

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

14. veljače 1985. (*)

„Usklađivanje PDV-a – Šesta direktiva – Pojam poreznog obveznika”

U predmetu C-268/83,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud, Nizozemska), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

D. A. Rompelmana i E. A. Rompelman-Van Deelen, iz Amsterdama,

i

Minister van Financiën,

o tumačenju druge rečenice članka 4. stavka 2. Šeste direktive 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 osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.),

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: O. Due, predsjednik vijeća, P. Pescatore i K. Bahlmann, suci,

nezavisni odvjetnik: Sir Gordon Slynn,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za tužitelje D. A. Rompelmana i E. A. Rompelman-Van-Deelen, L. Wolfsbergen,
- za nizozemsku vladu, I. Verkade, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, J. F. Buhl, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. W. G. M. van Brunschota,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. studenoga 1984., donosi sljedeću

PRESUDU

(Ne navode se činjenice i pitanja sadržani u cjelovitom tekstu presude.)

- 1 Presudom od 30. studenoga 1983., koju je Sud zaprimio 7. prosinca 1983., Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju druge rečenice članka 4. stavka 2. Šeste direktive 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 osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora pred Hoge Raadom (Vrhovni sud) između supružnika D. A. Rompelmana i E. A. Rompelman iz Amsterdama, s jedne strane, i Minister van Financiën (ministar financija), s druge strane, a tiče se prava na povrat poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je plaćen za prva tri tromjesečja 1979.
- 3 Dvama pisanim ugovorima od 25. studenoga 1978. supružnici D. A. Rompelman i E. A. Rompelman, tužitelji u glavnom postupku, stekli su suvlasničko pravo nad dvama prostornim jedinicama u izgradnji u zgradi koja se počela graditi 1. rujna 1978., kao i pravo plodouživanja na zemljištu koje pripada toj zgradi. U građevinskom projektu te su dvije kupljene jedinice bile označene kao „izložbeni prostori”.
- 4 U dopisu od 26. lipnja 1979. koji su poslali poreznom inspektoru supružnici Rompelman izjavili su da će izložbeni prostori biti iznajmljeni poduzetnicima te da će zakupodavac i zakupac kad za to dođe vrijeme podnijeti zahtjev za odstupanje od oslobođenja plaćanja poreza na promet za iznajmljivanje na temelju članka 11. stavka 1. točke (b) podtočke 5. Wet op de omzetbelastinga (Zakon o porezu na promet) od 28. prosinca 1978. (*Staatsblad* 677). Osim toga, na temelju članka 15. stavka 3. toga zakona podnijeli su zahtjev za odbitak ulaznog poreza na iznos rata kupoprodajne cijene koje plaćaju u tijeku gradnje.
- 5 Tužitelji u glavnom postupku podnijeli su 18. listopada 1979. poreznu prijavu za prva tri mjeseca 1979. u kojoj su zatražili povrat ulaznog poreza u iznosu od 14 186,46 NLG. Budući da je javnobilježnički akt o prijenosu vlasništva proveden tek 31. listopada 1979., prostori o kojima je riječ još nisu bili iznajmljeni u trenutku podnošenja prijave.
- 6 Porezni inspektor odbio je njihov zahtjev zato što stvarno korištenje kupljenim prostorima još nije bilo započelo. Supružnici Rompelman podnijeli su žalbu protiv te odluke Gerechtshofu (Žalbeni sud) u Amsterdamu.
- 7 Nakon što je Gerechtshof (Žalbeni sud) potvrdio inspektorovu odluku, supružnici Rompelman protiv te su presude podnijeli žalbu u kasacijskom postupku Hoge Raadu (Vrhovni sud).
- 8 U presudi kojom je upućeno pitanje Sudu, Hoge Raad (Vrhovni sud) utvrđuje, kao prvo, da su tužitelji u glavnom postupku izjavili da u skladu s člankom 15. točkom 1. Zakona o porezu na promet poduzetnik može odbiti porez na promet koji su mu drugi poduzetnici zaračunali u razdoblju obuhvaćenom poreznom prijavom i da u skladu sa

Zakonom o porezu na promet osoba koja je tek naknadno postala poduzetnik ne može odbiti porez na promet koji joj je zaračunan dok još nije bila poduzetnik. Stoga u ovom predmetu odbitak ulaznog poreza nije protivan Zakonu o porezu na promet ako se smatra da svojstvo poduzetnika započinje od prve transakcije koja je provedena s ciljem korištenja nekom imovinom.

- 9 Hoge Raad (Vrhovni sud) ustvrdio je u gore navedenoj presudi, kao drugo, da je Gerechthof (Žalbeni sud) zaključio da tužitelji nisu poduzetnici, jer premda je korištenje imovinom poduzetnički čin, korištenje u smislu članka 7. stavka 2. točke (b) Zakona o porezu na promet treba protumačiti kao stvarnu upotrebu imovine u društvenim odnosima, a to pretpostavlja da imovina postoji; u ovom predmetu, međutim, tužitelji su stekli samo pravo na potraživanje, a ne i stvarno pravo.
- 10 Smatrajući da pitanje o značenju izraza „korištenje imovinom” koji se pojavljuje u članku 7. stavku 2. točki (b) Zakona o porezu na promet ovisi o tumačenju druge rečenice članka 4. stavka 2. Šeste direktive, Hoge Raad (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Započinje li ‚korištenje’ u smislu druge rečenice članka 4. stavka 2. Šeste direktive čim osoba kupi imovinu u izgradnji s namjerom da je počne iznajmljivati kad za to dođe vrijeme?”
- 11 Tužitelji u glavnom postupku smatraju da korištenje imovinom započinje od trenutka stjecanja prava nad njom. Ta pripremna radnja po njihovu se mišljenju mora smatrati dijelom gospodarske aktivnosti, zbog toga što ta aktivnost bez nje ne bi bila moguća.
- 12 Nizozemska vlada tvrdi da treba smatrati da gospodarska aktivnost započinje prije datuma na koji imovina počinje ostvarivati redovit prihod. U ovom predmetu to znači da se osoba koja iznajmljuje nekretninu počela koristiti tom nekretninom u trenutku kada ju je kupila kao imovinu u izgradnji. Međutim, s obzirom na to da neko ulaganje može ali i ne mora dovesti do korištenja imovinom, ne treba smatrati da je korištenje započelo sve dok se ne pojavi objektivniji dokaz namjere ulagača. Objavu namjere moraju potvrditi druge činjenice i okolnosti.
- 13 Prema mišljenju Komisije, iz članka 17. stavka 1. Šeste direktive proizlazi da korištenje nekretninom općenito započinje prvom pripremnom radnjom, odnosno prvom transakcijom na koju se može naplatiti ulazni porez. Prva transakcija provedena tijekom gospodarske aktivnosti sastoji se od stjecanja imovine te stoga i od kupnje nekretnine. Budući da u razdoblju između plaćanja PDV-a na prvu transakciju i povrata tog PDV-a nastaje financijsko opterećenje imovine, a svrha sustava PDV-a upravo je potpuno osloboditi poduzetnika tog tereta, svako drukčije shvaćanje protivno je svrsi sustava PDV-a.
- 14 Pitanjem koje je postavio nacionalni sud u biti se želi utvrditi može li se stjecanje prava na potraživanje s osnove budućeg prijenosa vlasništva nad dijelom zgrade koja je još u gradnji, s namjerom iznajmljivanja tih prostora kad za to dođe vrijeme, smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive.

- 15 Prije odgovaranja na to pitanje treba ukratko podsjetiti na elemente i svojstva sustava PDV-a koji su važni za ovaj predmet, a osobito na načela sustava, pravila o odbitku i pojam poreznog obveznika.
- 16 Kao što je Sud istaknuo u presudi od 5. svibnja 1982. (Schul, C-15/81, Zb., str. 1409.), osnovni je element sustava PDV-a to da se PDV naplaćuje na svaku transakciju tek po odbitku iznosa PDV-a kojim je izravno opterećen trošak različitih sastavnica cijene robe i usluga. Nadalje, postupak odbitka uređen je na takav način da samo porezni obveznici mogu odbiti PDV koji je već naplaćen na robu i usluge od PDV-a koji trebaju platiti.
- 17 Članak 4. stavak 1. Direktive treba razmotriti s obzirom na taj opći okvir. Tom odredbom određuje se da je porezni obveznik „svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti” [neslužbeni prijevod]. Člankom 4. stavkom 2. propisuje se: „Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’ iz stavka 1. [...] Korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.” [neslužbeni prijevod]
- 18 Sukladno članku 17. stavku 1. Šeste direktive, „pravo na odbitak nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti” [neslužbeni prijevod]. Člankom 17. stavkom 2. predviđa se da porezni obveznik koji upotrebljava robu i usluge u svrhu svojih oporezivih transakcija ima pravo „od poreza koji je dužan platiti odbiti PDV koji dospijeva ili je plaćen za robu ili usluge koje mu je drugi porezni obveznik isporučio ili ih treba isporučiti” [neslužbeni prijevod].
- 19 Iz navedenih odredaba može se zaključiti da je svrha sustava odbitka poreza potpuno osloboditi poduzetnika tereta PDV-a koji treba platiti ili koji je platio tijekom svih svojih gospodarskih aktivnosti. Stoga se zajedničkim sustavom PDV-a osigurava da se sve gospodarske aktivnosti, bez obzira na njihovu svrhu i rezultate, ako podliježu plaćanju PDV-a, oporezuju na potpuno neutralan način.
- 20 S obzirom na te elemente zajedničkog sustava PDV-a valja razmotriti pitanje treba li stjecanje prava na potraživanje s osnove ustupanja budućeg vlasništva nad zgradom koja se još gradi u zamjenu za plaćanje kupoprodajne cijene u ratama tijekom gradnje samo po sebi smatrati početkom korištenja materijalnom imovinom te stoga i robom ili uslugama koji služe u svrhu oporezivih transakcija, u ovom slučaju iznajmljivanja.
- 21 Što se tiče iznajmljivanja nekretnina, člankom 13. stavkom B) točkom (b) Šeste direktive propisuje se da je ono u načelu izuzeto od plaćanja PDV-a. Međutim, budući da su tužitelji u glavnom postupku jasno odabrali mogućnost plaćanja poreza na iznajmljivanje nekretnina iz članka 13. točke (c), iznajmljivanje se u ovom predmetu mora smatrati oporezivom transakcijom.
- 22 Što se tiče pitanja trenutka od kojeg započinje korištenje nekretninom, prvo treba naglasiti da se gospodarske aktivnosti iz članka 4. stavka 1. mogu sastojati od nekoliko uzastopnih transakcija, kao što proizlazi iz teksta članka 4. stavka 2., koji upućuje na „sve aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge” [neslužbeni

prijevod]. Same pripreme radnje, kao što je stjecanje imovine te stoga i kupnja nekretnine, koje su dio tih transakcija moraju se smatrati gospodarskom aktivnošću.

- 23 U tom pogledu ne treba praviti razliku između različitih pravnih oblika koje te pripreme radnje mogu imati, posebno između stjecanja prava na potraživanje s osnove vlasništva nad imovinom u izgradnji, s jedne strane, i stjecanja same te imovine, s druge strane. Osim toga, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poslovanja, prvi izdatak za ulaganje koji nastane za potrebe i s ciljem započinjanja poslovanja mora se smatrati gospodarskom aktivnošću. Bilo bi protivno tom načelu smatrati da je ta aktivnost započela tek kada se imovina stvarno počela upotrebljavati, odnosno kada je počela ostvarivati oporeziv prihod. Svako drukčije tumačenje članka 4. Šeste direktive opteretilo bi poduzetnika troškom PDV-a tijekom gospodarske aktivnosti, pri čemu on ne bi mogao odbiti PDV u skladu s člankom 17., što bi dovelo do stvaranja nasumične razlike između izdatka za ulaganje koji je nastao prije stvarnog korištenja nekretninom i izdatka koji je nastao tijekom tog korištenja. Čak i kada bi se ulazni porez plaćen na pripreme transakcije nadoknađivao nakon početka stvarnog korištenja nekretninom, financijski troškovi opteretili bi tu nekretninu u razdoblju između prvog izdatka za ulaganje i početka korištenja, koje ponekad može biti vrlo dugačko. Stoga poreznim obveznikom u smislu članka 4. treba smatrati svaku osobu koja obavlja transakcije ulaganja usko povezane s budućim korištenjem nekretninom i nužne za to korištenje.
- 24 Što se tiče pitanja treba li članak 4. tumačiti na način da je objava namjere iznajmljivanja buduće imovine dovoljan razlog za pretpostavku da će se stečena imovina upotrebljavati za oporezivu aktivnost i da se stoga, na toj osnovi, ulagač mora smatrati poreznim obveznikom, prvo treba istaknuti da je na osobi koja podnosi zahtjev za odbitak PDV-a da dokaže kako su uvjeti za odbitak ispunjeni i, posebno, kako je ona sama porezni obveznik. Stoga se člankom 4. ne zabranjuje poreznim tijelima da zahtijevaju izjavu o namjeri poduprtu objektivnim dokazima kao što je dokaz o tome da su prostori čija se gradnja planira prikladni za komercijalno korištenje.
- 25 Stoga na pitanje postavljeno Sudu valja odgovoriti da se stjecanje prava na potraživanje s osnove budućeg prijenosa vlasništva nad dijelom zgrade koja je još u gradnji, s namjerom iznajmljivanja tih prostora kad za to dođe vrijeme, može smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive, pri čemu se podrazumijeva da ta odredba ne zabranjuje poreznim tijelima da zahtijevaju izjavu o namjeri poduprtu objektivnim dokazima kao što je dokaz o tome da su prostori čija se gradnja planira prikladni za komercijalno korištenje.

Troškovi

- 26 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale nizozemska vlada i Komisija Europskih zajednica ne nadoknađuju se. 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 (drugo vijeće),

odlučujući o pitanju koje mu je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) presudom od 30. studenog 1983., odlučuje:

Stjecanje prava na potraživanje s osnove budućeg prijenosa vlasništva nad dijelom zgrade koja je još u gradnji, s namjerom iznajmljivanja tih prostora kad za to dođe vrijeme, može se smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive, pri čemu se podrazumijeva da ta odredba ne zabranjuje poreznim tijelima da zahtijevaju izjavu o namjeri poduprtu objektivnim dokazima kao što je dokaz o tome da su prostori čija se gradnja planira prikladni za komercijalno korištenje.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 14. veljače 1985.

[Potpisi]

* Jezik postupka: nizozemski