

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

27. ožujka 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Odbitak pretporeza – Nekretnina koja je stežena kao kapitalno dobro – Povratni leasing (sale and lease back) – Ispravci odbitaka PDV-a – Načelo neutralnosti PDV-a – Načelo jednakog postupanja”

U predmetu C-201/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour d'appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu, Belgija), odlukom od 9. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 19. ožujka 2018., u postupku

Mydibel SA

protiv

Belgijske Države,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda (izvjestitelj) 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 Mydibel SA, W. Huber, odvjetnik,
- za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i N. Gossement, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluži bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 14., 15., 168., 184., 185., 187. i 188. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. o izmjeni pojedinih odredaba Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu

vrijednost (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i na tumaženje načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i načela jednakog postupanja.

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Mydibel SA i Belgijske Države u pogledu ispravka odbitka PDV-a.

Pravni okvir

3. U skladu s člankom 14. Direktive o PDV-u:

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

(a) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade;

(b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.”

3. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.”

4. U članku 15. te direktive određuje se:

„1. „Električna energija, plin, energija za grijanje i hlađenje i slično smatraju se materijalnom imovinom.

2. Države članice mogu sljedeće navedeno smatrati materijalnom imovinom:

(a) određeni udjeli u nepokretnoj imovini;

(b) stvarna prava koja njihovu imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine;

(c) dionice ili udjele koji su ekvivalentni dionicama koji njihovu imatelju daju *de iure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nepokretne imovine ili njezina dijela.”

5. U članku 168. navedene direktive navodi se:

„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, koju 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.”

6 U poglavlju 5. naslovljenom „Ispravci odbitaka”, sadržanom u glavi X. Direktive o PDV-u, nalaze se članci 184. do 189. te direktive. Članak 184. navedene direktive propisuje:

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

7 Članak 185. Direktive o PDV-u 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.”

8 U skladu s člankom 186. te direktive:

Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.”

9 Članak 187. navedene direktive određuje:

„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.”

10 Članak 188. te direktive pojašnjava:

„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 slu?ajevima kad je izuzeta isporuka kapitalnih dobara.

2. Ispravak iz stavka 1. provodi se samo jedanput za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Me?utim, ako je isporuka kapitalnih dobara izuzeta, države ?lanice mogu odrediti da ispravak nije potreban ako je kupac porezni obveznik koji koristi doti?na kapitalna dobra isklju?ivo za transakcije kod kojih ima pravo na odbitak PDV-a.”

11 ?lanak 189. Direktive o PDV-u propisuje:

„Za potrebe primjene ?lanaka 187. i 188., države ?lanice mogu donijeti sljede?e 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 osiguralo da ispravak ne dovede do bilo kakvih neopravdanih prednosti;
- (d) dopustiti upravna pojednostavljenja.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Djelatnost društva Mydibel je proizvodnja proizvoda od krumpira i ono je po toj osnovi porezni obveznik PDV-a. Vlasnik je nekoliko nekretnina za koje je u cijelosti odbilo poreze obra?unate na ra?unima za izgradnju, prenamjenu ili obnovu.

13 U svrhu pove?anja likvidnosti društvo Mydibel je 1. listopada 2009. s dvjema financijskim ustanovama izvršilo dvije transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) koje ne podliježu PDV-u i predmet kojih su bile njegove nekretnine, podijeljene na dva dijela. Društvo Mydibel je za svaki dio sklopilo dva ugovora s tim institucijama u obliku javnobilježni?kog akta. Kao prvo, sklopilo je ugovor o dugotrajnom zakupu na navedenim nekretninama u korist navedenih institucija u trajanju od 99 godina uz trenutno pla?anje naknade u iznosu od 9 630 000 eura za prvi dio i 2 700 000 eura za drugi dio, kao i godišnje naknade u iznosu od 25 eura. Kao drugo, sklopilo je ugovor o leasingu nekretnine koji se odnosio na iste nekretnine i kojim su te iste ustanove na društvo Mydibel prenijele pravo korištenja predmetnim nekretninama u neopozivom razdoblju od 15 godina, uz kvartalno pla?anje najamnine koja odgovara vrijednosti ulaganja u iznosu od 9 630 000 eura za prvi dio i 2 700 000 eura za drugi dio, uve?anoj za kamate. Na temelju potonjeg ugovora društvo Mydibel nakon isteka leasinga ima pravo na opciju kupnje po cijeni koja odgovara 10 % vrijednosti ulaganja za prvi dio i 3 % te vrijednosti za drugi dio.

14 Nakon poreznog nadzora provedenog 11. svibnja i 8. lipnja 2012. koji se odnosio na razdoblje od 1. sije?nja 2009. do 31. prosinca 2010., belgijska porezna uprava je, na temelju mehanizma revizije, zbog navedenih transakcija *sale and lease back* (povratni leasing) odbila po?etni odbitak PDV-a proveden na predmetnim nekretninama.

15 Izjava o ispravku podnesena je 18. rujna 2012. na odobrenje društvu Mydibel te je 22. studenoga 2013. sastavljen zapisnik koji je istog dana dostavljen s odlukom o ispravku. Potonja se odluka odnosi, kao prvo, na iznos od 981 381,28 eura zbog pogrešaka prilikom odbitka PDV-a, kao drugo, na proporcionalnu novčanu kaznu od 98 130 eura i, kao treće, na zatezne kamate poevši od 21. siječnja 2011. Putem odbitaka od salda uplatnog računa za PDV društva Mydibel belgijska porezna uprava primila je ukupan iznos od 1 363 971,20 eura na ime namirenja iznosa ispravka.

16 Mydibel je podnio tužbu za poništenje odluke o ispravku i zapisnika od 22. studenoga 2013. pred tribunal de première instance du Hainaut (Prvostupanjski sud u Hainautu, Belgija).

17 Presudom od 13. listopada 2015. tribunal de première instance du Hainaut (Prvostupanjski sud u Hainautu, Belgija) proglasio je tu tužbu dopuštenom i djelomično osnovanom. Utvrdio je da društvo Mydibel ne duguje novčanu kaznu, naložio je Belgijskoj Državi da društvu Mydibel naknadi sve plaćene iznose zbog poništenja novčane kazne, uvećane za zatezne kamate i odbio zahtjev društva Mydibel u preostalom dijelu.

18 Društvo Mydibel podnijelo je žalbu protiv te presude pred cour d'appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu, Belgija) 4. ožujka 2016.

19 Sud koji je uputio zahtjev pita nameće li se odredbama Direktive o PDV-u, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, obveza ispravka odbitka PDV-a i, ako je odgovor potvrđan, je li takav ispravak u skladu s načelima neutralnosti PDV-a i jednakog postupanja.

20 U tim je okolnostima cour d'appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 14., 15., 168., 184., 185., 187. i 188. Direktive [2006/112] tumačiti i primjenjivati na način da postoji revizija/ispravak PDV-a plaćenog na nekretninu koja je stečena kao kapitalno dobro, koji je početno bio pravilno odbijen ako je ta nekretnina stečena kao kapitalno dobro bila predmet transakcije *sale and lease back* (povratni leasing), uzimajući u obzir sljedeće:

– *sale and lease back* uspostavlja se tako da porezni obveznik kombinirano i istodobno dodijeli pravo na dugotrajan zakup (odnosno privremeno stvarno pravo) dvjema financijskim ustanovama, a te dvije ustanove poreznom obvezniku dodijele pravo na leasing;

– ta transakcija *sale and lease back* isključivo je financijske prirode i izvršava se u svrhu povećanja likvidnosti poreznog obveznika;

– na transakciju *sale and lease back* (povratni leasing) nije se obračunao PDV;

– nekretnina koja je stečena kao kapitalno dobro ostala je u posjedu poreznog obveznika te se neprekinuto i trajno upotrebljavala u svrhu oporezovane djelatnosti poreznog obveznika, i prije i poslije transakcije.

2. Jesu li tumačenje i primjena gore navedenih odredbi, koji dovode do revizije/ispravka PDV-a koji je početno odbijen, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a i/ili načelom jednakog postupanja?”

Prethodna pitanja

Prvo pitanje

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 184., 185., 187. i

188. Direktive o PDV-u tumažiti na nažin da se njima propisuje obveza ispravka PDV-a plaženog za nekretninu koji je poženno pravilno odbijen ako je to dobro bilo predmet transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) koja ne podliježe PDV-u u okolnostima poput onih o kojima je rijež u glavnom postupku.

22 U žlancima 184. i 185. Direktive o PDV-u na opženit nažin navode se uvjeti pod kojima nacionalna porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak poženog odbitka PDV-a. Nasuprot tomu, žlanci 187. do 189. te direktive predvižaju posebna pravila za ispravak odbitka PDV-a u pogledu kapitalnih dobara (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 25. do 28.).

23 Najprije je potrebno utvrditi da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se nekretnine o kojima je rijež u glavnom postupku mogu kvalificirati kao „kapitalna dobra”, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti s obzirom na nacionalno pravo. Naime, na temelju žlanka 189. tože (a) navedene direktive, države žlanice mogu definirati pojam „kapitalna dobra”. Sud je presudio da taj pojam obuhvaža dobra koja se koriste u svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti i koja se razlikuju po svojem trajanju i vrijednosti, što znaži da se troškovi stjecanja obiženno ne knjiže kao tekuži troškovi nego se amortiziraju tijekom nekoliko godina (presuda od 16. veljaže 2012., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 35. i navedena sudska praksa).

24 Kao prvo, valja ispitati nameže li se ispravak odbitka PDV-a na temelju žlanaka 184. i 185. te direktive.

25 Iz žlanka 184. Direktive o PDV-u proizlazi da se poženni odbitak PDV-a ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo. Na temelju žlanka 185. te direktive, ispravak odbitka posebno se obavlja ako nakon podnošenja prijave PDV-a dože do promjene žimbenika korištenih za odreživanje iznosa odbitka.

26 Kada je rijež o eventualnom utjecaju dogažaja nastalih nakon odbitka PDV-a koji je izvršio porezni obveznik na sâm taj odbitak, iz sudske prakse proizlazi da ostvarena ili predvižena upotreba robe i usluga odrežuje opseg poženog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i opseg eventualnih ispravaka tijekom sljedežih razdoblja (presuda od 31. svibnja 2018., Kollroß i Wirtl, C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372, t. 54. i navedena sudska praksa).

27 Naime, mehanizam ispravka predvižen žlancima 184. do 186. Direktive 2006/112 sastavni je dio sustava odbitka pretporeza uspostavljenog tom direktivom. Njegov je cilj povežati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a na nažin 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 izravni odnos izmežu prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja predmetnih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (presuda od 31. svibnja 2018., Kollroß i Wirtl, C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372, t. 55. i navedena sudska praksa).

28 U ovom služaju, iz odluke kojom se upuže prethodno pitanje proizlazi da je društvo Mydibel nekretnine o kojima je rijež u glavnom postupku neprekinuto i trajno koristilo za obavljanje svojih profesionalnih djelatnosti. Usto, u skladu s naznakama koje se nalaze u toj odluci, iako su transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) o kojima je rijež u glavnom postupku dovele do trenutnog plažanja naknade društvu Mydibel, to se društvo predmetnim financijskim ustanovama obvezalo na plažanje kvartalne naknade u razdoblju od 15 godina, žiji ukupan iznos odgovara iznosu te naknade uveženom za kamate. Tako se žini da je navedeno društvo nastavilo koristiti transakcije izvršene u svrhu izgradnje, prenamjene ili obnove predmetnih nekretnina za svoje transakcije koje su izlazno oporezive. To utvrženje upuže, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, na nepostojanje promjene žimbenika koji se koriste za odreživanje iznosa odbitaka

provedenih nakon podnošenja prijave PDV-a.

29 Suprotno onomu što Europska komisija ističe u svojim pisanim očitovanjima, samo utvrđene prava na dugotrajan zakup koje ne podliježe PDV-u ne može se smatrati promjenom imbenika koji se koriste za određivanje iznosa odbitka do koje je došlo nakon podnošenja prijave PDV-a. Naime, takvo utvrđene samo po sebi ne dovodi do raskida bliskog i izravnog odnosa između prava na odbitak plaćenog pretporeza i korištenja predmetnih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive.

30 Iz toga slijedi da se, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, člancima 184. i 185. Direktive o PDV-u ne propisuje ispravak PDV-a koji je pošteno odbijen u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

31 Kao drugo, valja ispitati proizlaze li okolnosti u glavnom predmetu iz posebnih pravila o ispravku odbitka PDV-a u pogledu kapitalnih dobara i osobito iz članka 187. i 188. Direktive o PDV-u.

32 Članak 187. te direktive opisuje određene načine ispravka odbitka PDV-a u pogledu kapitalnih dobara. Iz članka 187. stavka 1. navedene direktive proizlazi da se, u pogledu takvih dobara, ispravak raspoređuje na razdoblje od pet godina, koje se za kapitalna dobra može produljiti do dvadeset godina.

33 Na temelju članka 188. stavka 1. te direktive, u slučaju isporuke tijekom razdoblja ispravka, smatra se da je porezni obveznik koristio kapitalno dobro za ekonomsku djelatnost do kraja razdoblja ispravka.

34 Sud je istaknuo da se pojam „isporuka robe” ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predviđenima mjerodavnim nacionalnim pravom, nego uključuje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od jedne strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaze kao da je ona vlasnik tog dobra (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

35 Iako je na nacionalnom sudu da u svakom pojedinom slučaju, ovisno o predmetnim činjenicama, utvrdi dovodi li transakcija koja se izvršava na nekom dobru do prijenosa prava da se dobrom raspolaze na način kako to čini vlasnik (vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 63.), Sud mu ipak može dati korisne naznake u tom pogledu.

36 Valja utvrditi da je za transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) o kojima je riječ u glavnom postupku značajno da, s jedne strane, porezni obveznik kombinirano i istodobno dodjeljuje pravo na dugotrajan zakup dvjema financijskim ustanovama o kojima je riječ u glavnom postupku, a one, s druge strane, poreznom obvezniku dodjeljuju pravo na leasing nekretnine.

37 Stoga je važno utvrditi treba li, u kontekstu glavnog predmeta, razmatrati dodjelu prava na dugotrajan zakup i prava na leasing nekretnine odvojeno ili zajedno.

38 Sud je presudio da je riječ o jedinstvenoj usluzi kada su dva ili više elemenata ili radnje koje izvrši porezni obveznik tako usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nedjeljivu uslugu čije bi razdvajanje bilo umjetno (presuda od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 53. i navedena sudska praksa).

39 Na nacionalnom sudu je da ocijeni upućuju li svi elementi koji su mu podneseni na postojanje jedinstvene transakcije, bez obzira na njezinu definiciju u ugovoru (presuda od 21.

velja?e 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 54.).

40 U ovom slu?aju, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da su transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) o kojima je rije? u glavnom postupku isklju?ivo financijske transakcije provedene s ciljem pove?anja likvidnosti društva Mydibel te da su nekretnine o kojima je rije? u glavnom postupku ostale u posjedu potonjeg, koji ih je koristio na neprekinut i trajan na?in za potrebe svojih oporezivih transakcija. ?ini se da te ?injenice navode na zaklju?ak, što mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev, da je svaka od tih transakcija jedinstvena s obzirom na to da je osnivanje prava na dugotrajan zakup neodvojivo od leasinga nekretnine koji se odnosi na ista dobra.

41 Iz toga slijedi da je, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, svaka transakcija *sale and lease back* (povratni leasing) o kojoj je rije? u glavnom postupku jedinstvena transakcija. U tim okolnostima te se transakcije ne mogu kvalificirati kao „isporuka robe” s obzirom na to da prava prenesena na financijske ustanove o kojima je rije? u glavnom postupku, odnosno gra?anska prava na dugotrajan zakup umanjena za prava koja proizlaze iz leasinga nekretnine kojeg je nositelj društvo Mydibel, ne ovlaš?uju navedene ustanove na raspolaganje nekretninama o kojima je rije? u glavnom postupku, kao što bi to bio slu?aj da su one njihovi vlasnici.

42 S obzirom na prethodno navedeno, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, ?lancima 187. i 188. Direktive o PDV-u ne propisuje se ispravak PDV-a koji je po?etno odbijen u okolnostima poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku.

43 U tim okolnostima, na prvo pitanje valja odgovoriti na na?in da, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri relevantne nacionalne ?injene i pravne elemente, ?lanke 184., 185., 187. i 188. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da se njima ne propisuje obveza ispravka PDV-a obra?unatog na nekretnini koji je po?etno pravilno odbijen ako je to dobro bilo predmet transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) koja se ne oporezuje PDV-om u okolnostima poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku.

Drugo pitanje

44 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li tuma?enje ?lanaka 184., 185., 187. i 188. Direktive o PDV-u na na?in da se njima propisuje obveza ispravka PDV-a koji je po?etno odbijen u okolnostima poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku u skladu s na?elima neutralnosti PDV-a i jednakog postupanja.

45 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, drugo pitanje postavlja se samo ako je sud koji je uputio zahtjev nakon provjere trebao ocijeniti zna?e li transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) o kojima je rije? u glavnom postupku promjenu ?imbenika koji se koriste za odre?ivanje iznosa odbitka provedenog nakon podnošenja prijave PDV-a, u smislu ?lanka 185. Direktive o PDV-u ili zna?e isporuku u smislu ?lanka 188. te direktive i da, prema tome, postoji obveza ispravka PDV-a koji je po?etno odbijen u okolnostima iz glavnog predmeta.

46 Me?utim, takva obveza ispravka po?etno odbijenog PDV-a u svakom je slu?aju u skladu s na?elima neutralnosti PDV-a i jednakog postupanja.

47 U tom pogledu dovoljno je utvrditi da se, u tim okolnostima, porezni obveznik koji je izvršio transakciju koja ne podliježe PDV-u i koja se odnosi na nekretninu u njegovu vlasništvu ne nalazi, u pogledu PDV-a, u situaciji koja je usporediva sa situacijom u kojoj se nalazi porezni obveznik koji je neprekinuto bio vlasnik nekretnine od završetka radova koji su doveli do prava na odbitak pla?enog pretporeza.

48 U tim okolnostima, na drugo pitanje valja odgovoriti na način da je tumačenje članaka 184., 185., 187. i 188. Direktive o PDV-u na način da se njima propisuje obveza ispravka PDV-a koji je početno odbijen u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku u skladu s načelima neutralnosti PDV-a i jednakog postupanja.

Troškovi

49 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:

1. Pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri relevantne nacionalne činjenice i pravne elemente, članke 184., 185., 187. i 188. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., treba tumačiti na način da se njima ne propisuje obveza ispravka poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) obračunatog na nekretnini koji je početno pravilno odbijen ako je to dobro bilo predmet transakcije *sale and lease back* (povratni leasing) koja se ne oporezuje PDV-om u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

2. Tumačenje članaka 184., 185., 187. i 188. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162, na način da se njima propisuje obveza ispravka poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) koji je početno odbijen u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku u skladu je s načelima neutralnosti PDV-a i jednakog postupanja.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski