Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

12. studenoga 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Odustanak od prvotno predviđene djelatnosti – Ispravci odbitaka plaćenog pretporeza – Djelatnosti vezane za nekretnine”

U predmetu C-734/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 27. rujna 2019., koju je Sud zaprimio 4. listopada 2019., u postupku

ITH Comercial Timișoara SRL

protiv

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Wahl, predsjednik vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za rumunjsku vladu, E. Gane i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, R. Lyal i A. Armenia, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 28., 167., 168., 184. i 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, društva ITH Comercial Timişoara SRL (u daljnjem tekstu: ITH) i, s druge strane, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Državna agencija za poreznu upravu – Regionalna glavna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Državna agencija za poreznu upravu – Regionalna glavna uprava za javne financije u Bukureštu – Uprava za javne financije, sektor 1, Rumunjska) u pogledu odbitka poreza na dodanu vrijednost plaćenog kao pretporez na troškove vezane za projekte vezane za nekretnine od kojih se u konačnici odustalo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

4 Članak 28. Direktive o PDV-u određuje:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge."

5 Članak 63. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga."

6 Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

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

7 Članak 168. Direktive o PDV-u određuje:

„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;

(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."

8 Člankom 184. Direktive o PDV-u predviđa se:

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

9 Članak 185. Direktive o PDV-u određuje:

„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."

Rumunjsko pravo

Porezni zakonik

10 U skladu s člankom 125.a stavkom 1. točkom 28. Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku; u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), naplaćeni porez predstavlja „porez na oporezovanu isporuku robe i/ili usluga koju je izvršio porezni obveznik, te porez na transakcije za koje je primatelj dužan platiti porez u skladu s člancima 150. do 151.a"

11 Članak 126. Poreznog zakonika propisuje:

„1. Sa stajališta poreza, oporezive transakcije u Rumunjskoj su one koje ispunjavaju sljedeće kumulativne uvjete:

(a) transakcije koje u skladu s člancima 128. do 130. predstavljaju isporuku robe ili usluga koja podliježe PDV-u te je obavljena uz naknadu ili transakcije koje su s njome povezane;

(b) mjestom isporuke robe ili usluga smatra se Rumunjska, u skladu s odredbama utvrđenima u člancima 132. i 133.;

(c) isporuku robe ili usluga obavlja porezni obveznik, kako je definiran u članku 127. stavku 1., koji djeluje kao takav;

(d) isporuka robe ili usluga odnosi se na jednu od gospodarskih djelatnosti predviđenih člankom 127. stavkom 2.”

12 U skladu s člankom 128. stavkom 1. Poreznog zakonika, „isporukom robe smatra se prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik”.

13 Članak 129. Poreznog zakonika propisuje:

„1. Isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe u smislu članka 128.

2. Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za tuđi račun, sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.

3. Isporuka usluga uključuje transakcije kao što su:

(a) najam ili stavljanje na raspolaganje robe u okviru ugovora o leasingu.

[…]”

14 Članak 145. stavak 2. Poreznog zakonika predviđa:

„Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one koriste za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije;

[…]”

15 Članak 148. stavak 1. Poreznog zakonika predviđa:

„Ako se ne primjenjuju pravila koja uređuju dostavu ili isporuku samom sebi, početni se odbitak ispravlja u sljedećim slučajevima:

(a) ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo;

(b) ako nakon prijave dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka, uključujući i slučajeve iz članka 138.;

(c) porezni obveznik gubi pravo na odbitak poreza na neisporučene pokretnine i nepružene usluge u slučaju događaja poput zakonodavnih izmjena, promjena predmeta djelatnosti, raspodjele robe ili usluga za transakcije koje daju pravo na odbitak i, naknadno, njihovu raspodjelu za transakcije kod kojih ne postoji pravo na odbitak”.

16 Članak 150. stavak 1. Poreznog zakonika glasi:

„Osoba odgovorna za plaćanje [PDV-a], kada ga se duguje u skladu s odredbama ove glave, porezni je obveznik koji isporučuje robu ili usluge, osim u slučajevima u kojima je korisnik odgovoran za plaćanje poreza u skladu sa stavcima 2. do 6. i člankom 160.”

Odredbe za provedbu Poreznog zakonika

17 U točki 30. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Odredbe za provedbu Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 6. siječnja 2016. navodi se:

„Ako se ugovori raskinu prije dospijeća, vrijednost materijalnih ili nematerijalnih osnovnih sredstava u upotrebi koja nisu potrošena i izbrisana iz poslovnih knjiga te upisana u račune troškova, na temelju odobrenja ili odluke o prestanku, kao i preostala vrijednost ulaganja izvršenih s fiksnim sredstvima koja se daju u koncesiju, najam ili na upravljanje, predstavljaju troškove koji se ne mogu odbiti, ako nisu unovčena prodajom ili rashodovana."

18 U skladu s točkom 45. stavkom 6. Odredaba za provedbu Poreznog zakonika od 22. siječnja 2004., kako su izmijenjene, kojom se provodi članak 145. stavak 2. navedenog zakonika:

„U slučaju osnovnih sredstava u izgradnji koja kasnije nisu dovršena, na temelju odluke o odustajanju od ulaganja koja su izbrisana iz poslovnih knjiga i upisana u račune troškova, porezni obveznik može zadržavati pravo na odbitak na temelju članka 145. stavka 2. Poreznog zakonika neovisno o tome jesu li ta osnovna sredstva prenesena kao takva ili nakon njihova rashodovanja ako, zbog okolnosti koje ne ovise o njegovoj volji, porezni obveznik nikada nije koristio tu robu ili usluge za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti, kao što proizlazi iz presude od 15. siječnja 1998., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Pravo na odbitak može se također zadržati u drugim situacijama u kojima se stečena roba ili usluge za koje je ostvareno pravo na odbitak sukladno članku 145. stavku 2. ne koriste za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika iz objektivnih razloga koji nemaju veze s njegovom voljom, kao što proizlazi iz presude od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). U slučaju stjecanja zemljišta s izgrađenim objektima, porezni obveznik ima pravo odbiti [PDV] na to stjecanje, uključujući zgrade koje će se srušiti, ako predoči dokaz o namjeri, potvrđenoj objektivnim elementima, da će se zemljište na kojem su bili izgrađeni objekti nastaviti koristiti u svrhu njegovih oporezivih transakcija, na primjer za izgradnju drugih objekata namijenjenih izvršavanju oporezivih transakcija, kao što proizlazi iz presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)."

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 ITH je tijekom 2006. i 2007. sklopio ugovore o kupnji nekretnina, kao i sporazume s trećim osobama, te je započeo dva investicijska projekta koji su uključivali izgradnju više zgrada za koju su se tražile određene dozvole.

20 Konkretno, tijekom 2006. ITH je kupio zemljište i više starih zgrada od jednog proizvođača dizala. Tu je kupnju ITH izvršio radi realizacije projekta izgradnje poslovne zgrade i trgovačkih centara koje je kasnije želio iznajmljivati (u daljnjem tekstu: prvi projekt). ITH se dogovorio s proizvođačem dizala da će mu pronaći i urediti prostor za proizvodnju koji će mu dati u zakup na najmanje deset godina. Tijekom 2007. ITH je stoga, s jedne strane, poduzeo korake u vezi s tim projektom kako bi dobio dozvolu za uništenje postojećih zgrada i građevinsku dozvolu za poslovnu zgradu i trgovačke centre te je, s druge strane, pokrenuo projekt pod nazivom „Dragomireşti Vale" (u daljnjem tekstu: drugi projekt) u vezi s izgradnjom proizvodnog prostora namijenjenog proizvođaču dizala, za čiji je zakup ITH iskoristio opciju oporezivanja, uz potpisivanje konzultantskih ugovora za ishođenje građevinske dozvole i izvođenje pripremnih radova.

21 Troškovi povezani s obavljenim djelatnostima bili su evidentirani u poslovnim knjigama kao „tekuća ulaganja" te je ITH ostvario pravo na odbitak pripadajućeg PDV-a. Nakon toga, a osobito zbog gospodarske krize koja je nastala tijekom 2008., ta su dva projekta najprije bila suspendirana, a zatim su povezana ulaganja likvidirana i registrirana kao rashodi za financijsku godinu 2015.

22 U okviru dviju poreznih inspekcija koje su provedene tijekom 2009. i 2013. i koje su se odnosile na razdoblje od ožujka 2006. do lipnja 2012., porezna uprava utvrdila je da je PDV bio pravilno odbijen i naplaćen za navedeno razdoblje i da ekonomska i financijska situacija nije omogućavala nastavak investicijskog projekta koji je predvidio ITH.

23 U okviru porezne inspekcije provedene tijekom 2016. koja je obuhvatila razdoblje od srpnja 2012. do lipnja 2016., porezna uprava smatrala je da ITH nije pravilno odbio ni naplatio PDV koji se odnosio na dva projekta te je u pogledu tog društva određen dodatak PDV-u u iznosu od 239 734 rumunjskih leua (RON) (oko 49 316 eura).

24 Porezna uprava osobito je smatrala da pravo na odbitak PDV-a treba odbiti zbog toga što je ITH od pokretanja prvog projekta znao za okolnosti koje su mogle spriječiti njegov dovršetak jer je lokalni urbanistički plan već bio odobren i jer je ITH preuzeo rizike koji proizlaze iz toga da njegov projekt nije poštovao taj urbanistički plan.

25 Što se tiče drugog projekta, porezna uprava smatrala je da je ITH usluge ugovorio za račun proizvođača dizala, prekvalificiravši transakciju na način da se primjenjuje institut komisionara. Stoga je ITH trebao obračunati sve troškove proizvođaču dizala i naplatiti s time povezani PDV.

26 Budući da je žalba u upravnom postupku protiv odluke o oporezivanju donesene na temelju izvješća o inspekciji odbijena, ITH je pokrenuo postupak pred Tribunalulom Bucureşti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), ističući da je porezno rješenje bilo protivno Direktivi o PDV-u.

27 Tuženici u glavnom postupku tvrde sa svoje strane da je ITH znao za elemente kojima se moglo utvrditi da projekti nisu dovršeni i da je za njih preuzeo rizike te da se, konkretno, što se tiče drugog projekta, PDV trebao naplatiti suugovaratelju za čiji su račun bila provedena stjecanja.

28 U tim je okolnostima Tribunalul Bucureşti (Viši sud u Bukureštu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. (a) Protivi li se odredbama [Direktive o PDV-u], konkretno člancima 167. i 168., načel[ima] pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, načelu nediskriminacije i načelu porezne neutralnosti to da porezni obveznik koji je stvorio određene troškove ulaganja s namjerom da ih namijeni izvršenju oporezive transakcije gubi pravo na odbitak PDV-a za te troškove ako se kasnije odustane od predviđenog ulaganja?

(b) Protivi li se navedenim odredbama i načelima to da se u slučaju odustajanja od ulaganja pravo na odbitak dovodi u pitanje i u okolnostima koje nisu one u kojima je porezni obveznik počinio zlouporabu ili izbjegavanje?

(c) Protivi li se navedenim odredbama i načelima tumačenje na način da okolnosti u kojima se u slučaju odustajanja od ulaganja pravo na odbitak može dovesti u pitanje uključuju:

– naknadno ostvarenje rizika neprovedbe ulaganja koji je poreznom obvezniku bio poznat u trenutku stvaranja troškova ulaganja, kao što je činjenica da javno tijelo nije odobrilo urbanistički plan koji je potreban za ostvarenje predmetnog ulaganja;

– promjenu gospodarskih okolnosti tako da predviđeno ulaganje izgubi profitabilnost koju je imalo u trenutku kada je započeto?

(d) Treba li [Direktivu o PDV-u] i opća načela prava Unije tumačiti na način da se u slučaju odustajanja od ulaganja:

– zlouporaba ili izbjegavanje kojim se opravdava dovođenje u pitanje prava na odbitak pretpostavljaju ili ih porezna tijela moraju dokazati;

– dokaz zlouporabe ili izbjegavanja može biti jednostavna pretpostavka ili su potrebni objektivni dokazi?

(e) Dopuštaju li [Direktiva o PDV-u] i opća načela prava Unije ili pak isključuju to da se u slučaju odustajanja od ulaganja zlouporaba ili utaja kojima se opravdava dovođenje u pitanje prava na odbitak uzmu u obzir ako se porezni obveznik ne može koristiti robom i uslugama za koje je odbio PDV u bilo koju svrhu, a time niti u isključivo privatne svrhe?

(f) Treba li [Direktivu o PDV-u] i opća načela prava Unije tumačiti na način da u slučaju odustajanja od ulaganja okolnosti koje su nastale nakon što je porezni obveznik stvorio troškove za ulaganje, kao što su primjerice (i.) nastupanje gospodarske krize ili (ii.) ostvarenje rizika neprovedbe ulaganja koji je postojao u trenutku kada su nastali troškovi za ulaganje (na primjer, činjenica da javno tijelo nije odobrilo urbanistički plan koji je nužan za provedbu predmetnog ulaganja) ili (iii.) izmjena procjena u pogledu profitabilnosti ulaganja, predstavljaju okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika i koje se mogu uzeti u obzir prilikom određivanja njegove dobre vjere?

(g) Treba li odredbe [Direktive o PDV-u], konkretno članke 184. i 185, načel[a] pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, načelo nediskriminacije i načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da odustajanje od ulaganja predstavlja slučaj ispravka PDV-a?

Drugim riječima, u slučaju naknadnog odustajanja od ulaganja, dovodi li se u pitanje pravo na odbitak PDV-a za određene troškove ulaganja koji su poreznom obvezniku nastali s namjerom da ih namijeni izvršenju oporezive transakcije, mehanizmom ispravka PDV-a?

(h) Protivi li se [Direktivi o PDV-u] nacionalno zakonodavstvo kojim se propisuje da se pravo na odbitak PDV-a za ulaganja od kojih se odustalo može zadržati isključivo u dva slučaja utvrđena u dvjema presudama Suda na koje se ukratko upućuje, tj.: (i.) ako, zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji, porezni obveznik nikada ne iskoristi tu robu/usluge za svoju gospodarsku djelatnost, kao što proizlazi iz presude od 15. siječnja 1998., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), kao i (ii.) u drugim slučajevima u kojima stečene roba/usluge za koje je ostvareno pravo na odbitak nisu iskorištene za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika zbog objektivnih razloga neovisnih o njegovoj volji, kao što proizlazi iz presude od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

(i) Protivi li se [Direktivi o PDV-u] i načel[ima] pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja to da porezna tijela opozovu priznavanja koja su sadržana u ranijim izvješćima o poreznom nadzoru ili u ranijim odlukama o žalbama u upravnom postupku:

– u smislu da je pojedinac stekao robu i usluge s namjerom da ih namijeni izvršenju oporezive transakcije;

– u smislu da su obustava ili odustajanje od projekta ulaganja uzrokovani određenom okolnošću koja ne ovisi o volji poreznog obveznika?

2. (a) Protivi li se [Direktivi o PDV-u], a osobito njezinu članku 28., to da se mehanizam komisionara primjenjuje i izvan ugovora o nalogu bez zastupanja?

(b) Treba li odredbe [Direktive o PDV-u], a osobito njezin članak 28., tumačiti na način da se mehanizam komisionara primjenjuje ako porezni obveznik izgradi objekt u skladu sa zahtjevima i potrebama djelatnosti druge pravne osobe, s ciljem zadržavanja vlasništva nad objektom i, nakon njegova dovršetka, isključivo davanja objekta u zakup toj drugoj pravnoj osobi?

(c) Treba li navedene odredbe tumačiti na način da izvođač radova, u situaciji koja je ranije opisana, treba fakturirati troškove ulaganja povezane s izgradnjom objekta pravnoj osobi kojoj će taj objekt dati u zakup kada bude dovršen i od te pravne osobe naplatiti pripadajući PDV?

(d) Treba li navedene odredbe tumačiti na način da je izvođač radova, u situaciji koja je ranije opisana, obvezan fakturirati troškove ulaganja i naplatiti pripadajući PDV kada konačno prestane s izvođenjem građevinskih radova zbog drastičnog smanjenja gospodarske djelatnosti osobe kojoj je taj objekt trebao dati u zakup, pri čemu je smanjenje prouzročeno time da bi ta osoba uskoro mogla postati nesolventna?
(e) Treba li [Direktivu o PDV-u] i opća načela prava Unije tumačiti na način da porezna tijela mogu izmijeniti kvalifikaciju transakcija poreznog obveznika ne uzimajući u obzir odredbe ugovora koje je taj porezni obveznik sklopio, čak i ako predmetni ugovori nisu fiktivni?
(f) Protivi li se [Direktivi o PDV-u] i osobito načel[ima] pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja to da porezna tijela opozovu priznavanja poreznom obvezniku prava na odbitak PDV-a koja su sadržana u ranijim izvješćima o poreznom nadzoru ili ranijim odlukama o žalbama u upravnom postupku?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje, točke (a) do (i)

29 Svojim prvim pitanjem, točkama (a) do (i), sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 168., 184. i 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza na imovinu, u ovom slučaju nepokretnu imovinu, i usluge stečene radi obavljanja oporezivih transakcija ostaje na snazi ako su prvotno predviđeni investicijski projekti bili napušteni ili je u takvom slučaju potrebno provesti ispravak tog PDV-a.

30 Uvodno valja podsjetiti da je, kako bi dotična osoba imala pravo na odbitak, potrebno, s jedne strane, da je ona „porezni obveznik" u smislu Direktive o PDV-u i, s druge strane, da se roba i usluge o kojima je riječ upotrebljavaju u svrhu njezinih oporezivih transakcija (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 33. i navedena sudska praksa). Valja utvrditi da se u predmetu iz glavnog postupka ITH-u ne osporava svojstvo poreznog obveznika.

31 Usto, u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kada nastaje i obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Slijedom toga, samo svojstvo u kojem u tom trenutku pojedinac djeluje može odrediti postojanje prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 35., i navedenu sudsku praksu).

32 Sukladno sudskoj praksi Suda, od trenutka kada je porezna uprava, na temelju podataka koje je dostavio poduzetnik, prihvatila dati mu svojstvo poreznog obveznika, taj mu se status, načelno, više ne može naknadno oduzeti s retroaktivnim učinkom zbog nastanka ili izostanka određenih događaja, osim u slučaju prijevare ili zlouporabe (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 36. i navedena sudska praksa).

33 Dakle, primjenu sustava PDV-a, a time i mehanizma odbitka, određuje to što je osoba stekla robu ili usluge u svojem svojstvu poreznog obveznika. Stvarna ili namjeravana uporaba te robe ili tih usluga određuje samo opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju članka 168. Direktive o PDV-u i opseg mogućih ispravaka tijekom budućih razdoblja, ali ne utječe na nastanak prava na odbitak (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 39. i navedena sudska praksa).

34 U tom pogledu Sud je u više navrata presudio da pravo na odbitak načelno ostaje stečeno, među ostalim, čak i ako kasnije porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 40. i navedena sudska praksa).

35 Kad je riječ o okolnostima koje ne ovise o volji poreznog obveznika, iz sudske prakse Suda proizlazi da nije na poreznoj upravi da ocjenjuje osnovanost razloga koji su naveli poreznog obveznika da odustane od prvotno predviđene gospodarske aktivnosti s obzirom na to da zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti načelno same podliježu PDV-u (vidjeti, među ostalim, presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 19., i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 23.).

36 Ne može se prihvatiti pretpostavka prema kojoj se dokaz o postojanju okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika ne može izvesti u situaciji u kojoj je taj porezni obveznik znao da postoji rizik – povezan s time da javno tijelo nije odobrilo prostorni plan potreban za provedbu predmetnog ulaganja ili s gubitkom isplativosti investicijskog projekta zbog razvoja gospodarskih okolnosti – da se predviđena aktivnost možda neće moći realizirati jer iz sudske prakse Suda proizlazi da bi takvo tumačenje Direktive o PDV-u bilo protivno načelu neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poduzetnika. Naime, ono bi prilikom poreznog tretmana istih djelatnosti ulaganja moglo stvoriti neopravdane razlike između poduzetnika koji su već izvršili oporezive transakcije i onih koji ulaganjima žele započeti djelatnosti koje će dovesti do oporezivih transakcija. Isto tako, stvorile bi se proizvoljne razlike među tim poduzetnicima jer bi konačno prihvaćanje odbitaka ovisilo o tome dovode li takva ulaganja do oporezovanih transakcija (vidjeti među ostalim presude od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 22.; od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 43. i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.).

37 Dovoljno je dakle da je porezni obveznik stvarno namjeravao koristiti predmetnu robu i/ili usluge za obavljanje gospodarskih aktivnosti na temelju kojih je ostvario svoje pravo na odbitak (vidjeti osobito presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 24.; od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 17.; od 8. lipnja 2000., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 39. i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 18.).

38 Porezna uprava zasigurno može od poreznog obveznika zatražiti da dokaže da je njegova namjera potkrijepljena objektivnim elementima i može, u slučajevima nepoštenja ili prijevare u kojima je potonji hinio da želi započeti određenu gospodarsku djelatnost, a zapravo je pokušao uključiti u svoje privatno vlasništvo nekretnine vezano uz koje je moguć odbitak, zahtijevati, s retroaktivnim učinkom, povrat odbijenih iznosa jer su ti odbici odobreni na osnovi lažnih izjava (vidjeti, među ostalim, presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 24.; od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 23. i 24., i od 8. lipnja 2000., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

39 Međutim, iako borba protiv eventualne prijevare, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u (vidjeti osobito presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 51.), ta mogućnost ne smije dovesti poreznu upravu do toga da odredi, u slučaju odustanka od investicije, načine dokazivanja poput pretpostavke postojanja zloporabe ili prijevare, što bi za učinak imalo to da bi izvršavanje prava poreznog obveznika na odbitak PDV-a postalo praktično nemoguće ili iznimno teško, a to je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a.

40 U ovom slučaju, i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica u glavnom postupku, valja utvrditi, s jedne strane, da iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi da je ITH prijevarno postupio ili da je postojala opasnost da počini zlouporabu. S druge strane, također nije sporno da je prvotna namjera ITH-a da uporabi robu i usluge o kojima je riječ u glavnom postupku za oporezovane transakcije potvrđena objektivnim elementima.

41 Što se tiče pitanja treba li u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku provesti ispravak odbijenog pretporeza, važno je podsjetiti da je mehanizam ispravka koji je predviđen člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava odbitka PDV-a uspostavljenog tom direktivom. Njegov je cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a na način da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo ako služe isporukama koje podliježu takvom porezu. Taj mehanizam dakle ima za cilj uspostaviti uzak i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotične robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 20.).

42 Naime, u zajedničkom sustavu PDV-a mogu se odbiti samo ulazni porezi naplaćeni na robu ili usluge kojima se porezni obveznici koriste za svoje oporezive transakcije. Odbitak ulaznih poreza vezan je uz naplatu izlaznih poreza. Kad se robom ili uslugama koje je porezni obveznik stekao koristi za potrebe izuzetih transakcija ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se naplaćivati izlazni porez ni odbijati ulazni porez (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 21.).

43 Sud je usto precizirao da bi, kad porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija, smatrati da je za utvrđenje postojanja „promjena” u smislu članka 185. navedene direktive dovoljno da je nekretnina nakon raskida ugovora o najmu koji je u pogledu nje sklopljen ostala prazna – iz razloga neovisnih o volji njezina vlasnika, iako je dokazano da potonji i dalje ima namjeru upotrebljavati je radi oporezive djelatnosti i u tom pogledu poduzima potrebne radnje – značilo ograničiti prava na odbitak odredbama primjenjivima na ispravke (vidjeti, u tom smislu, presudu od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 47.).

44 Uski i izravni odnos, u smislu sudske prakse navedene u točki 41. ove presude, koji mora postojati između prava na odbitak ulaznog PDV-a i izvršenja predviđenih oporezovanih transakcija, bio bi prekinut samo ako porezni obveznik više ne bi namjeravao koristiti predmetnu robu i usluge za obavljanje izlazno oporezivih transakcija ili bi ih koristio za obavljanje izuzetih transakcija.

45 Iz toga slijedi da, iako, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, porezni obveznik uvijek ima namjeru, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, koristiti robu i usluge stečene radi obavljanja oporezovanih transakcija, ne može se smatrati da postoji naknadna izmjena elemenata uzetih u obzir za određivanje iznosa odbitka PDV-a u smislu članka 185. Direktive o PDV-u. Situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku stoga ne može biti obuhvaćena člancima 184. i 185. te direktive u pogledu ispravka plaćenog pretporeza.

46 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje, točke (a) do (i), valja odgovoriti da članke 167., 168., 184. i 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza na imovinu, u ovom slučaju na nekretnine, i usluge stečene radi obavljanja oporezovanih transakcija zadržava kada se od prvotno predviđenih investicijskih projekata odustalo zbog okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika i da ne treba provesti ispravak tog PDV-a ako porezni obveznik i dalje ima namjeru koristiti navedenu imovinu u svrhu oporezive djelatnosti.

Drugo pitanje, točke (a) do (f)

47 Svojim drugim pitanjem u točkama (a) do (f) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u, osobito njezin članak 28., tumačiti na način da se u nedostatku ugovora o nalogu bez zastupanja mehanizam komisionara primjenjuje kada porezni obveznik provede gradnju u skladu s potrebama i zahtjevima druge osobe koja bi trebala uzeti navedenu zgradu u zakup.

48 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, najprije valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 43. i navedena sudska praksa).

49 Nadalje, članak 28. Direktive o PDV-u, na temelju kojeg se smatra da je porezni obveznik koji sudjeluje u isporuci usluga djelujući u vlastito ime ali za drugu osobu sam primio i isporučio te usluge, stvara pravnu fikciju dviju identičnih isporuka usluga pruženih uzastopno. U skladu s tom fikcijom smatra se da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta-komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 85. i 86. i navedena sudska praksa).

50 Konačno, Sud je presudio da se ista logika nameće u pogledu stjecanja robe na temelju ugovora o komisijskoj prodaji u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u, koji se također nalazi u njezinoj glavi IV pod naslovom „Oporezive transakcije”. Tom odredbom predviđa se, dakle, pravna fikcija dviju jednakih, uzastopnih isporuka robe koje su obuhvaćene područjem primjene PDV-a (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 88.).

51 Iz toga slijedi da moraju biti ispunjena dva uvjeta kako bi se mogle primijeniti te odredbe, odnosno, s jedne strane, da postoji nalog za izvršenje primjenom kojeg komisionar za račun komitenta sudjeluje u isporuci robe i/ili pružanju usluga kao i, s druge strane, da postoji istovjetnost između isporuka robe i/ili usluga koje je stekao komisionar i isporuka robe i/ili usluga koje su prodane ili ustupljene komitentu.

52 Što se tiče prvog od tih uvjeta, koji konkretno navodi sud koji je uputio zahtjev, valja utvrditi da Direktiva o PDV-u doista ne predviđa u kojem obliku, pisanom ili usmenom, predmetni nalog mora biti dan. Međutim, budući da se u članku 14. stavku 2. točki (c) te direktive izričito koristi izraz „ugovor” i da je u članku 28. navedene direktive pojašnjeno da porezni obveznik mora djelovati „za račun drugoga”, valja zaključiti da između komisionara i komitenta mora postojati sporazum čiji je predmet dodjela predmetnog naloga.

53 Međutim, iz elemenata spisa podnesenog Sudu ne proizlazi da je takav sporazum postojao u predmetu iz glavnog postupka. U konačnici je ipak dužnost suda koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica u predmetu koji se pred njim vodi, da provjeri je li to stvarno tako.

54 Što se tiče drugog uvjeta, koji se odnosi na istovjetnost predmetnih transakcija, dovoljno je utvrditi da i članak 14. stavak 2. točka (c) i članak 28. Direktive o PDV-u predviđaju da se roba koju je primio komisionar i/ili usluge koje su mu pružene prenose komitentu. To podrazumijeva ne samo, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, da su predmetne transakcije istovjetne, nego i da postoji, ovisno o slučaju, prijenos s njima povezanog prava vlasništva.

55 Međutim, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koju obilježava činjenica da porezni obveznik nabavlja robu i usluge u svoje ime i za vlastiti račun, a ne za račun druge osobe, kako bi mogao pružati usluge prilagođene posebnim potrebama dotičnog klijenta, drugi uvjet utvrđen u točki 48. ove presude očito nije ispunjen jer ne postoji prijenos prava vlasništva između navodnog komisionara i navodnog komitenta.

56 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje, točke (a) do (f), valja odgovoriti da Direktivu o PDV-u, osobito njezin članak 28., treba tumačiti na način da se u nedostatku ugovora o punomoći bez zastupanja mehanizam komisionara ne primjenjuje kada porezni obveznik provede gradnju u skladu s potrebama i zahtjevima druge osobe koja bi trebala uzeti navedenu zgradu u zakup.

Troškovi

57 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 (osmo vijeće) odlučuje:

1. **Članke 167., 168., 184. i 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza na imovinu, u ovom slučaju na nekretnine, i usluge stečene radi obavljanja oporezovanih transakcija zadržava kada se od prvotno predviđenih investicijskih projekata odustalo zbog okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika i da ne treba provesti ispravak tog PDV-a ako porezni obveznik i dalje ima namjeru koristiti navedenu imovinu u svrhu oporezive djelatnosti.**

2. **Direktivu 2006/112, osobito njezin članak 28., treba tumačiti na način da se u nedostatku ugovora o punomoći bez zastupanja mehanizam komisionara ne primjenjuje kada porezni obveznik provede gradnju u skladu s potrebama i zahtjevima druge osobe koja bi trebala uzeti navedenu zgradu u zakup.**

Potpisi