Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

14. listopada 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 167., članak 168. točka (a), članak 250. i članak 252. – Odbitak pretporeza – Nekretnina – Ured – Fotonaponski sustav – Odluka o pripisivanju koja otvara pravo na odbitak – Priopćavanje odluke o pripisivanju – Prekluzivni rok za ostvarivanje prava na odbitak – Pretpostavka pripisivanja privatnoj imovini poreznog obveznika u izostanku priopćavanja odluke o pripisivanju – Načelo neutralnosti – Načelo pravne sigurnosti – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti”

U spojenim predmetima C-45/20 i C-46/20,

povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukama od 18. rujna 2019., koje je Sud zaprimio 29. siječnja 2020., u postupcima

E

protiv

Finanzamt N (C-45/20),

i

Z

protiv

Finanzamt G (C-46/20),

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica drugog vijeća, u svojstvu predsjednice osmog vijeća, J. Passer i N. Wahl, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

* Jezik postupka: njemački

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za osobu E, H. Weiss, *Rechtsanwalt*,

– za Finanzamt N, B. Krimmel, u svojstvu agenta,

– za njemačku vladu, J. Möller, S. Eisenberg i S. Heimerl, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. svibnja 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 167. i članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (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).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru dvaju sporova između, u predmetu C-45/20, osobe E i Finanzamta N (Porezna uprava u N, Njemačka) i, u predmetu C-46/20, osobe Z i Finanzamta G (Porezna uprava u G, Njemačka) u vezi s odbijanjem tih poreznih uprava da priznaju odbitke poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje su primijenile osobe E i Z zbog izostanka odluke o pripisivanju koju bi porezna uprava mogla utvrditi prije isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

4 Člankom 9. stavkom 1. te direktive propisuje se:

„‚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."

5 Člankom 63. navedene direktive određuje se:

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

6 U skladu s člankom 167. te direktive, „[p]ravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti".

7 Članak 168. 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;

[…]"

8 Članak 168.a te direktive 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.

2. Države članice mogu također primijeniti stavak 1. vezano uz PDV na trošak povezan s drugom robom koja čini dio poslovne imovine kako one odrede."

9 Članak 179. prvi stavak te direktive glasi:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178."

10 U skladu s člancima 180. i 182. te direktive, države članice mogu dopustiti poreznom obvezniku da provede odbitak koji nije proveo u skladu s odredbama njezinih članaka 178. i 179. U tom slučaju one određuju uvjete i detaljna pravila njihove primjene.

11 Članak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„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."

12 U članku 252. te direktive određuje se:

„1. Prijava PDV-a podnosi se do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja.

2. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.

Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana."

13 Članak 261. stavak 1. te direktive glasi:

„Države članice mogu zahtijevati od poreznih obveznika da podnesu prijavu u kojoj su iskazani svi podaci navedeni u člancima 250. i 251., s obzirom na sve transakcije obavljene u prethodnoj godini. Ta prijava mora sadržavati sve informacije potrebne za bilo kakva usklađenja."

14 U skladu s člankom 273. te direktive:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3."

Njemačko pravo

15 Članak 15. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), naslovljen „Odbitak pretporeza", u verziji primjenjivoj na glavne postupke (u daljnjem tekstu: UStG), glasi:

„(1) 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. […]

[…]

Isporuka, uvoz ili stjecanje unutar Zajednice robe koju poduzetnik upotrebljava manje od 10 % za svoje poduzeće ne smatraju se izvršenima za račun poduzetnika.

[…]

(1.b) Ako poduzetnik upotrebljava nekretninu i za potrebe djelatnosti svojeg poduzeća i u druge svrhe koje nisu njegovo poslovanje ili za privatnu upotrebu njegovih zaposlenika, porez na isporuke, uvoz ili stjecanje unutar Zajednice kao i na sve druge usluge povezane s tom nekretninom ne može se odbiti u dijelu u kojem nije povezan s upotrebom te nekretnine za potrebe djelatnosti poduzeća. […]"

16 Članak 18. tog zakona, naslovljen „Postupak oporezivanja", u stavku 3. predviđa:

„Poduzetnik za kalendarsku godinu ili, po potrebi, kraće razdoblje mora dostaviti […] 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 (porezna prijava). […]"

17 Članak 149. Abgabenordnunga (Porezni zakonik, BGBl. 2002. I, str. 3866.), u verziji primjenjivoj na glavne postupke (u daljnjem tekstu: AO), naslovljen „Podnošenje poreznih prijava", određuje:

„1. Porezni zakoni određuju koje su osobe dužne podnijeti poreznu prijavu. […]

2. 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. […]"

Glavni postupci i prethodna pitanja

18 Činjenice koje se odnose na predmet C-45/20 mogu se sažeti kako slijedi. Osoba E upravlja poduzećem za postavljanje skela. Tijekom 2014. povjerila je arhitektonskom uredu izradu planova za izgradnju obiteljske kuće. U tim se planovima navodilo da kuća ima ukupnu korisnu površinu od 149,75 m^2 i da je u prizemlju „ured" površine 16,57 m^2. Računi za izgradnju navedene kuće izdani su između listopada 2014. i studenoga 2015.

19 U svojoj godišnjoj prijavi poreza na promet za 2015., koju je Porezna uprava u N primila 28. rujna 2016., osoba E je prvi put istaknula pravo na odbitak pretporeza plaćenog za izgradnju tog ureda. Nakon provedenog poreznog nadzora Porezna uprava u N odbila je priznati taj odbitak. Pritužba osobe E protiv tog odbijanja i njezina tužba pred Sächsisches Finanzgerichtom (Financijski sud Saske, Njemačka) protiv odluke donesene povodom te pritužbe odbijeni su. Taj je sud svoju odluku obrazložio navodeći, u biti, da je do pripisivanja predmetne imovine imovini poduzeća došlo nakon 31. svibnja 2016., datuma isteka roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet za 2015. godinu, u skladu s člankom 149. stavkom 2. AO-a.

20 Što se tiče činjenica u predmetu C-46/20, valja navesti sljedeće. Osoba Z nabavila je tijekom 2014. fotonaponski sustav čija se proizvodnja električne energije dijelom upotrebljavala za njezinu vlastitu potrošnju, a dijelom preprodavala opskrbljivaču električne energije. Ugovor o otkupu električne energije sklopljen te godine između osobe Z i tog opskrbljivača predviđao je naknadu kojoj je dodan porez na promet. Osoba Z je 29. veljače 2016. Poreznoj upravi u G dostavila prijavu poreza na promet za 2014. godinu. U toj je prijavi osoba Z prvi put odbila iznose koji su se uglavnom odnosili na pretporez, a koji se nalazio na računu od 11. rujna 2014. za isporuku i

postavljanje njegova fotonaponskog sustava. Po izvršenom poreznom nadzoru Porezna uprava u G odbila je priznati taj odbitak uz obrazloženje da osoba Z nije donijela odluku o pripisivanju tog dobra imovini svojeg poduzeća do 31. svibnja 2015., datuma isteka roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, propisanog člankom 149. stavkom 2. AO-a. Pritužba osobe Z protiv tog odbijanja i njezina tužba pred Finanzgerichtom Baden-Württemberg (Financijski sud Baden-Württemberga, Njemačka) protiv odluke donesene povodom te pritužbe odbijeni su.

21 Osobe E i Z podnijele su svaka reviziju sudu koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka), u prilog kojoj obje u biti tvrde da su porezna tijela bila dužna uzeti u obzir elemente koji svjedoče o njihovoj odluci da imovini svojeg poduzeća pripišu mješovito korištenu imovinu, kao što su to građevinski planovi koji označavaju uporabu određenog dijela kao ureda ili stvarna uporaba imovine u svrhu djelatnosti poduzeća. Osobe E i Z također ističu da se uvjet koji se odnosi na priopćavanje, u roku iz članka 149. stavka 2. AO-a, elemenata koji svjedoče o odluci o pripisivanju mješovito korištene imovine imovini poduzeća, utvrđen sudskom praksom suda koji je uputio zahtjev, ne može prihvatiti s obzirom na ono što proizlazi iz presude od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 U skladu sa svojom sudskom praksom, sud koji je uputio zahtjev smatra da revizije osoba E i Z nisu osnovane s obzirom na nacionalno pravo jer elementi koji dokazuju odluku o djelomičnom pripisivanju nekretnine osobe E ili fotonaponskog sustava osobe Z imovini njihovih poduzeća nisu bili dostavljeni nadležnim poreznim upravama prije isteka roka određenog člankom 149. stavkom 2. AO-a za podnošenje godišnje prijave poreza na promet. Međutim, u skladu s kriterijima koje je taj sud razvio u svojoj sudskoj praksi, porezni odbitak koji proizlazi iz tih pripisivanja dopušten je samo ako je do te dostave došlo u navedenom roku.

23 Međutim, navedeni se sud pita je li njegovo tumačenje nacionalnog prava u skladu s pravom Unije i osobito s presudom od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev pita se može li država članica, s obzirom na nepostojanje pravilâ prava Unije kojima se pojašnjava način donošenja i trenutak dostave elemenata koji dokazuju odluku o pripisivanju imovini poduzeća, zahtijevati da se ta odluka dostavi u relativno kratkom roku, poput onoga iz članka 149. stavka 2. AO-a, pod prijetnjom gubitka prava.

25 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, usklađenost tog zahtjeva s pravom Unije može biti potkrijepljena okolnošću da se ostvarivanje prava na odabir pripisivanja određene imovine imovini poduzeća odnosi na materijalni uvjet prava na odbitak. Osim toga, nametanje od strane države članice roka za dostavu elemenata koji svjedoče o odluci o pripisivanju opravdano je s obzirom na pravnu prazninu koja je u tom pogledu ostavljena Direktivom o PDV-u i na načelo pravne sigurnosti. Osim toga, to je oporezivanje u nadležnosti koja je državama članicama dodijeljena odredbama glave XI. Direktive o PDV-u u pogledu utvrđivanja formalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak.

26 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da, iako se činjenice na temelju kojih je donesena presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) razlikuju od onih u ovim spojenim predmetima, Sud je u toj presudi naveo nekoliko indicija na temelju kojih se može utvrditi je li porezni obveznik djelovao kao takav, ali o kojima nadležna porezna tijela ne mogu nužno biti obaviještena u relativno kratkom roku. Osim toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iz navedene se presude može zaključiti da se zahtjev prema kojem se odluka o pripisivanju mora donijeti u relativno kratkom roku protivi načelu neutralnosti.

27 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se o posljedicama nepoštovanja tog roka. Prema njegovu mišljenju, moglo bi se tvrditi da se pripisivanje određene imovine imovini poduzeća ne može utvrditi u nedostatku indicija, koje je porezna uprava mogla identificirati, da je porezni obveznik odlučio provesti takvo pripisivanje. Tako bi postojala pretpostavka da sva imovina koju porezni obveznik nije izričito pripisao imovini svojeg poduzeća mora biti pripisana njegovoj privatnoj imovini. Međutim, sud koji je uputio zahtjev također naglašava da iz presude od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) proizlazi da nepostojanje izjave o pripisivanju ne isključuje to da takva namjera može implicitno postojati i da se pitanje je li dotična osoba djelovala kao porezni obveznik mora ocijeniti s obzirom na široko tumačenje tog pojma. Na temelju tih razmatranja moglo bi se tvrditi da postoji pretpostavka „stjecanja u svojstvu poreznog obveznika" kad poduzetnik stječe robu koja se po svojoj naravi načelno također može koristiti za djelatnosti poduzeća i koju taj poduzetnik nije isključivo pripisao svojem poduzeću.

28 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja, koja su jednako formulirana u obama spojenim predmetima:

„1. Protivi li se članku 168. točki (a) u vezi s člankom 167. Direktive [o PDV-u] 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 [o PDV-u] nacionalna sudska praksa prema kojoj se smatra 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 imovini poduzeća?"

O prethodnim pitanjima

29 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 167. tumačiti na način da mu se protive nacionalne odredbe koje je nacionalni sud protumačio na način da u slučaju kad porezni obveznik ima pravo odlučiti o pripisivanju određene imovine imovini svojeg poduzeća i ako, najkasnije do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, nadležna nacionalna porezna uprava nije mogla utvrditi takvo pripisivanje te imovine pomoću izričite odluke ili dovoljnih indicija, ona može odbiti priznati pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na tu imovinu smatrajući da je ona pripisana privatnoj imovini poreznog obveznika.

30 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, potrebno je, kao prvo, utvrditi uvjete kojima podliježe pravo poreznog obveznika da odluči pripisati određenu imovinu imovini poduzeća i, kao drugo, ispitati pod kojim uvjetima nadležna nacionalna uprava može odbiti priznati odbitak ako ta uprava nije bila obaviještena o tom izboru najkasnije do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet.

31 Kao prvo, što se tiče uvjeta kojima podliježe pravo poreznog obveznika da odluči da će određenu imovinu pripisati imovini svojeg poduzeća, valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju ulazni PDV koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge temeljno načelo zajedničkog sustava

PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presuda od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 32. i navedena sudska praksa). To pravo, predviđeno u članku 167. *et seq*. Direktive o PDV-u, sastavni je dio mehanizma PDV-a i načelno se ne može ograničiti (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39. i navedena sudska praksa).

32 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 ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 33. i navedena sudska praksa).

33 Pravo na odbitak PDV-a podvrgnuto je poštovanju materijalnih i formalnih pretpostavki predviđenih Direktivom o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 40. i od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

34 Materijalni uvjeti prava na odbitak jesu oni koji uređuju sami temelj i opseg tog prava, kao što su oni predviđeni u poglavlju 1. glave X. Direktive o PDV-u, naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak” (presuda od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 47. i navedena sudska praksa). Tako, na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u, ako za određenu robu porezni obveznik namjerava ostvariti pravo na odbitak, on je mora steći u tom svojstvu u trenutku stjecanja. Osim toga, tu robu porezni obveznik u izlaznoj fazi mora koristiti u svrhu vlastitih oporezovanih transakcija te je nju u ulaznoj fazi morao isporučiti drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 40. i od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 34. i navedenu sudsku praksu). Osim toga, članak 167. Direktive o PDV-u navodi da pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti, tj. prilikom isporuke robe (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

35 Formalni uvjeti za odbitak uređuju načine i nadzor njegova izvršavanja kao i uredno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a kao što su to obveze u vezi s vođenjem knjiga, izdavanjem računa i podnošenjem prijave (vidjeti u tom smislu presude od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 47. i od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 37. i navedenu sudsku praksu). Članci 250., 252. i 261. Direktive o PDV-u, kojima se predviđa obveza poreznog obveznika da podnese prijave PDV-a i koji uređuju pravo država članica u pogledu rokova za to, stoga propisuju formalne uvjete.

36 To razlikovanje između materijalnih i formalnih uvjeta kojima se uređuje pravo na odbitak važno je s obzirom na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

37 Osim toga, valja istaknuti da za robu koja se može upotrebljavati i u poslovne i privatne svrhe porezni obveznik ima pravo, u svrhu PDV-a, odlučiti o tome hoće li se ona pripisati imovini njegova poduzeća. Ta roba obuhvaća kapitalna dobra koja na temelju članka 189. točke (a) Direktive o PDV-u mogu definirati države članice i koja, prema sudskoj praksi Suda, obuhvaćaju

dobra koja se, korištena za gospodarsku aktivnost, razlikuju prema svojoj trajnosti i vrijednosti, koja podrazumijevaju da se troškovi stjecanja obično ne uračunavaju kao tekući troškovi, nego se amortiziraju tijekom nekoliko poslovnih godina (vidjeti u tom smislu presudu od 27. ožujka 2019., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

38 Stoga, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u slučaju korištenja kapitalnog dobra kako u poslovne tako i u privatne svrhe, porezni obveznik može, u svrhu odbitka PDV-a, odlučiti ili pripisati to dobro u cijelosti imovini svojeg poduzeća ili ga u cijelosti zadržati u svojoj privatnoj imovini ili ga uključiti u svoju poslovnu imovinu samo u mjeri u kojoj postoji stvarna poslovna upotreba (vidjeti u tom smislu presude od 14. srpnja 2005., Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, t. 23. i od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

39 Ako porezni obveznik odluči postupati s kapitalnim dobrima koja se istodobno upotrebljavaju i u poslovne i u privatne svrhe kao s imovinom poduzeća, ulazni PDV koji se mora platiti na stjecanje te imovine u načelu se u potpunosti i neposredno može odbiti (presuda od 14. srpnja 2005., Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, t. 24. i navedena sudska praksa). Međutim, u članku 168.a Direktive o PDV-u navodi se da se PDV na troškove povezane s tom imovinom može odbiti samo razmjerno njezinu korištenju u svrhe poslovanja poreznog obveznika.

40 Ako porezni obveznik odluči samo djelomično uključiti kapitalno dobro u svoje poduzeće, ulazni PDV koji se mora platiti na njezino stjecanje u načelu se može odbiti samo u visini njezina stvarnog korištenja za potrebe poduzeća (vidjeti u tom smislu presudu od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 56. i navedenu sudsku praksu).

41 Osim toga, valja istaknuti to da je prilikom stjecanja takvog dobra izbor poreznog obveznika da djeluje u tom svojstvu, tj. za potrebe svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, ono što određuje primjenu sustava PDV-a, a time i mehanizma odbitka (vidjeti u tom smislu presudu od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 39. i 40. i navedenu sudsku praksu). Iz toga slijedi da je taj izbor, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 48. i 49. svojeg mišljenja, materijalni uvjet prava na odbitak.

42 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pitanje je li porezni obveznik u trenutku u kojem mu je dobro isporučeno djelovao u tom svojstvu činjenično je pitanje koje je nadležni nacionalni sud dužan utvrditi na temelju objektivnih elemenata i nakon ispitivanja svih podataka u sporu koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 24. i od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu).

43 Kako bi ocijenio je li porezni obveznik djelovao u tom svojstvu prilikom stjecanja dobra, Sud je pojasnio da, iako nedvojbena i izričita izjava namjere korištenja dobra u poslovnu svrhu prilikom stjecanja može biti dovoljna za zaključak da je porezni obveznik stekao dobro djelujući kao takav, izostanak takve izjave ne isključuje mogućnost da takva namjera može implicitno postojati (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 47.).

44 Okolnost da je Sud dao to pojašnjenje u odgovoru na prethodno pitanje u predmetu koji se odnosio na pravo ispravljanja odbitaka PDV-a plaćenog na nekretninu koju je steklo javnopravno tijelo registrirano kao porezni obveznik, suprotno onomu što ističe Porezna uprava u N, ne utječe na njegovu relevantnost u okviru sporova poput onih u glavnom postupku. Naime, to se pojašnjenje primjenjuje na sve slučajeve namjene robe poslovnoj aktivnosti poreznog obveznika,

u skladu sa širokim shvaćanjem pojma stjecanja u „svojstvu poreznog obveznika" kakvo je dao Sud (vidjeti u tom smislu presudu od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 54.). Direktiva o PDV-u stoga ne uvjetuje dodjelu prava na odbitak donošenjem i priopćavanjem izričite odluke o pripisivanju.

45 Među elementima koji mogu implicitno pokazati navedenu namjeru su, među ostalim, narav dotičnog dobra, svojstvo osobe koja djeluje kao i razdoblje proteklo između stjecanja dobra i njegova korištenja u svrhu gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 38., 49. i 50.).

46 Nasuprot tomu, samo po sebi nevažno je da dotično dobro nije odmah korišteno za oporezovane transakcije jer izvršeno korištenje dobra određuje samo opseg početnog odbitka ili kasnijeg mogućeg ispravka, ali ne utječe na nastanak prava na odbitak (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 51. i navedena sudska praksa).

47 U ovom slučaju stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni može li se iz svih podataka iz glavnih postupaka zaključiti da su osobe E i Z svaka djelovale u svojstvu poreznog obveznika prilikom stjecanja mješovito korištene imovine o kojoj je riječ, tj. ureda u okviru nekretnine koja je u osnovi za privatno korištenje i fotonaponskog sustava koji se djelomično upotrebljava u privatne svrhe, te da su izrazile namjeru da ih pripišu svojim poduzećima.

48 U tom pogledu, što se tiče osobe E, namjena kao ureda jednog dijela razumne veličine u građevinskim planovima obiteljske kuće može biti indicija takve namjere. Međutim, budući da sastavni dio koji je tako kvalificiran u građevinskim planovima obiteljske kuće u stvarnosti nije nužno namijenjen obavljanju gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, njegovu želju da taj dio pripiše svojem poduzeću nužno je potkrijepiti drugim objektivnim elementima koji dokazuju tu uporabu. U slučaju osobe Z, sklapanje, u godini stjecanja i postavljanja fotonaponskog sustava, ugovora o otkupu električne energije proizvedene u tom sustavu može biti pokazatelj njegove namjene gospodarskoj djelatnosti ako uvjeti tog otkupa odgovaraju onima koji se nude trgovcima, a ne pojedincima.

49 Osim toga, na temelju odbitaka PDV-a koje su porezni obveznici proveli u svojim poreznim prijavama može se utvrditi takva odluka o pripisivanju ako su oni njezina posljedica. Takvi odbici su također naznaka da je porezni obveznik prilikom stjecanja dobra imao namjeru pripisati ga svojem poduzeću. Tako je već presuđeno da se, ako porezni obveznik u svojoj prijavi poreznim tijelima odbije iznose koji se duguju na ime PDV-a prilikom stjecanja dobra, smatra da je to dobro pripisao svojem poduzeću (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 1991., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 26.). S druge strane, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 43. i 44. svojeg mišljenja, izostanak odbitaka u privremenoj prijavi PDV-a koja se odnosi na razdoblje u kojem je stečeno dobro samo za sebe ne omogućuje zaključak da je porezni obveznik odlučio da dotično dobro neće pripisati svojem poduzeću.

50 Kao drugo, kad je riječ o obvezi poreznog obveznika da svoju odluku o pripisivanju priopći poreznoj upravi do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, odnosno, u ovom slučaju, do 31. svibnja u godini nakon one u kojoj je donesena odluka o pripisivanju, valja podsjetiti na to da se, na temelju članka 179. prvog stavka Direktive o PDV-u, pravo na odbitak ostvaruje u načelu tijekom istog razdoblja kao što je ono u kojem je nastalo, tj., s obzirom na članak 167. Direktive o PDV-u, u trenutku kad nastaje obveza njegova obračuna (vidjeti u tom smislu presudu od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

51 Međutim, u skladu s člancima 180. i 182. te direktive, poreznom se obvezniku može dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, poštujući pritom određene uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 37. i navedena sudska praksa).

52 Osim toga, u skladu s člankom 250. stavkom 1. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 252. nacionalno zakonodavstvo mora predvidjeti obvezu poreznog obveznika da podnese prijavu PDV-a koja sadržava sve podatke potrebne za utvrđivanje dospjelog iznosa i odbitaka koje treba provesti u vezi s poreznim razdobljem u trajanju od najviše godinu dana i to u roku koji ne smije biti dulji od dva mjeseca od kraja svakog poreznog razdoblja.

53 Osim toga, članak 261. stavak 1. te direktive dopušta državama članicama da od poreznog obveznika zahtijevaju da podnese prijavu u kojoj se navode svi gore navedeni podaci koji se odnose na sve transakcije izvršene prethodne godine, ali pritom ne određuje rok za podnošenje te prijave.

54 S obzirom na te odredbe, Direktivi o PDV-u ne protive se obveze koje, poput onih koje se primjenjuju u ovom slučaju, poreznim obveznicima nameću obvezu da poreznoj upravi priopće odluku o pripisivanju kapitalnog dobra imovini svojeg poduzeća na način da provedu odgovarajuće odbitke u svojim privremenim prijavama PDV-a i u godišnjoj prijavi poreza na promet koja se mora podnijeti toj upravi najkasnije pet mjeseci nakon godine u kojoj je ta odluka o pripisivanju donesena.

55 Međutim, budući da nacionalna sudska praksa nepoštovanje tog roka u kojem bi porezni obveznik trebao izričito ili implicitno ali jasno priopćiti tu odluku sankcionira gubitkom njegova prava na odbitak koji proizlazi iz te odluke, valja istaknuti da je, iako je donošenje odluke o pripisivanju materijalni uvjet za ostvarivanje tog prava, kao što to proizlazi iz točke 41. ove presude, njezino priopćenje poreznoj upravi samo formalni uvjet. Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, povreda formalnih uvjeta načelno ne može dovesti do gubitka prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

56 Drukčije bi bilo ako bi povreda takvih formalnih uvjeta za učinak imala sprečavanje iznošenja sigurnog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

57 Osim toga, u skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti na temelju te odredbe ne smiju nadilaziti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva. Stoga se takve mjere ne mogu koristiti na način da sustavno dovedu u pitanje pravo na odbitak PDV-a i stoga neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 38. i navedenu sudsku praksu). U tom pogledu, već je presuđeno da je sankcija koja se sastoji od apsolutnog odbijanja prava na odbitak kad je porez plaćen sa zakašnjenjem neproporcionalna ako se ne može utvrditi nikakva utaja ni šteta za državni proračun (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 68. do 70.).

58 U ovom slučaju, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, nepoštovanje osoba E i Z roka u kojem su morale priopćiti svoju odluku o pripisivanju nije takve naravi da ih sprečava u podnošenju sigurnog dokaza o tome da su takvu odluku donijele u trenutku stjecanja kapitalnih dobara o kojima je riječ u glavnom postupku. Osim toga, njemački zakonodavac nije odredio takav rok kako bi spriječio prijevare ili zlouporabe.

59 Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda također proizlazi da bi mogućnost ostvarivanja prava na odbitak bez ikakva ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika, uzimajući u obzir njegova prava i obveze u odnosu na poreznu upravu, ne može unedogled dovoditi u pitanje. Prema tome, prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubio pravo na odbitak, ne može se smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u, sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti) (presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38. i navedena sudska praksa).

60 Što se tiče poštovanja načela ekvivalentnosti, valja utvrditi da rok predviđen nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku odgovara roku koji je poreznim obveznicima općenito određen za podnošenje poreznih prijava. Pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da taj nacionalni propis, u području PDV-a, nije predvidio drugačiji sustav od onog koji se primjenjuje u drugim poreznim pitanjima nacionalnog prava.

61 Što se tiče poštovanja načela djelotvornosti, navedeni rok sam po sebi u praksi ne čini nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava na odbitak, s obzirom na to da članak 179. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje da se to pravo načelno ostvaruje u istom razdoblju u kojem je nastalo (vidjeti analogno presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 38.).

62 Međutim, države članice moraju, u skladu s načelom proporcionalnosti, moći upotrijebiti sredstva koja, iako omogućuju djelotvorno ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je moguće manje utječu na načela utvrđena zakonodavstvom Unije, poput temeljnog načela prava na odbitak PDV-a (presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 50. i navedena sudska praksa).

63 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni je li prekluzivni rok o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odgovara roku iz članka 149. stavka 2. AO-a za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, odnosno do 31. svibnja godine nakon one u kojoj je donesena odluka o pripisivanju, proporcionalan cilju jamčenja poštovanja načela pravne sigurnosti.

64 U tom pogledu valja uzeti u obzir, s jedne strane, kako mogućnost nacionalnih tijela da nemarnom poreznom obvezniku nametnu sankcije kojima se u načelo neutralnosti zadire manje nego potpunim odbijanjem prava na odbitak, kao što su upravne novčane kazne, tako i činjenicu da se rok koji je dulji od 31. svibnja godine nakon one u kojoj je donesena odluka o pripisivanju *prima facie* ne čini nespojivim s poštovanjem načela pravne sigurnosti i, s druge strane, glavno mjesto koje pravo na odbitak ima u zajedničkom sustavu PDV-a.

65 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 167. treba tumačiti na način da mu se ne protive nacionalne odredbe koje je nacionalni sud protumačio na način da u slučaju kad porezni obveznik ima pravo odlučiti o pripisivanju određene imovine imovini svojeg poduzeća i ako, najkasnije do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, nadležna nacionalna porezna uprava nije mogla utvrditi takvo pripisivanje te imovine pomoću izričite odluke ili dovoljnih indicija, ona može odbiti priznati pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na tu imovinu smatrajući da je ona pripisana privatnoj imovini poreznog obveznika, osim ako konkretna pravna pravila prema kojima se ta mogućnost može iskoristiti pokazuju da ona nije u skladu s načelom proporcionalnosti.

Troškovi

66 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:

Članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., u vezi s njezinim člankom 167. treba tumačiti na način da mu se ne protive nacionalne odredbe koje je nacionalni sud protumačio na način da u slučaju kad porezni obveznik ima pravo odlučiti o pripisivanju određene imovine imovini svojeg poduzeća i ako, najkasnije do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet, nadležna nacionalna porezna uprava nije mogla utvrditi takvo pripisivanje te imovine pomoću izričite odluke ili dovoljnih indicija, ona može odbiti priznati pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na tu imovinu smatrajući da je ona pripisana privatnoj imovini poreznog obveznika, osim ako konkretna pravna pravila prema kojima se ta mogućnost može iskoristiti pokazuju da ona nije u skladu s načelom proporcionalnosti.

Potpisi