Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

9. srpnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Ispravak odbitka – Izmjena prava na odbitak – Kapitalno dobro koje se istovremeno koristi za oporezovane i za izuzete transakcije – Prestanak djelatnosti koja otvara pravo na odbitak – Preostala i isključiva uporaba za izuzete transakcije”

U predmetu C-374/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 27. ožujka 2019., koju je Sud zaprimio 13. svibnja 2019., u postupku

HF

protiv

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

SUD (osmo vijeće),

u sastavu L. S. Rossi, predsjednica vijeća, A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, i N. Wahl, sudac,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za HF, M. S. Thum, *Steuerberater*,

– za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 185. i 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe HF i Finanzamta Bad Neuenahr-Ahrweiler (Porezna uprava u Bad Neuenahr-Ahrweileru, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s ispravkom odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je navedena osoba platila u vezi s izgradnjom kavane dograđene uz dom za starije i nemoćne osobe kojim upravlja obavljajući transakcije izuzete od PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 167. Direktive o PDV-u određuje se da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

4 Članak 168. te direktive glasi:

„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;

[…]”

5 Članak 184. navedene direktive glasi:

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

6 U skladu s člankom 185. te direktive:

„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.”

7 Članak 187. Direktive o PDV-u propisuje:

„ 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."

Njemačko pravo

8 Člankom 15.a stavkom 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), propisuje se:

„Ako se promijene čimbenici koji su uzeti u obzir prilikom utvrđivanja iznosa početnih odbitaka unutar pet godina od prve uporabe kapitalnog dobra koje je korišteno samo jednom za izvršenje transakcija, svaka kalendarska godina tih izmjena nadoknadit će se putem ispravka odbitka poreza zaračunatih na troškove stjecanja i proizvodnje. U slučaju nekretnina, uključujući njihove bitne dijelove, ispravaka na koje se primjenjuju odredbe građanskog prava u vezi s nekretninama, te u slučaju građevina na tuđem zemljištu, umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje se razdoblje od deset godina."

Glavni postupak i prethodno pitanje

9 Tužitelj iz glavnog postupka je nositelj društva s ograničenom odgovornošću koje upravlja domom za starije i nemoćne osobe obavljajući transakcije izuzete od PDV-a. To društvo je 2003. izgradilo kavanu dograđenu uz navedeni dom za starije i nemoćne osobe, koja je posjetiteljima bila dostupna kroz vanjski ulaz, a štićenicima doma kroz njegovu blagovaonicu.

10 Tužitelj iz glavnog postupka je prvo izjavio da se kavanom namjerava koristiti isključivo za oporezive transakcije, jer je ona zamišljena za posjetitelje koji dolaze izvana, a ne za štićenike doma za starije i nemoćne osobe, koji trebaju ostati u blagovaonici. Nakon prvog provedenog nadzora tijekom 2006., porezna uprava je – iako je u osnovi prihvatila tu izjavu – ipak smatrala da nije vjerojatno da baš niti jedan štićenik doma zajedno sa svojim posjetiteljima uopće ne posjećuje i ne koristi se kavanom. Stoga su stranke glavnog postupka postigle dogovor prema kojem se uzima da je predmetna kavana u idealnom dijelu od 10 % korištena za transakcije izuzete od PDV-a. To je uzrokovalo donošenje ispravka u skladu s člankom 15.a UStG-a za godine nakon 2003.

11 Nakon drugog nadzora, porezna uprava je utvrdila da društvo s ograničenom odgovornošću o kojem je riječ u glavnom postupku tijekom 2009. do 2012. više nije obavljalo transakcije prodaje u predmetnoj kavani, dok je upravljanje kavanom izbrisano iz sudskog registra u veljači 2013. To utvrđenje je navelo poreznu upravu da provede daljnji ispravak za navedene godine u skladu s člankom 15.a UStG-a, jer više uopće nije postojalo nikakvo korištenje te kavane za transakcije s pravom na odbitak pretporeza.

12 Nakon što je neuspješno podnio žalbu protiv odluke porezne uprave kojom se određuje drugi ispravak, tužitelj iz glavnog postupka podnio je tužbu nadležnom Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka), koju je potonji odbio. Taj je sud u svojoj presudi istaknuo da više ne postoji namjeravano korištenje predmetne kavane za oporezive uslužne transakcije. S obzirom na to da vanjski posjetitelji ne posjećuju

kavanu, omjeri njezina korištenja su se automatski promijenili na način da istu sada koriste isključivo štićenici doma za starije i nemoćne osobe, tako da sada postoji samo korištenje navedene kavane u idealnom dijelu od 100 % za transakcije izuzete od PDV-a.

13 Tužitelj iz glavnog postupka podnio je protiv te presude reviziju sudu koji je uputio zahtjev, pri čemu je istaknuo da, iako se predmetna kavana – koja je dio imovine društva i ne može se koristiti za privatne svrhe – više ne koristi za oporezive transakcije, to ne predstavlja izmjenu njezina korištenja koja može uzrokovati ispravak na temelju članka 15.a UStG-a. Navedeno nekorištenje treba shvatiti kao rezultat pogrešne investicije. Činjenica da je porezna uprava odbila djelomičnu amortizaciju te kavane pokazuje da je tijekom 2009. do 2012. još uvijek postojala namjera njezina korištenja. Pristup kavani je zapriječen isključivo zbog sigurnosti. Njezino korištenje od strane štićenika doma za starije i nemoćne se nije povećalo.

14 Sud koji je uputio zahtjev precizira, upućujući posebice na presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), da se pravo na odbitak pretporeza zadržava i u slučaju ako porezni obveznik, iz razloga neovisnih o njegovoj volji, nije mogao koristiti robu ili usluge koje su mu dale pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija. S tim se slučajem nekorištenja robe ili usluga unatoč postojanju namjere njihova korištenja za oporezive transakcije može izjednačiti slučaj njihova nekorištenja iz razloga neovisnih o poduzetnikovoj volji.

15 Taj sud ističe da prestanak korištenja predmetne kavane proizlazi iz nepostojanja ekonomske rentabilnosti te stoga iz tužiteljeva neuspjeha, što samo po sebi ne predstavlja nikakvu promjenu okolnosti koje su dovele do prava na odbitak u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u, jer je korištenje predmetne kavane od strane štićenika doma za starije i nemoćne radi transakcija izuzetih od PDV-a ostalo neizmijenjeno. Stoga je korištenje kavane za transakcije koje podliježu PDV-u potpuno prestalo, a da se umjesto tog dotadašnjeg korištenja nije povećalo njezino korištenje od strane štićenika doma. Shvaćanje izostalog korištenja predmetne kavane na način da sada postoji samo njezino isključivo korištenje za transakcije izuzete od PDV-a, moglo bi predstavljati pogrešku koja se tiče prava.

16 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Mora li porezni obveznik, koji proizvede investicijsko dobro radi oporezivog korištenja s pravom na odbitak pretporeza (u ovom slučaju: izgradnja građevine za poslovanje kavane), ispraviti odbitak pretporeza u skladu s člankom 185. stavkom 1. i člankom 187. Direktive [o PDV-u] ako prestane obavljati transakcije koje mu daju pravo na odbitak pretporeza (u ovom slučaju: poslovanje kavane) te se investicijskim dobrom sada više ne koristi u opsegu u kojem je prije korišteno u oporezive svrhe?”

O prethodnom pitanju

17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 184., 185. i 187. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis prema kojem je porezni obveznik koji je stekao pravo na odbitak – u idealnom dijelu – PDV-a koji se odnosi na izgradnju kavane dograđene uz dom za starije i nemoćne osobe kojim taj obveznik upravlja radi operacija izuzetih od PDV-a i koja je namijenjena za korištenje kako za oporezive tako i za izuzete transakcije, obvezan ispraviti prvotni odbitak PDV-a, kada u prostorijama te kavane prestane obavljati bilo kakve oporezive transakcije.

18 U tom pogledu je potrebno podsjetiti da sustav odbitaka treba poreznog obveznika u potpunosti osloboditi tereta PDV-a koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 29.).

19 Kako bi zainteresirana osoba mogla steći pravo na odbitak potrebno je, s jedne strane, da je ona „porezni obveznik” u smislu Direktive o PDV-u, i, s druge strane, da se roba i usluge o kojima je riječ upotrebljavaju u svrhu njezinih oporezivih transakcija, pri čemu stvarna ili namjeravana uporaba te robe ili tih usluga određuje samo opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo kao i opseg mogućih ispravaka tijekom budućih razdoblja, ali ne utječe na nastanak prava na odbitak (vidjeti, u tom smislu, presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 33. i 39.).

20 Mehanizam ispravka predviđen člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u sastavni je dio sustava odbitka pretporeza uspostavljenog tom direktivom. Njegov je cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a na način da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo ako služe isporukama koje podliježu takvom porezu. Taj mehanizam također ima za cilj uspostaviti bliski i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotične robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (vidjeti, u tom smislu, presudu od 27. ožujka 2019., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

21 Naime, u zajedničkom sustavu PDV-a mogu se odbiti samo ulazni porezi naplaćeni na robu ili usluge kojima se porezni obveznici koriste za svoje oporezive transakcije. Odbitak ulaznih poreza vezan je za ubiranje izlaznih poreza. Kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe transakcija oslobođenih od poreza, ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, nema ni naplate izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 38.).

22 U ovom slučaju nije sporno da je tužitelj iz glavnog postupka stekao pravo na odbitak PDV-a koji je platio na izgradnju kavane o kojoj je riječ u glavnom postupku. To je pravo bilo predmetom prvog ispravka tijekom 2006., kojim je porezna uprava opseg prava na odbitak utvrdila u idealnom dijelu od 90 % PDV-a koji se odnosi na izgradnju navedene kavane, na temelju svoje procjene – koju tužitelj iz glavnog postupka nije osporio – prema kojoj je navedena kavana u visini od 10 % namijenjena za izuzete transakcije.

23 Kada je riječ o ispravku za razdoblje od 2009. do 2012., koji je predmet glavnog postupka, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da ga je porezna uprava provela na temelju utvrđenja da tijekom tog razdoblja u predmetnoj kavani više nije provedena niti jedna oporeziva transakcija, tako da je ona otada korištena samo za izuzete transakcije. Prema mišljenju porezne uprave ta okolnost predstavlja promjenu u smislu članka 185. Direktive o PDV-u koja zahtijeva ispravak odbitka za navedene godine.

24 Sud koji je uputio zahtjev ipak sumnja u postojanje takve promjene u ovom slučaju, jer smatra da je običan prestanak oporezive djelatnosti uzrokovan okolnošću da se oporezivo iskorištavanje navedene kavane pokazalo gospodarski neisplativim te nije, u ovom slučaju, dovelo ni do kakve promjene ni do povećanja izuzete djelatnosti.

25 U tom pogledu treba podsjetiti, s jedne strane, da iz sudske prakse navedene u točki 20. ove presude proizlazi da se pravo na odbitak u načelu može izvršavati samo ako postoji bliski i izravni odnos između prava na odbitak plaćenog pretporeza i korištenja predmetne robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive. Stoga, i kada je riječ o kapitalnim dobrima kao što je kavana o kojoj je riječ u glavnom postupku, ako se tijekom razdoblja ispravka utvrđenog na temelju članka 187. stavka 1. Direktive o PDV-u utvrdi da je taj odnos – koji je bio stvaran u prethodnoj fazi – u međuvremenu prestao, u načelu postoji promjena u smislu članka 185. navedene direktive koja obvezuje na ispravak odbitka.

26 S druge strane, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na odbitak načelno ostaje stečeno čak i ako kasnije porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 40. i navedena sudska

praksa). U tom pogledu Sud je precizirao da bi, u tim okolnostima, smatrati da je za utvrđenje postojanja promjena u smislu članka 185. Direktive o PDV-u dovoljno da je nekretnina nakon raskida ugovora o najmu koji je u pogledu nje sklopljen ostala prazna – iz razloga neovisnih o volji njezina vlasnika, iako je dokazano da je potonji i dalje ima namjeru upotrebljavati radi oporezive djelatnosti i u tom pogledu poduzima potrebne radnje – značilo ograničiti prava na odbitak odredbama primjenjivima na ispravke (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 47.).

27 No, u ovom slučaju proizlazi da se situacija u glavnom postupku, kako ju je izložio sud koji je uputio zahtjev, znatno razlikuje od situacija u predmetima u kojima su donesene navedene presude.

28 U tom pogledu dostaje istaknuti da se navedena sudska praksa odnosi na slučajeve u kojima se oporezive transakcije – iako su dotični troškovi učinjeni kako bi se iste ostvarile – nisu konkretno ostvarile, tako da nije provedena nikakva transakcija. U tom se slučaju smatra da se pravo na odbitak PDV-a plaćenog na te troškove nalazi u bliskom i izravnom odnosu s ostvarenjem planiranih transakcija, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 20. ove presude.

29 Nasuprot tomu, u slučaju o kojem je riječ u glavnom postupku, iz podataka koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je, u prvom razdoblju između 2003. i 2008., kavana o kojoj je riječ u glavnom postupku stvarno stavljena u službu radi ostvarivanja istovremeno i oporezivih i izuzetih transakcija, tako da je postojao – barem tijekom tog razdoblja i u idealnom dijelu od 90 % koji je utvrdila porezna uprava – blizak i izravni odnos između prava na odbitak PDV-a plaćenog na troškove povezane s izgradnjom te kavane i stvarnih oporezivih transakcija za koje je ona bila namijenjena.

30 Međutim, iz tih podataka proizlazi i da su, tijekom drugog razdoblja od 2009. do 2012., koje je jedino predmet glavnog postupka, oporezovane transakcije, iz kojeg god razloga, prestale, dok su se izuzete transakcije nastavile ostvarivati. To nužno za posljedicu ima da, suprotno okolnostima u predmetu u kojem je donesena presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), prostorije navedene kavane, koje su uostalom sastavni dijelovi doma za starije i nemoćne koji se iskorištava za transakcije izuzete od PDV-a, nisu ostale prazne, već su odonda isključivo namijenjene za izuzete transakcije.

31 Bilo bi drugačije da je, kako ispravno ističu njemačka vlada i Europska komisija, tužitelj iz glavnog postupka za te prostorije tijekom navedenog razdoblja pronašao drugu uporabu za potrebe transakcija koje otvaraju pravo na odbitak PDV-a. Iako iz spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da je tomu tako, sud koji je uputio zahtjev treba, ako je to potrebno, obaviti provjere koje su u tom pogledu nužne.

32 Stoga, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 20. i 21. ove presude, s obzirom na to da su roba i usluge koje je tužitelj iz glavnog postupka stekao za potrebe izgradnje kavane o kojoj je riječ u glavnom postupku, tijekom razdoblja od 2009. do 2012., korištene isključivo za potrebe njegovih izuzetih transakcija – što je međutim dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev – transakcije poduzete u prethodnoj fazi više ne služe za pružanje oporezivih usluga te, stoga, podliježu mehanizmu ispravka odbitaka. Naime, u takvim okolnostima, blizak i izravan odnos između prava na odbitak PDV-a plaćenog na troškove ostvarene ranije, i oporezivanih djelatnosti koje nakon toga obavlja porezni obveznik, iako je postojao u prethodnoj fazi, sad je prekinut.

33 Iz toga slijedi, kako je istaknuto u točki 25. ove presude, da, u tim okolnostima, u načelu postoji promjena u smislu članka 185. Direktive o PDV-u, koja nužno zahtijeva provođenje ispravka odbitka. Činjenica da to proizlazi iz okolnosti neovisnih o volji poreznih obveznika ne dovodi, sama po sebi, tu nužnost u pitanje (vidjeti, u tom smislu, presudu od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 55.).

34 Naposljetku, treba istaknuti da se načelo porezne neutralnosti ne protivi takvom zaključku. Naime, položaj poduzetnika koji investira s ciljem obavljanja gospodarske djelatnosti koja istovremeno dovodi do oporezovanih transakcija i onih izuzetih, i koji još uvijek obavlja izuzete transakcije, razlikuje se od položaja poduzetnika koji investira s ciljem obavljanja gospodarske djelatnosti koja dovodi samo do oporezivih transakcija, pa makar ta djelatnost, u konačnici, uopće ne dovede do takvih transakcija.

35 Imajući sve navedeno u vidu, na upućeno pitanje valja odgovoriti da članke 184., 185. i 187. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis prema kojem je porezni obveznik, koji je stekao pravo na odbitak – u idealnom dijelu – PDV-a koji se odnosi na izgradnju kavane građene uz dom za starije i nemoćne osobe kojim taj obveznik upravlja radi operacija izuzetih od PDV-a i koja je namijenjena za korištenje kako za oporezive tako i za izuzete transakcije, obvezan ispraviti prvotni odbitak PDV-a, kada u prostorijama te kavane prestane obavljati bilo kakve oporezive transakcije, ako je u tim prostorijama nastavio obavljati izuzete transakcije, te ih je na taj način prenamijenio samo za te transakcije.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članke 184., 185. i 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis prema kojem je porezni obveznik, koji je stekao pravo na odbitak – u idealnom dijelu – PDV-a koji se odnosi na izgradnju kavane građene uz dom za starije i nemoćne osobe kojim taj obveznik upravlja radi operacija izuzetih od PDV-a i koja je namijenjena za korištenje kako za oporezive tako i za izuzete transakcije, obvezan ispraviti prvotni odbitak PDV-a, kada u prostorijama te kavane prestane obavljati bilo kakve oporezive transakcije, ako je u tim prostorijama nastavio obavljati izuzete transakcije, te ih je na taj način prenamijenio samo za te transakcije.

Potpisi