Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

15. rujna 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Pravo na odbitak – Odluka 2004/817/EZ – Propis države članice – Troškovi u vezi s robom i uslugama – Postotak njihova korištenja u neekonomske svrhe veći od 90 % njihova ukupnog korištenja – Isključenje prava na odbitak“

U predmetu C-400/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni sud za financije, Njemačka), odlukom od 16. lipnja 2015., koju je Sud zaprimio 23. srpnja 2015., u postupku

Landkreis Potsdam-Mittelmark

protiv

Finanzamt Brandenburg,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: D. Šváby, predsjednik vijeća, J. Malenovský i M. Safjan (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Landkreis Potsdam-Mittelmark, J. Wulf-von Moers, savjetnik,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za austrijsku vladu, G. Eberhard, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. Wasmeier, 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 članka 1. Odluke Vijeća 2004/817/EZ od 19. studenoga 2004. kojim se Njemačkoj odobrava da primijeni mjeru odstupanja od članka 17. Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 2004., L 357, str. 33.; u daljnjem tekstu: Odluka o odobrenju).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Landkreis Potsdam-Mittelmark (arondisman Potsdam-Mittelmark, Njemačka) i Finanzamt Brandenburg (Porezna služba Brandenburg, Njemačka) povodom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koju taj arondisman treba platiti za porezno razdoblje u 2008. godini.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), ukinuta je i zamijenjena, počevši od 1. siječnja 2007. Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (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). Budući da sporno porezno razdoblje odgovara 2008. godini, upućivanja na Šestu direktivu valja smatrati upućivanjima na Direktivu 2006/112 i tumačiti ih prema korelacijskoj tablici iz njezina Priloga XII.

4 Članak 4. stavci 1. i 2. Šeste direktive propisivali su:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

2. Gospodarske djelatnosti iz stavka 1. su sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi trajnog ostvarivanja prihoda.”

5 Članak 6. stavak 2. točka (a) Šeste direktive propisuje:

„Isporukom usluga uz naknadu smatraju se:

a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se [PDV] na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

6 Sukladno članku 17. stavku 2. točki (a) te direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo odbiti od poreza 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”.

7 Članak 27. stavak 1. Šeste direktive propisuje:

„Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Mjere namijenjene pojednostavljenju postupka naplate PDV-a ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na ukupni iznos poreznog prihoda države članice, koji je naplaćen u fazi konačne potrošnje."

Odluka o odobrenju

8 U članku 3. iste odluke navodi se:

„Mjera za odstupanje odnosi se na isključenje iz prava na odbitak PDV-a troškova koji su oporezovani tim porezom, a koji se odnose na robu i usluge, ako je postotak njihova korištenja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, veći od 90 % njihova ukupnog korištenja. Ta mjera predstavlja odstupanje od članka 17. [Šeste direktive], izmijenjenog člankom 28.f te iste direktive i opravdana je nužnošću pojednostavljenja postupka naplate PDV-a; ona samo minimalno utječe na porez koji treba platiti u fazi konačne potrošnje."

9 Članak 1. te odluke propisuje:

„Odstupanjem od odredbi članka 17. stavka 2. [Šeste direktive], Njemačkoj se odobrava da isključi iz prava na odbitak PDV-a troškove koji se oporezuju tim porezom, a koji se odnose na robu i usluge ako je postotak njihova korištenja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, veći od 90 % njihova ukupnog korištenja."

10 U skladu s člankom 2. navedene odluke:

„Ova se odluka primjenjuje do 31. prosinca 2009."

11 Članak 3. iste odluke navodi:

„Ova je odluka upućena Saveznoj Republici Njemačkoj."

Njemačko pravo

12 Članak 15. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) propisuje:

„1) Poduzetnik može kao pretporez odbiti,

a) porez koji sukladno propisima treba platiti za isporukekoje obavi drugi poduzetnik u svrhe svojeg poslovanja. [...]

[...]

Isporuka, uvoz ili stjecanje unutar Zajednice robe koju poduzetnik koristi manje od 10 % u svrhe svojeg poslovanja ne može se smatrati obavljenima u svrhe poslovanja.

[...]

2) Isključen je odbitak pretporeza za isporuku, uvoz ili stjecanje unutar Zajednice robe [...] koju poduzetnik koristi za sljedeće transakcije:

1. izuzete transakcije;

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Arondisman Potsdam-Mittelmark teritorijalna je jedinica u čiji opseg odgovornosti ulaze zadaće koje premašuju kapacitete arondismana i uprava koje taj arondisman obuhvaća. U svojem svojstvu javnog tijela, njegova je zadaća, osobito u okviru obavljanja javne vlasti, da gradi i održava ceste, te osigurava sigurnost cestovnog prometa na svojem području. Spomenute je zadaće on obavljao putem vlastite jedinice (*Eigenbetrieb*) bez pravne osobnosti.

14 Tijekom poreznog razdoblja u 2008. godini, arondisman Potsdam-Mittelmark stekao je različitu robu odnosno radne motore, radna vozila i pribor, koji su prvenstveno korišteni za usluge pružene u okviru obavljanja javne vlasti. Međutim, do 2,65 %, on je tu robu također koristio, među ostalim, za usluge okresivanja i sječe drveća, za poslove košnje i metenja te za zimske službe, isporučene trećim osobama. Za te je usluge bio porezni obveznik PDV-a.

15 Porezna služna Brandenburg nije odobrila odbitak pretporeza obračunatog na robu spomenutu u prethodnoj točki, zbog toga što roba nije korištena barem do 10 % u svrhe poslovanja arondismana Potsdam-Mittelmark, sukladno članku 15. stavku 1. drugom podstavku UStG-a. Povodom prigovora tužitelja u glavnom postupku, porezna služba Brandenburg odobrila je, zbog drugog razloga, dio zahtijevanog odbitka. U preostalom dijelu, zahtjev je odbijen. Tužbu protiv te odluke, koju je podnio arondisman Potsdam-Mittelmark pred Finanzgerichtom Berlin-Brandenburg (Financijski sud Berlin-Brandenburg, Njemačka), potonji je sud odbio.

16 U postupku revizije koji je pokrenuo pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud), tužitelj je istaknuo da neprihvaćanje odbitka PDV-a predstavlja povredu prava Unije. Naime, arondisman Potsdam-Mittelmark smatra da, iako je Savezna Republika Njemačka bila ovlaštena, Odlukom o odobrenju, primijeniti mjeru odstupanja od članka 17. Šeste direktive, to odobrenje ne pokriva isključenje odbitka pretporeza u slučaju, poput onog u glavnom postupku, da se roba koristi više od 90 % za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ali koje se ne mogu kvalificirati da „nisu poslovnog karaktera”. Posljedično, arondisman Potsdam-Mittelmark smatra da ima pravo na proporcionalno smanjenje od 2,65 % pretporeza.

17 Nadalje, on tvrdi da se neprihvaćanjem odbitka pretporeza krši načelo neutralnosti u odnosu na tržišno natjecanje, što za posljedicu ima da se iznosi pretporeza koji se ne mogu odbiti uključe kao izravni troškovi u izračun cijene, dok se prethodne transakcije koje obavi u tržišnom natjecanju s privatnim poduzetnicima u potpunosti oporezuju. On stoga ima strukturno nepovoljan položaj u tržišnom natjecanju.

18 U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, na temelju nacionalnog prava, arondisman Potsdam-Mittelmark nema pravo na odbitak pretporeza koji zahtijeva. Naime, on koristi predmetnu robu prvenstveno za obavljanje svojih zadaća javne službe, i isključivo do 2,65 % u okviru svojeg poslovanja u svrhe oporezivih isporuka. U tom je slučaju odbitak pretporeza isključen na temelju članka 15. stavka 1. druge rečenice UStG-a, s obzirom na to da je udio korištenja u svrhe poslovanja poduzetnika manji od 10 %.

19 Taj sud podsjeća da je, na temelju članka 1. Odluke o odobrenju, odstupanjem od odredbi članka 17. stavka 2. Šeste direktive, Savezna Republika Njemačka ovlaštena isključiti iz prava na odbitak PDV-a troškove koji se oporezuju tim porezom, a koji se odnose na robu i usluge ako je postotak njihova korištenja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, veći od 90 % njihova ukupnog korištenja.

20 S jedne strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da, ako porezni obveznik namjerava koristiti ili djelomično koristiti robu za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene Šeste direktive, nema pravo na odbitak pretporeza.

21 S druge strane, u slučaju isporuke robe koju porezni obveznik želi koristiti i za gospodarske djelatnosti koje se oporezuju PDV-om i u privatne svrhe, „koje nisu poslovnog karaktera" u smislu članka 6. stavka 2. točke (a) Šeste direktive, on može robu u cijelosti namijeniti za poslovne svrhe i, na temelju takvog korištenja, imati puno pravo na odbitak pretporeza. Morat će, međutim, platiti PDV za korištenje te robe za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, kao što među ostalim proizlazi iz presude od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 39.).

22 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je, u skladu s tim načelima, odbitak pretporeza obavezno isključen s obzirom na to da je arondisman Potsdam-Mittelmark koristio stečenu robu do 97,35 % za svoje djelatnosti u vezi s obavljanjem javne vlasti, koje su negospodarske djelatnosti izvan sustava PDV-a. Nadalje, do 2,65 %, tužitelj je načelno imao pravo na odbitak pretporeza. Taj je odbitak međutim isključen na temelju članka 15. stavka 1. druge rečenice UStG-a.

23 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u odnosu na to odnosi li se članak 1. Odluke o odobrenju, kao što proizlazi iz njegova teksta, samo na isključenje odbitka pretporeza kada se roba koristi u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ili se primjenjuje i u slučajevima u kojima se roba, kao u glavnom postupku, koristi više od 90 % za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

24 Taj sud smatra da se, na temelju presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), ovlaštenje iz članka 1. Odluke o odobrenju može tumačiti na način da je njime odobreno isključenje odbitka pretporeza samo u slučajevima u kojima se stečena roba koristi više od 90 % „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera", a ne za neekonomske svrhe koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. U tom slučaju, članak 15. stavak 1. druga rečenica UStG-a nije obuhvaćen Odlukom o odobrenju s obzirom na to da je odbitak pretporeza isključen i u slučaju korištenja u neekonomske svrhe većem od 90 %.

25 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„Članak 15. stavak 1. druga rečenica UStG-a propisuje da se isporuka, uvoz ili stjecanje robe unutar Zajednice koju poduzetnik u svrhe svojeg poslovanja koristi u postotku manjem od 10 % ne smatraju izvršenima u svrhe poslovanja – i u tom dijelu isključuje odbitak pretporeza.

Odredba se temelji na članku 1. Odluke o odobrenju koji Saveznu Republiku Njemačku ovlašćuje da odstupanjem od odredbi članka 17. stavka 2. Šeste direktive troškove za robu i usluge, koji se više od 90 % koriste u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, isključi od odbitka PDV-a.

Vrijedi li to ovlaštenje – sukladno njegovu tekstu – samo za slučajeve koji su uređeni u članku 6. stavku 2. Šeste direktive (članak 26. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162) ili povrh toga u svim slučajevima u kojima se roba ili usluga samo djelomično koriste u svrhe poslovanja?"

O prethodnom pitanju

26 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. Odluke o odobrenju tumačiti na način da je primjenjiv u situaciji u kojoj poduzetnik stječe robu ili usluge koje koristi više od 90 % za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

27 Kao što proizlazi iz teksta tog članka, Odluka o odobrenju odstupa od članka 17. stavka 2. Šeste direktive, na temelju kojeg porezni obveznik može odbiti pretporez ako se roba i usluge koriste za potrebe njegovih oporezivih transakcija, odnosno za gospodarsku djelatnost.

28 Kako bi se odgovorilo na pitanje može li pojam „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” iz članka 1. Odluke o odobrenju obuhvatiti situaciju poput one u glavnom postupku u kojoj tužitelj obavlja djelatnosti koje spadaju u njegove zadaće u svojstvu javnog tijela, odnosno negospodarske djelatnosti, iako se one ne obavljaju za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, valja uputiti na značenje tog pojma u Šestoj direktivi, na temelju koje je donesena Odluka o odobrenju sukladno njezinu članku 27. stavku 1.

29 Kako proizlazi iz članka 6. stavka 2. točke (a) Šeste direktive, korištenje za svrhe koje nisu poslovnog karaktera može podlijegati PDV-u.

30 Suprotno tomu, negospodarske djelatnosti nisu obuhvaćene područjem primjene Šeste direktive (presude od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30. i 31., i od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, t. 36. i 37.).

31 Proizlazi da svrha članka 6. stavka 2. točke (a) Šeste direktive nije uspostaviti pravilo u skladu s kojim se može smatrati da su transakcije koje se nalaze izvan područja primjene sustava PDV-a obavljene „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” u smislu te odredbe. Naime, takvo bi tumačenje oduzelo smisao članku 2. točki 1. Šeste direktive (presuda od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, t. 38.).

32 Ta su razmatranja potkrijepljena strukturom zajedničkog sustava PDV-a u okviru kojeg je razlika između gospodarskih djelatnosti i negospodarskih djelatnosti učinjena sukladno kriterijima koji se razlikuju od onih na temelju kojih je učinjena razlika između korištenja u poslovne svrhe i korištenja za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, osobito za privatne svrhe.

33 Stalna je sudska praksa da, kada se kapitalna dobra koriste i za poslovne i za privatne svrhe, porezni obveznik u svrhu PDV-a može birati raspodijeliti sva ta dobra u svoju poslovnu imovinu, zadržati ih sva u svojoj privatnoj imovini, isključujući ih pritom posve iz sustava PDV-a, ili ih uključiti u svoju poslovnu imovinu u mjeri u kojoj se doista upotrebljavaju u poslovne svrhe (presuda od 23. travnja 2009., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, t. 39. i navedena sudska praksa).

34 Međutim, takva sloboda izbora ne postoji kada je riječ o pitanju koristi li se roba ili ne koristi u svrhe gospodarske djelatnosti. Kada poduzetnik koristi robu i za gospodarske i za negospodarske djelatnosti, članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive ograničen je na predviđanje prava na odbitak pretporeza. Mjere koje države članice u tom smislu trebaju donijeti trebaju poštovati načelo porezne neutralnosti na kojem počiva zajednički sustav PDV-a (presuda od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 36.).

35 Sukladno tom načelu porezne neutralnosti, svrha je sustava odbitaka da se u potpunosti rastereti poduzetnika tereta PDV-a koji treba platiti ili koji je plaćen u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti (presuda od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, t. 27.).

36 Međutim, isključenje prava na odbitak za robu koja se koristi u poslovne svrhe a koja se koristi manje od 10 % za gospodarske djelatnosti ne ispunjava taj uvjet.

37 Prethodna razmatranja u cijelosti se mogu prenijeti na tumačenje pojma „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” iz članka 1. Odluke o odobrenju. Naime, imajući u vidu zahtjeve jedinstvenosti i usklađenosti pravnog sustava Unije, pojmovi koji se koriste u aktima donesenima u istom području moraju imati isto značenje, osim ako zakonodavac Unije nije izrazio drukčiju namjeru (vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2011., Football Association Premier League i dr., C-403/08 i C-429/08, EU:C:2011:631, t. 188., i od 31. svibnja 2016., Reha Training, C 117/15, EU:C:2016:379, t. 28.). Tomu nije tako u ovom slučaju.

38 Konačno, kad je riječ o argumentu u skladu s kojim je pojam „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” imao drugačije značenje za razdoblja prije presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), tako da su se u Odluci o odobrenju, donesenoj 19. studenoga 2004., još uvijek mogle razlikovati gospodarske i negospodarske djelatnosti, valja podsjetiti da je tumačenje Suda odredbi prava Unije retroaktivno i stoga vrijedi od stupanja na snagu tumačene odredbe (presuda od 27. ožujka 1980., Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, t. 16.).

39 Dakle ne treba smatrati da je pojam „za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” moguće tumačiti drugačije za razdoblja prije presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), iz koje proizlazi da se taj pojam ne odnosi na razliku između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti.

40 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 1. Odluke o odobrenju treba tumačiti na način da nije primjenjiv u situaciji u kojoj poduzetnik stječe robu ili usluge koje koristi više od 90 % za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

Troškovi

41 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:

Članak 1. Odluke Vijeća 2004/817/EZ od 19. studenoga 2004. kojim se Njemačkoj odobrava da primijeni mjeru odstupanja od članka 17. Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet, treba tumačiti na način da nije primjenjiv u situaciji u kojoj poduzetnik stječe robu ili usluge koje koristi više od 90 % za negospodarske djelatnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene poreza na dodanu vrijednost.

Potpisi