Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
EVGENIJA TANCHEVA
od 20. svibnja 2021. [1]

Spojeni predmeti C-45/20 i C-46/20

E
protiv
Finanzamt N (C-45/20)
i
Z
protiv
Finanzamt G (C-46/20)

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Odbitak pretporeza – Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EZ – Članci 167. i 168.a – Postavljanje fotonaponskog sustava – Uspostava ureda u inače privatnom obiteljskom stambenom objektu – Nepokretna imovina – Mješovito korištena imovina – Pripisivanje poslovnoj imovini – Sukladnost s pravom Unije nacionalnog roka za pripisivanje i pretpostavka prema kojoj se imovina smatra poslovnom ako nema indicija o suprotnom – Gubitak prava na odbitak pretporeza”

1. Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka; u daljnjem tekstu: sud koji je uputio zahtjev) ovim zahtjevima za prethodnu odluku traži pojašnjenje sudske prakse Suda o pripisivanju kapitalnih dobara [2], odnosno, konkretno, nepokretne imovine [3], koja se koriste i u poslovne i u privatne svrhe (u daljnjem tekstu: mješovito korištena imovina) privatnoj ili poslovnoj imovini poreznog obveznika ili kombinaciji tih dviju imovina (u daljnjem tekstu: odluka o pripisivanju). Konkretnije, pitanja se odnose na posljedice odluke o pripisivanju za pravo na odbitak pretporeza, u skladu s člancima 167. i 168.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [4], kako je izmijenjena

[1] Izvorni jezik: engleski

[2] Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi, s obzirom na nacionalno pravo, čini li roba o kojoj je riječ u ovom predmetu „kapitalna dobra”. U skladu s člankom 189. točkom (a) Direktive o PDV-u, države članice mogu odrediti pojam „kapitalna dobra”. Sud je presudio da taj pojam obuhvaća dobra koja se koriste u svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti i koja se razlikuju po svojem trajanju i vrijednosti, što znači da se troškovi njihova stjecanja obično ne knjiže kao tekući troškovi nego se amortiziraju tijekom nekoliko godina. Vidjeti, primjerice, presudu od 27. ožujka 2019., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, t. 23.), gdje se upućuje na presudu od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 35.).

[3] Vidjeti bilješku 35 ovog mišljenja.

[4] SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Direktivom Vijeća 2009/162/EZ od 22. prosinca 2009. o izmjeni pojedinih odredaba Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [5] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2. Pitanjima se propituje usklađenost s pravom Unije, posebice s obzirom na presudu Suda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo [6], odredbe njemačkog prava koja praktično čini prekluzivni rok za priopćavanje odluke o pripisivanju njemačkim tijelima, čiji istek, prema tumačenju iz sudske prakse suda koji je uputio zahtjev, ima za posljedicu gubitak prava na odbitak pretporeza. Čini se da to proizlazi i iz pretpostavke u sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev prema kojoj se mješovito korištena imovina pripisuje privatnoj imovini poreznog obveznika ako nema dovoljno indicija o suprotnom.

3. Došao sam do zaključka da, s obzirom na okolnosti o kojima je riječ u glavnom postupku, tumačenje prava države članice u sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev prema kojem porezni obveznik gubi pravo na odbitak pretporeza ako odluku o pripisivanju mješovito korištene imovine ne priopći unutar roka predviđenog nacionalnim pravom nije u skladu s člancima 167. i 168.a Direktive o PDV-u, zbog neusklađenosti s načelom fiskalne neutralnosti i načelom proporcionalnosti, s obzirom na to da u spisu predmeta nema ničega što upućuje i na kakvo aktivno pitanje utaje poreza [7]. Isti zaključak vrijedi i za spomenutu pretpostavku o pripisivanju privatnoj imovini poreznog obveznika, kada ona dovodi do gubitka prava na odbitak.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Članak 167. Direktive o PDV-u glasi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

5. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u 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;

[…]”

[5] SL 2010., L 10, str. 14. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.)

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (u daljnjem tekstu: presuda Gmina Ryjewo)

[7] Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 65. do 70.). Također vidjeti, primjerice, presudu od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 39.), gdje se upućuje na presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 52. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također novije presude od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 32. do 34. i 49. do 51.), i od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 37. i 38.).

6. Članak 168.a stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„1. U slučaju nepokretne imovine koja sačinjava dio poslovne imovine poreznog obveznika i koja se koristi i za potrebe posla tog poreznog obveznika i u njegove privatne svrhe ili njegovih djelatnika ili općenito u druge svrhe osim poslovnih, PDV na iznos vrijednosti takve imovine izvodi se u skladu s načelima postavljenima u člancima 167., 168., 169. i 173. samo za dio uporabe te imovine u poslovne svrhe dotičnog poreznog obveznika.

Odstupajući od članka 26. promjene u omjeru uporabe nepokretne imovine navedene u prvome podstavku uzimaju se u obzir u skladu s načelima predviđenim u člancima od 184. do 192. kako se uporabljuju u dotičnoj državi članici."

7. Članak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije."

B. Njemačko pravo

8. Članak 15. stavak 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: UStG) glasi:

„Poduzetnik kao pretporez može odbiti sljedeće:

1. porez koji se zakonito mora platiti na robu i usluge koje za potrebe njegova poslovanja isporuči drugi poduzetnik. […]"

9. Članak 18. stavak 3. UStG-a glasi:

„Poduzetnik za kalendarsku godinu ili, po potrebi, kraće razdoblje mora elektroničkim putem dostaviti, u propisanom obliku, poreznu prijavu u kojoj sam izračunava, u skladu s člankom 16. stavcima 1. do 4. i člankom 17., porez koji mora platiti ili povrat na koji ima pravo. U slučajevima iz članka 16. stavaka 3. i 4., porezna prijava se mora dostaviti u roku od mjesec dana od završetka najkraćeg primjenjivog razdoblja. Kako bi se izbjegli neopravdani troškovi, Finanzamt može poduzetnika na zahtjev osloboditi obveze elektroničke dostave. U tom slučaju poduzetnik poreznu prijavu mora dostaviti u obliku koji uprava predvidi te je mora ručno potpisati."

10. Članak 149. stavak 2. Abgabenordnunga (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme pokretanja spora[8], glasi:

„Osim ako je poreznim propisima drukčije predviđeno, porezne prijave koje se odnose na kalendarsku godinu ili zakonom predviđeno razdoblje moraju se dostaviti najkasnije u roku od pet mjeseci od završetka kalendarske godine ili zakonom predviđenog razdoblja. […]"

[8] Savezna Republika Njemačka u svojim pisanim očitovanjima navodi da je relevantna ona verzija koja je na snazi od 1. studenoga 2011.

II. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

A. C-45/20, E/Finanzamt N (u daljnjem tekstu: predmet E)

11. Tužitelj iz predmeta E vodi poduzeće za postavljanje skela. On je 2014. izradio nacrt za izgradnju obiteljske kuće koji je, u skladu s arhitektonskim planovima od 29. srpnja 2014., uključivao ured površine 16,57 m^2 u prizemlju. Ostatak kuće bio je namijenjen u privatne svrhe te je njezina ukupna predviđena površina iznosila 149,75 m^2. Računi za izgradnju kuće, uključujući ured, izdani su između listopada 2014. i studenoga 2014. [9].

12. E u odnosu na ured nije zahtijevao razmjeran odbitak pretporeza u privremenim (mjesečnim) prijavama, koje je na temelju članka 18. stavka 2. druge rečenice UStG-a morao podnijeti za godine 2014. i 2015., već ga je prvi put zatražio u godišnjoj poreznoj prijavi za 2015. u skladu s člankom 18. stavkom 3. prvom rečenicom UStG-a [10]. Finanzamt (Porezna uprava) tu je prijavu zaprimio 28. rujna 2016.

13. Porezna uprava je odlukom od 5. travnja 2017. tužitelju razrezala porez na promet za 2015., a da mu nije priznala odbitak od [X] eura koji je, prema navodu osobe E, odgovarao pretporezu plaćenom za odnosni ured. Porezna uprava je odlukom od 17. siječnja 2018. odbila prigovor kao neosnovan. Odbijena je i tužba podnesena u vezi s tim zahtjevom. Sächsisches Finanzgericht (Financijski sud Saske, Njemačka) je u presudi od 19. ožujka 2018. naveo da traženi odbitak pretporeza nije bio moguć zato što odnosno dobro nije na vrijeme pripisano poslovnoj imovini, to jest do 31. svibnja 2015.

14. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku navedeno je da, u skladu sa sudskom praksom suda koji je uputio taj zahtjev, iz načela trenutnog odbijanja plaćenog pretporeza proizlazi da se odluka o pripisivanju mora donijeti po stjecanju ili proizvodnji robe o kojoj je riječ [11]. U sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev nadalje je predviđeno da zbog praktičnih razloga porezni obveznik trećim stranama to pripisivanje može priopćiti putem elemenata koji na njega upućuju. Međutim, u skladu s člankom 18. stavkom 3. UStG-a on to mora učiniti najkasnije u prijavi poreza na promet za godinu u kojoj je stjecanje izvršeno [12]. U sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev prihvaćeno je da je rok za podnošenje te prijave predviđen u članku 149. stavku 2. Poreznog zakonika. Taj rok je u ovom predmetu bio 31. svibnja sljedeće godine, to jest 2015. [13]. Nadalje, u skladu sa sudskom praksom suda koji je uputio zahtjev, produljenjem roka za dostavu konačne porezne prijave ne produljuje se rok za dostavu elemenata koji upućuju na odluku o pripisivanju [14].

15. Osoba E u svojoj žalbi sudu koji je uputio zahtjev navodi da nije bila dužna putem prijave poreza na promet Poreznoj upravi priopćiti dodatne elemente koji bi upućivali na njezinu odluku o pripisivanju jer su arhitektonski planovi za korištenje ureda isključivo u poslovne svrhe činili dovoljne indicije o pripisivanju tog ureda poslovnoj imovini.

9 Prema pisanim očitovanjima Finanzamta N

10 Prema pisanim očitovanjima Finanzamta N

11 BFH-Urteile u BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; u BFH/NV 2012, 808, Rz 18; u BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; u BFH/NV 2013, 266, Rz 38

12 BFH-Urteile u BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; u BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; u BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH-Beschluss u BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N i navedena sudska praksa.

13 BFH-Urteile u BFHE 234, 519, BSt1 II 2014, 76, Rz 33 ff.; u BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; u BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse u BFH/NV 2014, 914, Rz 6; u BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Prema odluci kojom je upućen zahtjev, sada je riječ o 31. srpnja sljedeće godine.

14 BFH-Urteile u BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f.; u BFH/NV 2012, 808, Rz, 18

B. Predmet C-46/20, Z/Finanzamt G (u daljnjem tekstu: predmet Z)

16. Predmet Z odnosi se na odbitak pretporeza koji je 2014. plaćen za postavljanje fotonaponskog sustava. Osoba Z, tužitelj, je dio električne energije koji je taj sustav proizvodio sama koristila, dok je ostatak isporučivala u elektroenergetsku mrežu jednog opskrbljivača električnom energijom. Ugovor na temelju kojeg se električna energija pohranjivala u elektroenergetsku mrežu sklopljen je tijekom odnosne porezne godine te je predviđao naknadu na koju se obračunavao porez.

17. Osoba Z je 29. veljače 2016. podnijela poreznu prijavu za spornu poreznu godinu te je prijavila odbitak pretporeza u iznosu od [X] eura. To je bio, u bitnome, iznos poreza iskazanog na računu od 11. rujna 2014. za isporuku i postavljanje fotonaponskog sustava. Osoba Z nije podnijela nikakvu prijavu relevantnu za taj sustav. Tuženik Finanzamt G prvotno je prihvatio poreznu prijavu za spornu poreznu godinu.

18. Nakon posebne provjere tužiteljeve obveze na ime poreza na promet, Porezna uprava zaključila je da se ne može priznati odbitak pretporeza iskazanog na računu od 11. rujna 2014. Porezna uprava je utvrdila da osoba Z spornu robu nije na vrijeme pripisala poslovnoj imovini, to jest do 31. svibnja 2015.

19. Porezna uprava stoga je odlukom od 30. studenoga 2016., koja je posljednji put izmijenjena odlukom od 27. ožujka 2017., osobi Z razrezala porez na promet za spornu godinu. Prigovor na tu odluku odbijen je odlukom od 18. svibnja 2017., kao i žalba. Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu, Njemačka) je presudom od 12. rujna 2018. utvrdio da osoba Z, koja je mogla birati kako pripisati odnosni fotonaponski sustav, nije taj sustav na vrijeme pripisala poslovnoj imovini. To je proizlazilo iz sudske prakse koja je obvezivala Finanzgericht (Financijski sud) (vidjeti točku 14. ovog mišljenja). Taj je pristup potvrđen kasnijom sudskom praksom Suda.

20. Pred Finanzgerichtom (Financijski sud) osoba Z tvrdila je da, osobito s obzirom na presudu Gmina Ryjewo, treba preispitati sudsku praksu tog suda koja se odnosi na priopćavanje, u kratkom roku, elemenata koji upućuju na pripisivanje mješovito korištene imovine.

21. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku navodi se da je Porezna uprava branila odluku donesenu povodom prigovora i istaknula da tužitelj, prije nego što je počeo gospodarski iskorištavati fotonaponski sustav, nije djelovao kao poduzetnik u smislu zakonodavstva o porezu na promet te da, po analogiji sa situacijom u vezi s kojom je Sud donio presudu Gmina Ryjewo, nije postojalo pravo pripisivanja.

22. U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak u predmetima C-45/20 i C-46/20 te je Sudu uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 168. točki (a) u vezi s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalna sudska praksa prema kojoj je pravo na odbitak pretporeza, u slučajevima u kojima poduzetnik u trenutku kupnje ima pravo na izbor načina pripisivanja primljene isporuke, isključeno ako se do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet ne dostavi odluka o načinu pripisivanja koja je prepoznatljiva poreznim tijelima?

2. Protivi li se članku 168. točki (a) [Direktive 2006/112] nacionalna sudska praksa prema kojoj postoji sumnja da je riječ o pripisivanju privatnoj imovini, odnosno na temelju koje se pretpostavlja da je riječ o takvom pripisivanju, ako ne postoje (dovoljne) indicije za pripisivanje poslovnoj imovini?"

23. Sud je Saveznoj Republici Njemačkoj i Komisiji postavio pisana pitanja. Savezna Republika Njemačka odgovorila je 14. prosinca 2020., a Komisija 16. prosinca 2020.

24. Pisana očitovanja o prethodnim pitanjima podnijeli su Finanzamt N (u pogledu predmeta E), Savezna Republika Njemačka i Komisija. Rasprava nije održana.

III. Uvodna zapažanja

25. Predlažem da se pitanja koja su otvorena u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku razmotre sljedećim redoslijedom.

26. Nužno je prvo razmotriti jesu li osobe E i Z imale pravo na odbitak pretporeza u trenutku stjecanja odnosne mješovito korištene imovine, koju čini kuća u predmetu E i fotonaponski sustav u predmetu Z. Ta je analiza izravno povezana s odlukom o pripisivanju jer, kako Savezna Republika Njemačka ističe u svojim pisanim očitovanjima, mogućnost odbijanja pretporeza ovisi o načinu na koji porezni obveznik pripiše mješovito korištenu imovinu [15].

27. Kao drugo, kako Savezna Republika Njemačka dalje navodi u svojim pisanim očitovanjima, za rješavanje spora u glavnom postupku jednako je važno čini li postojanje prepoznatljive odluke o pripisivanju mješovito korištene imovine materijalan ili formalan zahtjev u Unijinom zakonodavstvu o PDV-u. Razlog tomu je činjenica da porezni obveznik neće nužno izgubiti pravo na odbitak pretporeza ako povrijedi formalan zahtjev, dok će do toga doći ako povrijedi materijalan zahtjev [16]. Kako će se objasniti u nastavku, došao sam do zaključka da postojanje prepoznatljive odluke o pripisivanju čini materijalan zahtjev prava na odbitak pretporeza plaćenog na mješovito korištenu imovinu, koji se, međutim, može ispuniti pružanjem elemenata koji objektivno upućuju na postojanje odluke o pripisivanju. Dosadašnja sudska praksa ne zahtijeva od poreznih obveznika da poreznim tijelima država članica podnesu posebnu prijavu u pogledu odluke o pripisivanju. U ovom ću odjeljku razmatrati i opseg diskrecijske ovlasti država članica u pogledu određivanja rokova za priopćavanje prepoznatljive odluke o pripisivanju nacionalnim poreznim tijelima.

28. Kao treće, nakon razmatranja navedenih aspekata zaključit ću s odgovorom na prethodna pitanja.

[15] Vidjeti, primjerice, presudu od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu).

[16] Vidjeti, primjerice, presudu od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 30. do 33. i navedenu sudsku praksu). Također vidjeti, primjerice, presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 60. do 63.), i od 15. studenoga 2017., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 40.).

29. Kada je riječ o relevantnosti presude Gmina Ryjewo, važno je istaknuti da se taj predmet nije odnosio ni na posljedice (i) pripisivanja mješovito korištenih kapitalnih dobara u cijelosti poslovnoj imovini, ni na posljedice (ii) zadržavanja tih dobara u cijelosti unutar privatne imovine, u kojem slučaju su ona potpuno isključena iz sustava PDV-a, ni na posljedice (iii) uključivanja tih dobara u poslovnu imovinu samo u mjeri u kojoj se ona doista koriste u poslovne svrhe [17].

30. Umjesto toga, presuda Gmina Ryjewo odnosila se na posljedice situacije u kojoj je općina nekretninu prvo koristila za potrebe neoporezivih transakcija, ali kasnije za potrebe oporezivih transakcija, te na pitanje kakav je to utjecaj imalo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom izgradnje te nekretnine. Stoga se slažem s argumentima koje Finanzamt N iznosi u svojim pisanim očitovanjima, a prema kojima, protivno mogućim stajalištima iz pravne teorije, predmet Gmina Ryjewo ne ide u prilog tvrdnji da više nije potrebno donošenje odluke o pripisivanju da bi se moglo utvrditi djeluje li porezni obveznik u odnosu na mješovito korištenu imovinu kao takav.

31. I Savezna Republika Njemačka i Finanzamt N u svojim pisanim očitovanjima zagovaraju pridavanje što manjeg značaja presudi Gmina Ryjewo za ishod glavnog postupka zbog, među ostalim, razlika između problematike tog i ovog predmeta. Dovoljno je reći da će se u ovom mišljenju na presudu Gmina Ryjewo upućivati u mjeri u kojoj je ta presuda relevantna za pravni problem koji se mora riješiti u ovom predmetu.

IV. Ocjena

A. Postojanje prava na odbitak

32. Članak 167. Direktive o PDV-u je polazna točka u sudskoj praksi. Prema tom članku, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Za određivanje postojanja prava na odbitak ključno je svojstvo u kojem osoba u tom trenutku djeluje [18].

33. Prema članku 168.a Direktive o PDV-u, porezni obveznik se robom ili uslugama na koje se poziva radi ostvarenja prava na odbitak mora koristiti u svrhe svojih vlastitih oporezivih transakcija, a tu robu i usluge mora mu isporučiti drugi porezni obveznik [19]. Budući da su se, kako se čini, i ured i fotonaponski sustav o kojima je riječ koristili u poslovne svrhe, taj će zahtjev biti ispunjen ako se utvrdi da je navedenu robu isporučio drugi porezni obveznik [20].

34. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, pravo na odbitak pretporeza ne postoji u odnosu na robu koja je u cijelosti pripisana privatnoj imovini [21]. Pravo na odbitak djelomično postoji ako se mješovito korištena roba djelomično pripiše poslovnoj imovini. Dio koji se ne koristi za pružanje oporezivih poslovnih usluga ili isporuka nije obuhvaćen sustavom PDV-a te se ne može uzeti u

[17] Presuda od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 39. i navedena sudska praksa). Također vidjeti, primjerice, presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 53.), i od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, t. 20.).

[18] Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, t. 28.), gdje se upućuje na presudu od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8. i 9.); i presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 35.); i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 38.).

[19] Vidjeti, primjerice, presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 40.), gdje se upućuje na presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 28.).

[20] Spis predmeta ne sadržava informacije o tom elementu. Međutim, nesporno je da su osobe E i Z platile pretporez na odnosnu robu.

[21] Vidjeti, primjerice, presudu od 8. ožujka 2001., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 27.). U kontekstu zemljišta, vidjeti presudu od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, t. 21.).

obzir za potrebe članka 168. točke (a) Direktive 2006/112[22]. Međutim, ako se mješovito korištena roba u cijelosti pripiše poslovnoj imovini, može se odbiti čitav pretporez[23]. Porezni obveznik koji odabere da će kapitalna dobra koja koristi i u poslovne i u privatne svrhe činiti poslovnu imovinu načelno ima pravo u cijelosti i odmah odbiti pretporez koji je platio prilikom stjecanja tih dobara[24].

35. Međutim, Direktivom 2009/162 uvedena je važna izmjena Direktive o PDV-u koja je relevantna za glavni postupak – članak 168.a. Kako je vidljivo u točki 6. ovog mišljenja, PDV plaćen u okviru isporuke nepokretne imovine može se odbiti samo razmjerno udjelu u kojem se ta imovina koristi za poslovne potrebe poreznog obveznika. Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da to provjeri, čini se da i kućni ured u predmetu E i fotonaponski sustav u predmetu Z čine nepokretnu imovinu[25].

36. U svakom slučaju, tužitelji iz glavnog postupka zahtijevaju djelomičan odbitak pretporeza s obzirom na to da su odnosnu mješovito korištenu imovinu djelomično pripisali poslovnoj imovini. Odbitak koji se zahtijeva u predmetu E djelomičan je jer se odnosi samo na ured u kući. Odbitak koji se zahtijeva u predmetu E, u vezi s fotonaponskim sustavom, djelomičan je jer je razmjeran i povezan s mjerom u kojem se taj sustav koristi u gospodarske svrhe[26].

37. Ustaljena je sudska praksa da onoga tko ima kapitalne troškove s namjerom, potvrđenom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, treba smatrati poreznim obveznikom[27]. Valja podsjetiti na to da se, u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, PDV može odbiti ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika. Djelujući kao porezni obveznik, on dakle ima, u skladu s člankom 167. i pratećim člancima te direktive, pravo odmah odbiti PDV koji se duguje ili koji je plaćen na kapitalne troškove nastale za potrebe transakcija koje namjerava obaviti i koje otvaraju pravo na odbitak. To pravo na odbitak nastaje, u skladu s člancima 63. i 167. Direktive o PDV-u, u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza, odnosno prilikom isporuke robe[28].

38. Međutim, mišljenja sam da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, porezni obveznik u stvarnosti nije *obvezan* pretporez odbiti čim pravo na odbitak nastane u dvjema važnim situacijama koje su relevantne za glavni postupak. Kao prvo, iako Finanzamt N i Savezna Republika Njemačka opravdano navode da se pravo na odbitak ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije[29], to ne znači da pravo Unije državama članicama dopušta, u svim

22 Presuda od 4. listopada 1995., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, t. 28.)

23 Presuda od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 38. i navedena sudska praksa)

24 Vidjeti, primjerice, presudu od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 24.).

25 Članak 13.b Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka) (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga (SL 2013., L 284, str. 1.). Dodatno vidjeti, primjerice, presudu od 15. studenoga 2012., Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

26 Vidjeti, u pogledu važnosti raspodjele pretporeza plaćenog za mješovito korištenu imovinu, presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

27 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20.)

28 *Ibid*., gdje se upućuje na presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 27.), i od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedenu sudsku praksu)

29 Vidjeti, primjerice, presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 44.).

okolnostima, da praktično ukinu pravo na odbitak u slučaju nepoštovanja roka koji država članica propisuje za podnošenje zahtjeva za odbitak poreznim tijelima, posebice ako nema indicija o prijevari [30]. O tome će se detaljnije govoriti u točkama 50. do 60. ovog mišljenja.

39. Kao drugo, kao što to Komisija ističe u svojim pisanim očitovanjima, podnošenje posebnog zahtjeva poreznim tijelima za odbitak pretporeza nije bitno za dokazivanje postojanja odluke o pripisivanju u trenutku stjecanja mješovito korištene imovine.

40. Pitanje je li porezni obveznik djelovao kao takav u svrhu gospodarske aktivnosti (vidjeti članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u) činjenično je pitanje koje treba ocijeniti uzimajući u obzir sve okolnosti slučaja, među kojima su vrsta robe o kojoj je riječ i razdoblje koje je proteklo između njezina stjecanja i njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provede tu ocjenu [31].

41. Važno je istaknuti da je Sud u presudi Gmina Ryjewo utvrdio da „iako nedvojbena i izričita izjava namjere korištenja dobra u gospodarske svrhe prilikom njezina stjecanja može biti dovoljna kako bi se zaključilo da je porezni obveznik stekao dobro djelujući kao takav, nepostojanje takve izjave ne isključuje da se takva namjera može izraziti prešutno” [32]. Kako je gore navedeno, Sud je pojam „gospodarska aktivnost” iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u tako protumačio u kontekstu spora u predmetu Gmina Ryjewo u kojem se pravo na odbitak nastojalo ostvariti u pogledu prenamjene kapitalnog dobra iz negospodarskog u gospodarsko [33]. Budući da je nepriznavanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje to pravo predstavlja [34], načelo utvrđeno presudom Gmina Ryjewo mora vrijediti i za dokazivanje postojanja odluke o pripisivanju. Slažem se s Komisijinom tvrdnjom da je to jedino tumačenje koje je dosljedno širokom shvaćanju stjecanja u svojstvu „poreznog obveznika” koje je uspostavljeno u sudskoj praksi [35].

42. Stoga, ono što treba utvrditi jest jesu li osobe E i Z dana kapitalna dobra stekle ili proizvele s namjerom, potvrđenom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti i jesu li, posljedično, djelovale kao porezni obveznici u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u [36]. Postoji li izravna i neposredna veza između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak [37]?

30 Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 65. do 70.). Vidjeti nadalje, primjerice, presudu od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 39.), gdje se upućuje na presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 52. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također novije presude od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 32. do 34. i 49. do 51.), i od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 37. i 38.).

31 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 21.), gdje se upućuje na presudu od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 40. i 41.). Također vidjeti, primjerice, presudu od 8. ožujka 2001., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 29.).

32 Presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, t. 47.)

33 Vidjeti točku 30. ovog mišljenja.

34 Dodatno vidjeti točku 58. ovog mišljenja.

35 Presuda Gmina Ryjewo (t. 54.)

36 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 23.)

37 *Ibid*., t. 27., gdje se upućuje na presudu od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.). Kako je Sud istaknuo u presudi od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 45. i 47. i navedena sudska praksa), „kriterij korištenja robe ili usluga za potrebe transakcija koje su dio gospodarske aktivnosti poduzetnika varira ovisno o tome stječe li se usluga ili kapitalno dobro” (t. 45.). Pravo na odbitak nastaje uvijek „kada su troškovi odnosnih usluga dio njegovih općih troškova te su kao takvi sastavni element cijene robe ili usluga koje on isporučuje” (t. 47.). Također vidjeti, u pogledu postojanja potrebne veze, presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

43. Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da to ocijeni, u spisu predmeta nema ničega što upućuje na izostanak potrebne veze kako u pogledu izgradnje ureda u predmetu E [38] tako i u pogledu fotonaponskog sustava u predmetu Z, s obzirom na objektivan sadržaj transakcija o kojima je riječ [39] kako su opisane u odluci kojom je upućen zahtjev. Razdoblje između stjecanja te imovine i njihova korištenja u svrhu gospodarskih aktivnosti poreznih obveznika bilo je relativno kratko. I ured i fotonaponski sustav činili su dobra koja su po svojoj prirodi bila prikladna za takvu svrhu [40]. Za potrebe glavnog postupka najvažnije je to da činjenica da poreznim tijelima zahtjev za odbitak pretporeza nije odmah podnesen nije ključna za odgovor na pitanje je li pravo na odbitak postojalo u trenutku stjecanja, iako, u skladu sa sudskom praksom suda koji je uputio zahtjev, pozivanje na pravo na odbitak ozbiljno upućuje na pripisivanje poslovnoj imovini [41].

44. Shodno tome, činjenica da osoba E nije odnosni ured prijavila u privremenim poreznim prijavama nije sama po sebi prepreka ostvarivanju prava na odbitak pretporeza. Nadalje, sudska praksa Suda ne podupire izravno tvrdnju da u njemačkom pravu postoji obveza podnositelja zahtjeva za odbitak koji je u položaju poput onog u kojem se nalaze osobe E i Z – čak i ako se taj odbitak zahtijeva *nakon* podnošenja prijave PDV-a za razdoblje u kojem je roba stečena – da aktivno prijavi elemente koji upućuju na to da je odluka o pripisivanju postojala u trenutku stjecanja robe. S obzirom na presudu Gmina Ryjewo, ono što je potrebno su elementi koji objektivno upućuju na postojanje odluke o pripisivanju poslovnoj imovini potrebne da bi se utvrdilo postojanje prava na odbitak PDV-a u odnosu na mješovito korištenu imovinu [42]. Zahtijevanje odbitka PDV-a u poreznoj prijavi za razdoblje u kojem je roba stečena može dokazati postojanje odluke o pripisivanju [43], ali to, u skladu sa sudskom praksom Suda, nije apsolutno obvezno. Na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi jesu li planovi korištenja ureda u predmetu E i račun od 11. rujna 2014. za isporuku i postavljanje fotonaponskog sustava u predmetu Z činili elemente koji su bili dovoljan objektivan dokaz postojanja odluke o pripisivanju, imajući u vidu ostale relevantne činjenice koje su tom sudu priopćene.

45. Taj pristup usto poštuje temelje pravila o PDV-u koja se odnose na odbitke i ispravke odbitaka. Valja istaknuti da „razdoblja ispravaka odbitaka nemaju, kao takva, nikakav utjecaj na nastanak prava na odbitak PDV-a […], koji se […] određuje jedino prema svojstvu u kojem je zainteresirana osoba djelovala u trenutku stjecanja robe o kojoj je riječ” [44]. Svrha sustava ispravaka odbitaka jest osigurati preciznost odbitaka te stoga neutralnost poreznog opterećenja [45]. Naime, u sudskoj praksi Suda je utvrđeno da je način ostvarivanja prava na odbitak isključivo formalni zahtjev odnosno uvjet [46].

[38] Predmet E je sličan predmetu u kojem je Sud donio presudu od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, vidjeti osobito točku 52.).

[39] Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 29.), gdje se upućuje na presudu od 21. veljače 2013., Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, t. 22., 23. i 33.)

[40] Kada je riječ o izgradnji ureda i stjecanju fotonaponskog sustava, iz spisa predmeta se ne čini da su osobe E ili Z djelovale u privatnom svojstvu. Vidjeti, primjerice, presudu od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

[41] BFH-Urteile u BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 23; u BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3

[42] Međutim, valja istaknuti da pravila država članica koja se odnose na dokazivanje ne smiju ugroziti učinkovitost prava Unije i moraju poštovati prava zajamčena tim pravom, posebno Poveljom Europske unije o temeljnim pravima. Vidjeti, primjerice, presudu od 4. lipnja 2020., C. F. (Porezni postupak) (C-430/19, EU:C:2020:429, t. 45.), gdje se upućuje na presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 37.).

[43] Kako je Savezna Republika Njemačka istaknula u svojim pisanim očitovanjima, Sud je to utvrdio u presudi od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 26.).

[44] Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 36.), gdje se upućuje na presudu od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8. i 20.).

[45] Vidjeti, primjerice, presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 26.).

[46] Vidjeti, primjerice, presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 40.).

46. Naposljetku, kako je navedeno u točki 21. ovog mišljenja, postoji dvojba o tome je li osoba Z djelovala kao poduzetnik u trenutku stjecanja fotonaponskog sustava te se propituje njezino pravo na odbitak, s obzirom na presudu Gmina Ryjewo. Međutim, fotonaponski sustav koristio se, barem djelomično, za potrebe vlastitih oporezovanih transakcija osobe Z, kapitalni trošak je nastao zbog obavljanja gospodarske aktivnosti te je odbitak bio povezan s transakcijama koje je ona namjeravala izvršiti (točka 37. ovog mišljenja). Nadalje, presuda Gmina Ryjewo ne ide u prilog ograničavanju mogućnosti da se osoba Z smatra „poreznim obveznikom", već podupire za nju povoljno tumačenje tog pojma [47].

47. Zaključno, iako je na sudu koji je uputio zahtjev da to provjeri s obzirom na gore razmatrana pravna načela, čini se da je osoba E imala pravo na djelomičan odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje odnosnog ureda, kao i da je osoba Z imala to pravo u odnosu na stjecanje fotonaponskog sustava.

B. Prepoznatljiva odluka o pripisivanju kao materijalan ili formalan zahtjev i rok za njezino priopćavanje poreznim tijelima

1. Prepoznatljiva odluka o pripisivanju

48. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, porezna tijela država članica moraju raspolagati podacima potrebnima kako bi utvrdila jesu li ispunjeni materijalni zahtjevi koji otvaraju pravo na odbitak pretporeza koji je plaćen u danom slučaju, bez obzira na moguće neispunjenje formalnih zahtjeva [48]. Kako je gore objašnjeno, odluka o pripisivanju je bitna za uspostavu prava na odbitak. Ona nije samo formalan zahtjev u svrhu nadzora [49]. Ne čini ni obvezu u vezi s obračunavanjem i prijavom poreza [50]. Naprotiv, nepostojanje prepoznatljive odluke o pripisivanju onemogućuje iznošenje čvrstog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva [51] jer upravo sama odluka o pripisivanju određuje je li odbitak pretporeza uopće moguć u odnosu na mješovito korištenu robu kao i njegovu visinu.

49. Stoga, kako Finanzamt N tvrdi u svojim pisanim očitovanjima, postojanje prepoznatljive odluke o pripisivanju je materijalan zahtjev, ali treba naglasiti da prijava odbitka pretporeza u prijavi PDV-a za razdoblje u kojem je došlo do odnosnog stjecanja čini samo jedan element, makar potencijalno presudan, koji potvrđuje postojanje odluke o pripisivanju [52]. Isto tako, izostanak takve prijave u potpunosti ne isključuje postojanje odluke o pripisivanju.

2. Rok za priopćavanje odluke o pripisivanju

50. Porezna tijela moraju raspolagati podacima potrebnima za utvrđivanje ispunjenosti materijalnih uvjeta za odbitak PDV-a koji je plaćen u obliku pretporeza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri [53]. Kada porezna tijela raspolažu podacima potrebnima za utvrđivanje

47 Presuda od 25. srpnja 2018. (C-140/17, EU:C:2018:595, t. 54. i 55.)

48 Presuda od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, t. 38.)

49 Vidjeti presudu od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, t. 32.).

50 *Ibid*., t. 34.

51 *Ibid*., t. 35., gdje se upućuje na presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 46.)

52 Točka 44. ovog mišljenja

53 Presuda od 12. rujna 2018., Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, t. 43.)

da porezni obveznik, kao adresat dotičnih transakcija, duguje PDV, ona ne smiju uvesti dodatne uvjete u vezi s njegovim pravom na odbitak tog poreza koji za učinak mogu imati onemogućavanje ostvarivanja tog prava [54].

51. Stoga se postavlja pitanje čine li predmetni rok, posljedični gubitak prava na odbitak koji proizlazi iz sudske prakse suda koji je uputio zahtjev i pretpostavka iz te sudske prakse o pripisivanju robe poslovnoj imovini u slučaju nepostojanja dokaza o pripisivanju dodatne uvjete s opisanim učinkom.

52. Prema člancima 167. i 179. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak načelno se koristi tijekom razdoblja u kojem je nastalo, to jest u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza [55]. Međutim, prema člancima 180. i 182. Direktive o PDV-u, poreznom obvezniku se može dopustiti da odbitak provede i nakon tog razdoblja, podložno određenim uvjetima i postupcima predviđenima nacionalnim zakonodavstvom [56].

53. U skladu s već ustaljenom sudskom praksom, u pravu Unije je prihvaćeno da rokovi koje države članice određuju za odbijanje pretporeza jamče pravnu sigurnost, podložno zahtjevima djelotvornosti i ekvivalentnosti [57]. Na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi je li krajnji rok do 31. svibnja 2015. za priopćavanje odluke o pripisivanju u odnosu na godišnju prijavu PDV-a za 2014., koji praktično čini rok za provedbu prava na odbitak pretporeza, u skladu s načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti.

54. Prema sudskoj praksi Suda, kada je riječ o načelu djelotvornosti, u obzir treba uzeti ukupno trajanje prekluzivnog roka, a sudovi država članica trebaju sagledati onemogućava li taj rok u praksi ostvarivanje prava na odbitak odnosno otežava li ga pretjerano [58].

55. Ako se pravom države članice ne predviđa konačan gubitak prava na odbitak pretporeza u slučaju nepriopćavanja poreznim tijelima – do 31. svibnja 2015. – elemenata koji objektivno upućuju na postojanje odluke o pripisivanju, predmetni rok čini se prihvatljivim sa stajališta prava Unije [59].

56. Međutim, iz sudske prakse dalje proizlazi da sankcioniranje poreznog obveznika jer nije poštovao obvezu obračunavanja i prijave na način da mu se odbije pravo na odbitak očito prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja osiguranja pravilne primjene tih obveza s

[54] Presuda od 7. kolovoza 2018., TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, t. 46. i navedena sudska praksa). Slično tomu vidjeti, primjerice, presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

[55] Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 31.)

[56] *Ibid*., t. 32. i navedena sudska praksa. U presudi od 27. ožujka 2019., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, t. 22.), Sud je naveo da „[č]lanak 187. [Direktive o PDV-u] 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".

[57] *Ibid*., t. 33. do 38. i navedena sudska praksa. Vidjeti također, primjerice, presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38.), i presudu od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 32.).

[58] Presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 52. i 58.), i od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38. i 41.). Vidjeti također, primjerice, presudu od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 32.).

[59] Tu se primjenjuje načelo prema kojem se rokovi koje propišu države članice ne mogu „koristiti na način da bi sustavno dovodil[i] u pitanje pravo na odbitak PDV-a". Vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 48.).

obzirom na to da pravo Unije ne sprečava države članice da prema potrebi propišu novčanu kaznu ili financijsku sankciju proporcionalnu ozbiljnosti povrede [60], kao prikladna alternativna rješenja ukidanju prava na odbitak.

57. Ukratko, mjere država članica ne smiju prekomjerno utjecati na načelo neutralnosti PDV-a [61]. Konkretnije, Sud je u odnosu na situaciju u kojoj nije utvrđena nikakva utaja poreza ni šteta za državni proračun zaključio da se, uzimajući u obzir važno mjesto koje u sustavu PDV-a pripada pravu na odbitak, gubitak prava na odbitak zbog zakašnjelog obračunavanja poreza čini neproporcionalnim [62]. Zakašnjelo obračunavanje ne može se kao takvo izjednačiti s utajom [63]. Prikladan odgovor u takvim okolnostima čini upravna novčana sankcija [64] odnosno plaćanje zateznih kamata [65].

58. Sud je usto utvrdio da su, s obzirom na to da je odbijanje prava na odbitak iznimka u primjeni temeljnog načela koje to pravo predstavlja, nadležna porezna tijela dužna prema pravnim standardima utvrditi da postoje objektivni dokazi o postojanju utaje ili zlouporabe. Na nacionalnim je sudovima potom da provjere jesu li dotična nadležna porezna tijela utvrdila postojanje takvih objektivnih dokaza [66]. U spisu ovih predmeta nema takvih dokaza.

59. Situacija bi bila drukčija ako bi prekoračenje roka do 31. svibnja 2015. značilo da nije moguće ispuniti materijalni zahtjev u vezi s elementima koji objektivno dokazuju djelomično pripisivanje poslovnoj imovini [67]. Međutim, ako je odluka o pripisivanju, kroz dostavu dovoljnih elemenata koji upućuju na njezino objektivno postojanje, poreznim tijelima u predmetu E priopćena 28. rujna 2016., a u predmetu Z 29. veljače 2016., materijalni zahtjevi za odbitak PDV-a bi, prema svemu sudeći, mogli biti ispunjeni [68]. Osim toga, ne može se smatrati da je kašnjenje osoba E i Z izazvalo poteškoće upravi. Porezna uprava zaprimila je zahtjev za odbitak pretporeza osobe E 28. rujna 2016., odnosno 16 mjeseci nakon isteka roka do 31. svibnja 2015., dok je osoba Z prijavu poreza na promet podnijela 29. veljače 2016., devet mjeseci nakon isteka roka do 31. svibnja 2015.

60. Radi cjelovitosti se može dodati da dvojbe u pogledu sukladnosti s načelom proporcionalnosti i prekomjernog utjecaja na načelo neutralnosti može izazivati i sudska praksa suda koji je uputio zahtjev, spomenuta u točki 14. ovog mišljenja, prema kojoj se produljenjem roka za dostavu godišnje porezne prijave ne produljuje rok za dostavu odluke o pripisivanju mješovito korištene imovine. Isto je moguće učiniti i s obzirom na načelo ekvivalentnosti.

[60] Presuda od 12. rujna 2018., Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, t. 37.), gdje se upućuje na presude od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 63.), i od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, t. 34.). Također vidjeti, primjerice, presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 47. i 48.).

[61] Presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.)

[62] Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 65. do 70.). Vidjeti također presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 51.). Vidjeti također presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 43.).

[63] Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 74.). Vidjeti također presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 56.), gdje je Sud zaključio da „[i]ako se nepodnošenje poreznih izjava predviđenih zakonom može smatrati indicijom utaje, ono nedvojbeno ne dokazuje postojanje utaje PDV-a”.

[64] Presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 49.)

[65] Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 75.)

[66] Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 39.), gdje se upućuje na presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 52.)

[67] Porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom. Porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu treba li odobriti traženi odbitak. Vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

[68] To se razlikuje od situacije koju sam razmatrao u mišljenju u predmetu Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, osobito vidjeti točku 80.), u kojoj je čuvanje računa spriječilo iznošenje dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva.

V. Odgovori na prethodna pitanja

61. Zaključujem da u okolnostima o kojima je riječ u glavnom postupku, nacionalna sudska praksa, prema kojoj je pravo na odbitak pretporeza u slučajevima u kojima poduzetnik u trenutku kupnje ima pravo na izbor načina pripisivanja primljene isporuke isključeno ako se do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave PDV-a ne dostavi odluka o načinu pripisivanja koja je prepoznatljiva poreznim tijelima, nije u skladu s člankom 168. točkom (a) u vezi s člankom 167. Direktive o PDV-u. Isto nužno vrijedi i kad je riječ o pretpostavci o pripisivanju mješovito korištene imovine privatnoj imovini ako je sankcija također gubitak prava na odbitak.

62. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na odbitak integralni je dio mehanizma PDV-a i u načelu ne može biti ograničeno. Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da te aktivnosti i same načelno podliježu PDV-u [69].

63. Prema članku 273. Direktive o PDV-u, države članice mogu propisati mjere za osiguravanje pravilne naplate PDV-a i sprječavanje utaje, ali takve mjere moraju biti u skladu s načelima proporcionalnosti i neutralnosti [70] te ne smiju sustavno dovoditi u pitanje pravo na odbitak PDV-a [71].

64. Naposljetku, s obzirom na dvojbe suda koji je uputio zahtjev, a prije svega na onu koja se tiče sukladnosti njegove sudske prakse s relevantnim načelima prava Unije, valja podsjetiti na to da zahtjev usklađenog tumačenja uključuje obvezu nacionalnih sudova da, prema potrebi, izmijene ustaljenu sudsku praksu ako se ona temelji na tumačenju nacionalnog prava koje nije sukladno pravu Unije [72].

VI. Zaključak

65. Stoga na prethodna pitanja Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) predlažem sljedeće odgovore:

„1. U okolnostima o kojima je riječ u glavnom postupku, nacionalna sudska praksa, prema kojoj je pravo na odbitak pretporeza u slučajevima u kojima poduzetnik u trenutku kupnje ima pravo na izbor načina pripisivanja primljene isporuke isključeno ako se do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave PDV-a ne dostavi odluka o načinu pripisivanja koja je prepoznatljiva poreznim tijelima, nije u skladu s člankom 168. točkom (a) u vezi s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EZ od 22. prosinca 2009.

[69] Presuda od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 42. i 43. i navedena sudska praksa). Također vidjeti, primjerice, presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 37. do 39.); od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, t. 32. do 34.), i od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 39. i 40.).

[70] Presuda od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 35. i navedena sudska praksa)

[71] Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 49. i navedena sudska praksa)

[72] Vidjeti, primjerice, presudu od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

2. U okolnostima o kojima je riječ u glavnom postupku, nacionalna sudska praksa, prema kojoj postoji sumnja da je riječ o pripisivanju privatnoj imovini, odnosno na temelju koje se pretpostavlja da je riječ o takvom pripisivanju, ako ne postoje (dovoljne) indicije za pripisivanje poslovnoj imovini, nije u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162.”