržavati informacije, među ostalim, o pretporezu koji se odnosi na prodavateljevo stjecanje kapitalnih dobara ili izgradnju, dogradnju ili prenamjenu nepokretne imovine, o dijelu tog poreza na koji je, nakon mogućih ispravaka, primijenjen odbitak, o vremenu kad su stjecanje i odbitak provedeni i svaku drugu informaciju relevantnu za utvrđivanje porezne obveze i kupčeva prava na odbitak.

Odredbe o prijenosu aktivnosti

24 Članak 25. poglavlja 3. Zakona o PDV-u predviđao je da se prodaja imovine od određene poslovne aktivnosti mora izuzeti od poreza ako se provodi u okviru prijenosa poslovanja, pod uvjetom da kupac može provesti odbitak poreza ili dobiti njegov povrat. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) proveo je usklađeno tumačenje te odredbe s člankom 19. Direktive o PDV-u te je presudio da prijenos poslovanja nije isporuka robe u smislu PDV-a.

Glavni postupak i prethodna pitanja

25 Društvo Sögård Fastigheter steklo je nekretninu 2012. koju je iznajmljivalo u sustavu dobrovoljnog oporezivanja.

26 Prijašnji vlasnik te nekretnine također je bio dobrovoljni porezni obveznik PDV-a te je proveo odbitke pretporeza na trošak ponovnog uređenja objekta, što je zabilježio u dokumentu.

27 Tijekom prodaje stranke nisu sklopile sporazum da će prijašnji vlasnik izvršiti ispravak odbitaka pretporeza PDV-a i nisu zatražile od porezne uprave da ne prenesu dobrovoljnu poreznu obvezu. Društvo Sögård Fastigheter iznajmljivalo je nekretninu, nastavljajući je rabiti za oporezive transakcije.

28 Društvo Sögård Fastigheter je 2013. prodalo nekretninu dvjema fizičkim osobama koje je nisu rabile za oporezive transakcije. Posljedično, dobrovoljna porezna obveza PDV-a je prestala. Porezna uprava je od društva Sögård Fastigheter zatražila da ispravi odbitke pretporeza prijašnjeg vlasnika i plati iznos PDV-a za preostalo razdoblje ispravka.

29 Smatrajući da iz presude od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) proizlazi da ono nije obvezno platiti PDV koji je odbio prijašnji vlasnik, društvo Sögård Fastigheter je protiv te odluke podnijelo tužbu Förvaltningsrättenu (Upravni sud, Švedska) kojom se traži poništenje odluke porezne uprave.

30 Förvaltningsrätten (Upravni sud) odbio je tu tužbu smatrajući da se situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuje od one razmatrane u presudi od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), u kojoj je Sud presudio da se odredbe koje se odnose na ispravak PDV-a trebaju tumačiti na način da im se protivi to da se naplata dugovanih iznosa nakon ispravka odbitka PDV-a provede od poreznog obveznika koji nije onaj koji je proveo taj odbitak.

31 Budući da je Kammarrätten (Žalbeni upravni sud, Švedska) prihvatio žalbu društva Sögård Fastigheter, Porezna uprava podnijela je reviziju protiv presude tog suda pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud) zahtijevajući da presudi da je društvo Sögård Fastigheter obvezno platiti, na temelju ispravka, odbitke PDV-a koje je proveo prijašnji vlasnik.

32 Sud koji je uputio zahtjev pita može li se rješenje iz presude od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) primijeniti na situaciju u kojoj kupac, neposredno nakon kupnje, rabi nekretninu isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak, ali je poslije proda trećoj osobi koja ju ne rabi za takve transakcije.

33 Sud koji je uputio zahtjev također navodi da će u slučaju da Sud presudi da se člancima 188. i 189. Direktive o PDV-u protivi prijenos obveze ispravka odbitka PDV-a na kupca morati odlučiti o argumentaciji porezne uprave i utvrditi čini li stjecanje nekretnine društva Sögård Fastigheter prijenos ukupne imovine ili njezina dijela u smislu članka 19. Direktive o PDV-u.

34 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da pitanje jesu li odredbe o prijenosu ukupne imovine ili njezina dijela stvarno primjenjive u sporu poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku ovisi o okolnostima tog spora i nije predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku. Navodi da će o tom pitanju zauzeti stav kada donese konačnu odluku u ovom predmetu. Međutim, prema mišljenju tog suda, ako bi se taj prijenos trebao klasificirati kao prijenos ukupne imovine ili njezina dijela, postavlja se pitanje je li činjenica da se od društva Sögård Fastigheter zahtijeva da provede ispravak odbitaka pretporeza PDV-a koje je izvršio prethodni vlasnik u skladu s člankom 19. Direktive o PDV-u.

35 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ako prodavatelj nekretnine, na temelju pravila koja je država članica donijela u skladu s člankom 188. stavkom 2. [Direktive o PDV-u], nije ispravio odbitak pretporeza jer kupac namjerava rabiti nekretninu isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo odbitka, sprečava li to da se od kupca zahtijeva, u slučaju kad razdoblje ispravka i dalje traje, da odbitak ispravi poslije, kad prenese nekretninu na osobu koja je ne namjerava rabiti za takve transakcije?

2. Utječe li na odgovor na prvo pitanje ako prijenos naveden u tom pitanju čini prijenos imovine iz članka 19. [Direktive o PDV-u]?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđajući, na temelju članka 188. stavka 2. te direktive, da prodavatelj nekretnine nije dužan provesti ispravak odbitka ulaznog PDV-a kada će kupac tu nekretninu rabiti isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo odbitka, također nalaže kupcu da provede ispravak tog odbitka za preostalo razdoblje ispravka, kada prodaje predmetnu nekretninu trećoj osobi koja je neće rabiti za takve transakcije.

37 Uvodno valja podsjetiti na to da članak 184. Direktive o PDV-u predviđa obvezu ispravljanja prethodno provedenog odbitka PDV-a ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

38 Te odredbe, kao i članci 185. i 186. Direktive o PDV-u, čine sustav primjenjiv na nastanak mogućeg prava porezne uprave da od poreznog obveznika zahtijeva ispravak PDV-a, uključujući ispravak odbitaka koji se odnose na kapitalna dobra (vidjeti osobito presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 26. i od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 33.).

39 U tom kontekstu, članak 186. Direktive o PDV-u državama članicama izričito nalaže da odrede detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185. te direktive, dok članci 187. do 192. navedene direktive sadržavaju određena detaljna pravila za ispravak odbitka PDV-a u pogledu kapitalnog dobra (vidjeti osobito presude od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 27. i od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 28. i 29.).

40 Članak 188. Direktive o PDV-u odnosi se na specifičnu hipotetsku situaciju isporuke kapitalnih dobara u razdoblju ispravka. U tom slučaju godišnji ispravak predviđen člankom 187. te direktive zamjenjuje se jedinstvenim ispravkom na temelju pretpostavljene uporabe kapitalnog dobra o kojem je riječ za preostalo razdoblje. U skladu s tim člankom 188., mogućnost odbitka ulaznog PDV-a ovisi o tome je li izvršena isporuka oporeziva tim porezom (vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 56.).

41 U skladu s navedenim člankom 188., ako porezni obveznik proda kapitalna dobra u razdoblju ispravka, a predmetna je prodaja izuzeta od poreza, smatra se da se kapitalno dobro koristi za ekonomsku djelatnost poreznog obveznika do kraja razdoblja ispravka te se pretpostavlja da je ta djelatnost u potpunosti izuzeta od poreza. Takva pretpostavka dovodi do obveze provedbe samo jednog ispravka za cijelo preostalo razdoblje ispravka, osim ako je država članica odlučila provesti mogućnost iz članka 188. stavka 2. Direktive o PDV-u da ne zahtijeva navedeni ispravak.

42 Naime, članak 188. stavak 2. navedene direktive propisuje da 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.

43 Iz toga slijedi da je mogućnost da se ne zahtijeva ispravak podložna, s jedne strane, statusu poreznog obveznika kupca predmetnog kapitalnog dobra i, s druge strane, prirodi uporabe tog dobra, odnosno da se ono smije rabiti isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a.

44 Naravno, kada kupac kapitalnog dobra prestane rabiti to dobro isključivo za transakcije kod kojih ima pravo na odbitak PDV-a, više neće biti ispunjeni uvjeti koji su opravdavali da se ne zahtijeva ispravak.

45 Iako članak 188. Direktive o PDV-u propisuje da države članice mogu odrediti da ispravak nije potreban „ako” su ispunjeni uvjeti na koje se podsjeća u točki 43., on ne predviđa odredbe primjenjive na situaciju u kojoj se navedeni uvjeti više ne poštuju.

46 U tom pogledu, na temelju članka 189. Direktive o PDV-u, države članice mogu, u svrhu primjene članka 188. te direktive, poduzeti sve potrebne mjere kako bi osigurale da ispravci ne dovedu do bilo kakve neopravdane prednosti i dopustiti upravna pojednostavljenja.

47 Te nacionalne odredbe ne mogu, međutim, dovesti do toga da ispravak odbitka PDV-a koji se odnosi na isporuku dobra ili pružanje usluga optereti poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio navedeni odbitak.

48 Naime, iako Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu izričitu odredbu o poreznom obvezniku odgovornom za plaćanje poreznog duga koji je posljedica ispravka odbitka PDV-a, iz toga se ne može zaključiti da su države članice slobodne, u okviru detaljnih pravila koja utvrđuju na temelju članka 137. stavka 2. i članaka 186. i 189. te direktive, odlučiti koji porezni obveznik treba snositi PDV u takvim okolnostima (vidjeti u tom smislu presudu od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 30. i 31.).

49 Određivanje osobe odgovorne za plaćanje iznosa dugovanih nakon ispravka odbitka PDV-a ne čini „detaljno pravilo” u smislu tih odredaba, nego, kao što i proizlazi iz članka 193. spomenute direktive, temeljno pravilo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljeno istom direktivom (vidjeti u tom smislu presudu od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 32.).

50 Stoga iz sudske prakse Suda proizlazi da članak 184. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da u slučaju ispravka odbitka PDV-a koji provede porezni obveznik dugovane iznose treba na temelju toga namiriti taj porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 36. i 37.).

51 Naime, važno je podsjetiti, s jedne strane, da sustav odbitaka treba u potpunosti osloboditi poduzetnika tereta PDV-a koji je plativ ili plaćen tijekom svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava dakle neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (vidjeti osobito presudu od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

52 S druge strane, pravila koja se odnose na ispravak odbitaka čine osnovni element sustava uspostavljenog Direktivom o PDV-u čiji je cilj osigurati točnost odbitaka i, posljedično, neutralnost poreznog opterećenja. Tim pravilima ta direktiva ima za cilj uspostaviti uski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i uporabe dotičnih dobara ili usluga za transakcije koje se izlazno oporezuju (vidjeti osobito presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, t. 38. i navedenu sudsku praksu i od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 34.).

53 U tim okolnostima tumačenje prema kojem bi ispravak odbitka PDV-a koji se odnosi na isporuku dobra ili pružanje usluga mogao biti na teret poreznog obveznika različitog od onog koji je proveo taj odbitak ne bi bilo u skladu s ciljevima, navedenim u točkama 51. i 52. ove presude, pravila koja se na tom području žele ostvariti Direktivom o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 37.).

54 Naime, zahtijevanje da odbitak koji je izvršio prodavatelj nekretnine ispravi kupac te nekretnine predstavljalo bi obvezu potonjeg da plati porezno potraživanje koje se odnosi na tuđu transakciju i koja je izvršena u okviru ekonomske djelatnosti drugog poreznog obveznika. S druge strane,

prodavatelj koji je proveo odbitak i dalje bi imao koristi od odbitka većeg od onoga na koji ima pravo zbog stvarne uporabe nekretnine te cilj neutralnosti poreznog opterećenja ne bi bio postignut u njegovu pogledu.

55 Porezna uprava i finska vlada ipak ističu da se, s jedne strane, obrazloženje presude od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), ne može prenijeti na ovaj predmet zbog različitih situacija o kojima je riječ u dvama predmetima i, s druge strane, da razlozi povezani s pravnom sigurnošću kao i nužnost da se osigura da ispravci ne pružaju neopravdanu prednost i ne rezultiraju stvaranjem skrivenog oporezivanja opravdavaju naplatu dugovanih iznosa nakon ispravka odbitka PDV-a od poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio taj odbitak.

56 Najprije, kako bi istaknule razliku između ovog predmeta i predmeta u kojem je donesena presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), Porezna uprava i finska vlada navode da je u predmetu u glavnom postupku od kupca zatraženo da ispravi odbitak zbog promjene namjene predmetne nekretnine nakon što ju je on prodao fizičkim osobama te da se iznos poreza koji se u tom pogledu potražuje odnosi samo na preostalo razdoblje ispravka. Dodaju da je preuzimanje prava i obveza u području ispravka neobavezno te da kupac ima podatke koji se odnose na odbitak za koji se traži ispravak.

57 Međutim, valja napomenuti da te okolnosti ne mogu u odnosu na ovaj predmet dovesti u pitanje relevantnost razmatranja koja je iznio Sud u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 Najprije, u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), Sud je razmotrio pitanje može li se ispravak odbitka PDV-a provesti kod poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio taj odbitak kada prvi porezni obveznik nije poštovao uvjete koji opravdavaju odbitak koji je drugi proveo. Sud je na to pitanje odgovorio niječno smatrajući u biti u točkama 40. i 41. te presude da u takvoj situaciji činjenica da se zahtijeva ispravak odbitka PDV-a od poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio taj odbitak ugrožava točnost odbitaka i neutralnost PDV-a, što pravila koja se odnose na ispravak odbitaka žele osigurati.

59 U predmetu u glavnom postupku postavlja se pitanje može li se naplata iznosa dugovanih nakon ispravka odbitka PDV-a izvršiti od poreznog obveznika koji nije proveo taj odbitak kada, zbog prodaje nekretnine tog poreznog obveznika fizičkim osobama koje je više neće rabiti za oporezive transakcije, više nisu ispunjeni uvjeti kojima se opravdava nezahtijevanje ispravka. Doista, to je pitanje istovrsno onom postavljenom u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) jer je u tim dvama predmetima postupanje poreznog obveznika imalo za posljedicu to da porezna uprava od potonjeg zahtijeva ispravak odbitka PDV-a koji je izvršio drugi porezni obveznik.

60 Nadalje, u tom je pogledu nebitno to što se ispravak koji se zahtijeva u ovom predmetu odnosi samo na iznos koji odgovara preostalom razdoblju ispravka jer je odbitak čiji se ispravak zahtijeva izvršio drugi porezni obveznik.

61 Naime, iz pisanih odgovora koje je na pitanja Suda dala Porezna uprava proizlazi da kupčevo preuzimanje prodavateljevih prava i obveza u području ispravka, predviđeno švedskim zakonodavstvom o kojem je riječ u glavnom postupku, podrazumijeva preuzimanje pretporeza povezanog s kapitalnim dobrom za koje prodavatelj nije proveo nikakav odbitak u cijelosti ili djelomično. Iz toga slijedi da, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, ako je prodavatelj odbio PDV, u cijelosti ili djelomično, kupac ne može imati pravo na odbitak tog poreza.

62 Naposljetku, država članica ne može poreznom obvezniku nametnuti obveze koje nadilaze ono što je dopušteno pravom Unije u području PDV-a, čak i ako bi navedeni porezni obveznik bio unaprijed obaviješten o opsegu tih obveza ili kada bi primjena takvih obveza bila fakultativna (vidjeti po analogiji presudu od 18. ožujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

63 Posljedično, Porezna uprava kao i finska vlada uzalud tvrde da se rješenje presude od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) ne može primijeniti u ovom predmetu.

64 Na drugom mjestu, treba napomenuti da, suprotno onomu što tvrde Porezna uprava i finska vlada, argumenti koji se odnose na pravnu sigurnost i nužnost da se osigura da ispravci ne pružaju neopravdanu prednost i ne rezultiraju stvaranjem skrivenog oporezivanja ne mogu opravdati povrat dugovanih iznosa kao posljedicu ispravka odbitka PDV-a od poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio taj odbitak.

65 Najprije, ne može se prihvatiti argument prema kojem bi bilo protivno pravnoj sigurnosti zahtijevati da se ispravak odbitka provede kod poreznog obveznika koji je proveo odbitak PDV-a, u ovom slučaju prodavatelja nekretnine, ako je kupac taj koji je promijenio uporabu navedene nekretnine, pri čemu prodavatelj nema nikakav utjecaj na navedenu uporabu.

66 Naime, kao što to proizlazi iz točaka 45. i 46. ove presude, države članice trebaju poduzeti sve potrebne mjere za primjenu članka 188. Direktive o PDV-u pod uvjetima predviđenim u njezinu članku 189., poštujući sve njezine odredbe kao i opća načela, poput načela pravne sigurnosti.

67 Nadalje, Porezna uprava i finska vlada smatraju da bi kupac nekretnine imao neopravdanu prednost ako se, nakon promjene upotrebe predmetne nekretnine koju je on izvršio, od njega ne bi zahtijevao ispravak odbitka koji je proveo prodavatelj nekretnine. Naime, kupac bi tako stekao nekretninu koja uopće ne bi podlijegala porezu.

68 Međutim, kao prvo, takva situacija proizlazi iz odredbi švedskog prava kojima se transakcije stjecanja nekretnina izuzimaju od oporezivanja PDV-om, ne dopuštajući poreznim obveznicima da se odluče za njihovo oporezivanje, dok članak 137. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u državama članicama daje mogućnost da svojim poreznim obveznicima dopuste pravo izbora u pogledu oporezivanja isporuke objekata.

69 Kao drugo, kao što je to istaknuto u točki 61. ove presude, kada je prodavatelj u cijelosti ili djelomično odbio PDV, kupac ne može ostvariti pravo na odbitak tog poreza, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev. Slijedom toga, kupac nema „neopravdanu prednost” u obliku odbitka na koji nema pravo zbog uporabe nekretnine.

70 Kao treće, utvrđivanje prodajne cijene nekretnine niže od tržišne cijene, na što bi prodavatelj mogao pristati kada bi se od kupca moglo tražiti da ispravi prethodno izvršeni odbitak, proizlazi iz ugovorne slobode stranaka te se također ne može kvalificirati kao „neopravdana prednost” u smislu Direktive o PDV-u.

71 Naposljetku, Porezna uprava i finska vlada smatraju da bi, u izostanku mogućnosti da ispravak provede stjecatelj, bio ugrožen kontinuitet sustava PDV-a na način da bi se prodajna cijena nekretnine izračunala na takav način da obuhvaća mogući ispravak odbitka PDV-a i stoga bi uključivala latentni porez koji kupac ne bi mogao sa svoje strane odbiti kada bi tu nekretninu rabio za transakcije koje daju pravo na odbitak PDV-a.

72 U tom pogledu valja istaknuti, s jedne strane, da iste posljedice, pod pretpostavkom da se utvrde, mogu nastati i u situaciji u kojoj država članica odluči da neće provesti mogućnost predviđenu člankom 188. stavkom 2. Direktive o PDV-u da ne zahtijeva ispravak. S druge strane, kao što je to navedeno u

točki 68. ove presude, članak 137. stavak 1. točka (b) te direktive državama članicama daje mogućnost da svojim poreznim obveznicima dopuste pravo izbora u pogledu oporezivanja isporuke objekata, što omogućuje da se izbjegnu posljedice spomenute u prethodnoj točki ove presude.

73 U tim okolnostima na prvo pitanje valja odgovoriti da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđajući, na temelju članka 188. stavka 2. te direktive, da prodavatelj nekretnine nije dužan provesti ispravak odbitka ulaznog PDV-a kada će kupac tu nekretninu rabiti isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo odbitka, također nalaže kupcu da provede ispravak tog odbitka za preostalo razdoblje ispravka, kada prodaje predmetnu nekretninu trećoj osobi koja je neće rabiti za takve transakcije.

Drugo pitanje

74 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita bi li odgovor na prvo pitanje bio drukčiji u slučaju da prvi prijenos koji navodi čini prijenos imovine u smislu članka 19. Direktive o PDV-u.

75 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između Suda i nacionalnih sudova, koji je uspostavljen člankom 267. UFEU-a, isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da uvažavajući posebnosti predmeta ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, s obzirom na to da se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je u načelu dužan donijeti meritornu odluku (vidjeti osobito presudu od 24. travnja 2012., Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

76 Međutim, na Sudu je da ocijeni okolnosti u kojima je nacionalni sud pred njim pokrenuo postupak kako bi provjerio postojanje vlastite nadležnosti. Naime, duh suradnje koji treba vladati u okviru postupka povodom prethodnog pitanja podrazumijeva da nacionalni sud, sa svoje strane, poštuje funkciju koja je povjerena Sudu, a to je da pridonosi sudovanju u državama članicama, a ne da iznosi savjetodavna mišljenja o općenitim ili hipotetskim pitanjima (presuda od 24. travnja 2012., Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, t. 41. i navedena sudska praksa).

77 Naime, opravdanost prethodnog pitanja nije u davanju takvih mišljenja, nego u stvarnoj potrebi učinkovitog rješenja spora (vidjeti osobito presudu od 8. rujna 2010., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, t. 38. i od 16. lipnja 2016., Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, t. 56.).

78 Iz ustaljene sudske prakse jasno proizlazi da se, s obzirom na podjelu funkcija između nacionalnih sudova i Suda, ne može zahtijevati da, prije pokretanja postupka pred Sudom, sud koji je uputio zahtjev utvrdi cjelokupno činjenično stanje i donese sve pravne ocjene, što je dužan učiniti u okviru svoje sudske zadaće. U tom pogledu dovoljno je da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi predmet spora u glavnom postupku i njegove glavne implikacije za pravni poredak Unije kako bi se državama članicama i drugim zainteresiranim osobama omogućilo podnošenje očitovanja sukladno članku 23. Statuta Suda Europske unije i učinkovito sudjelovanje u postupku pred tim sudom (vidjeti presudu od 8. rujna 2010., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, t. 39.).

79 Međutim, u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev izričito pojašnjava da primjenjivost odredbi o prijenosu poslovanja u glavnom postupku treba odrediti s obzirom na okolnosti glavnog postupka i da nije predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku te da će sud koji je uputio zahtjev odlučiti o tom pitanju kada konačno odluči o sporu u glavnom postupku. Tek kada bi se utvrdilo da se stjecanje nekretnine društva Sögård Fastigheter treba biti kvalificirati kao „prijenos poslovanja”, postavilo bi se pitanje je li u skladu s člankom 19. Direktive o PDV-u zahtijevati da ono ispravi odbitke koje je izvršio prethodni vlasnik.

80 U tim okolnostima, pitanje koje se odnosi na tumačenje članka 19. Direktive o PDV-u u ovoj je fazi spora u glavnom postupku hipotetsko i nije neophodno potrebno da se na njega odgovori za rješenje spora.

81 Stoga Sud ne može odgovoriti na drugo pitanje davanjem savjetodavnog mišljenja o pitanju koje je u ovom stadiju hipotetsko (vidjeti u tom smislu presude od 10. studenoga 2016., Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, t. 56., od 28. ožujka 2017., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, t. 194. i od 11. prosinca 2018., Weiss i dr., C-493/17, EU:C:2018:1000, t. 166.). Činjenica da bi to pitanje moglo biti relevantno kad bi nacionalni sud smatrao da se odredbe koje se odnose na prijenos poslovanja moraju primijeniti u situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku u tom smislu nije relevantna.

82 Iz toga slijedi da je drugo pitanje nedopušteno.

Troškovi

83 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da joj se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđajući, na temelju članka 188. stavka 2. te direktive, da prodavatelj nekretnine nije dužan provesti ispravak odbitka ulaznog poreza na dodanu vrijednost kada će kupac tu nekretninu rabiti isključivo za transakcije kod kojih postoji pravo odbitka, također nalaže kupcu da provede ispravak tog odbitka za preostalo razdoblje ispravka, kada prodaje predmetnu nekretninu trećoj osobi koja je neće rabiti za takve transakcije.

Potpisi