Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

30. travnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Članak 173. – Mješoviti porezni obveznik – Metode odbitka – Proporcionalni odbitak – Odbitak na temelju upotrebe – Članci 184. do 186. – Ispravci odbitaka – Promjena čimbenika koji su uzeti u obzir prilikom utvrđivanja iznosa odbitaka – Izlazna transakcija koja se pogrešno smatrala izuzetom od plaćanja PDV-a – Nacionalna mjera kojom se zabranjuje promjena metode odbitka za protekle godine – Prekluzivni rok – Načela porezne neutralnosti, pravne sigurnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-661/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 15. listopada 2018., koju je Sud zaprimio 22. listopada 2018., u postupku

CTT – Correios de Portugal

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: P. G. Xuereb (izvjestitelj), predsjednik vijeća, T. von Danwitz i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za CTT – Correios de Portugal, A. Fernandes de Oliveira, *advogado*,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B. Rechena, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: portugalski

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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) te na tumačenje načela porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva CTT – Correios de Portugal (u daljnjem tekstu: CTT) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi s ispravkom odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je navedeno društvo provelo u okviru djelatnosti pružanja poštanskih usluga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava IX. Direktive o PDV-u, naslovljena „Izuzeća”, sadržava, među ostalim, poglavlje 2. o „[i]zuzeć[ima] koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” i poglavlje 3. o „[i]zuzeć[ima] ostalih aktivnosti”.

4 Članak 132. te direktive, koji se nalazi u poglavlju 2. njezine glave IX., u stavku 1. propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuk[u] usluga koju obavljaju javne poštanske službe osim putničkog prijevoza i telekomunikacijskih usluga i isporuk[u] robe koja je s time povezana;

[…]”

5 Članak 135. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 3. njezine glave IX., glasi kako slijedi:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(d) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente, ali isključujući naplatu dugova;

[…]”

6 Glava X. Direktive o PDV-u, naslovljena „Odbici”, sadržava, među ostalim, poglavlje 2., pod naslovom „Proporcionalni odbitak”, u kojem se nalaze članci 173. do 175. te direktive, kao i poglavlje 5., naslovljeno „Ispravci odbitaka”, u kojem se nalaze, među ostalim, njezini članci 184. do 189.

7 Članak 173. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama […] kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

2. Države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

[…]

(c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe […] robe i usluga [ili njihova dijela];

[…]"

8 Članak 175. stavak 3. te direktive određuje:

„Odbici provedeni na temelju takvih privremenih udjela ispravljaju se kad se tijekom sljedeće godine odredi konačni udio."

9 U članku 184. navedene direktive pojašnjava se:

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

10 Članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka […]."

11 U skladu s člankom 186. te direktive:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185."

Portugalsko pravo

12 Članak 9. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: CIVA), određuje:

„Od plaćanja poreza izuzeti su:

[…]

23) usluge koje pružaju javne poštanske službe, osim telekomunikacijskih usluga, te s tim povezana isporuka robe;

24) prodaja po nominalnoj vrijednosti poštanskih maraka u optjecaju odnosno markiranih vrijednosti te s tim povezane prodajne provizije;

[…]"

13 Članak 22. CIVA-e, naslovljen „Nastanak i opseg prava na odbitak”, u stavcima 1. do 3. određuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti u skladu s odredbama članaka 7. i 8. i ostvaruje se tako da se od ukupnog iznosa poreza koji se duguje na ime oporezivih transakcija koje je porezni obveznik obavio u određenom poreznom razdoblju oduzme iznos poreza koji se može odbiti, za koji je u istom razdoblju nastala obveza obračuna.

2. Ne dirajući time u odredbu članka 78., odbitak se mora obračunati ili u prijavi za porezno razdoblje u kojem je primljen račun odnosno potvrda o plaćanju PDV-a koja je dio uvozne deklaracije ili u prijavi za sljedeće porezno razdoblje.

3. Ako je do primitka dokumenata navedenih u prethodnom stavku došlo u poreznom razdoblju različitom od onog u kojem su izdani, odbitak se može obračunati, ako je to još uvijek moguće, u prijavi za porezno razdoblje izdavanja.”

14 Članak 23. CIVA-e, naslovljen „Metode odbitka za robu mješovite namjene”, određuje:

„1. Kada porezni obveznik u okviru svoje djelatnosti obavlja transakcije koje daju pravo na odbitak i transakcije koje ne daju to pravo, u skladu s člankom 20., porez na stjecanje robe i usluga koje upotrebljava za obavljanje obiju vrsta transakcija može se odbiti u skladu sa sljedećim odredbama:

[…]

b) Ne dirajući time u odredbu prethodne točke, a u pogledu robe i usluga namijenjenih obavljanju transakcija u okviru gospodarske aktivnosti iz članka 2. stavka 1. točke (a) koje u jednom dijelu ne daju pravo na odbitak, moguće je odbiti porez u postotku koji odgovara godišnjem iznosu transakcija koje daju pravo na odbitak.

[…]

2. Bez obzira na odredbu stavka 1. točke (b), porezni obveznik može obračunati odbitak prema stvarnoj upotrebi robe i usluga odnosno njihova dijela na temelju objektivnih kriterija koji omogućavaju utvrđivanje razine upotrebe te robe i usluga u okviru transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo, ne dirajući time u mogućnost da mu glavna porezna uprava nametne posebne uvjete ili mu naloži prestanak takvog načina postupanja ako utvrdi da izaziva ili može izazvati znatne poremećaje u oporezivanju.

[…]

4. Postotak odbitka na koji se upućuje u stavku 1. točki (b) određuje se razlomkom koji obuhvaća, u brojniku, godišnji iznos bez PDV-a transakcija koje daju pravo na odbitak u skladu s člankom 20. stavkom 1. i, u nazivniku, godišnji iznos bez PDV-a svih transakcija koje je porezni obveznik obavio u okviru gospodarske djelatnosti iz članka 2. stavka 1. točke (a), kao i neoporezivih subvencija koje nisu subvencije za opremu.

[…]

6. Postotak odbitka na koji se upućuje u stavku 1. točki (b), privremeno izračunat na temelju iznosa transakcija obavljenih u prethodnoj godini, jednako kao i odbitak u skladu sa stavkom 2., koji se privremeno utvrđuje na temelju objektivnih kriterija prvotno korištenih za primjenu metode stvarne upotrebe, prilagođavaju se s obzirom na konačne vrijednosti u godini na koju se odnose, što dovodi do odgovarajućeg ispravka izvršenih odbitaka u prijavi za posljednje razdoblje referentne godine.”

15 Članak 78. CIVA-e, naslovljen „Ispravci”, u stavku 6. propisuje:

„Ispravak sadržajnih ili računskih pogrešaka u registraciji – koje se nadovezuju na članke 44. do 51. i članak 65. u prijavama navedenima u članku 41. te u vodičima odnosno prijavama navedenima u članku 67. stavku 1. točkama b) i c) – fakultativan je ako iz njega proizlazi davanje u korist poreznog obveznika, pri čemu ga je moguće izvršiti samo u dvogodišnjem roku koji, kada je riječ o ostvarivanju prava na odbitak, teče od trenutka nastanka tog prava, u skladu s člankom 22. stavkom 1., ali postaje obveza ako iz njega proizlazi davanje u korist države.”

16 Članak 98. CIVA-e, naslovljen „Provjera po službenoj dužnosti i rok za ostvarivanje prava na odbitak”, u stavku 2. propisuje:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe, pravo na odbitak ili povrat preplaćenog poreza može se ostvariti samo u razdoblju od četiri godine od nastanka prava na odbitak odnosno plaćanja viška poreza.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Društvo CTT aktivno je na tržištu pružanja poštanskih usluga u Portugalu. Ono na tom tržištu izvršava, među ostalim, obveze javne usluge.

18 Transakcije koje spomenuto društvo obavlja u sklopu univerzalne poštanske usluge izuzete su od plaćanja PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u i stoga ne daju pravo na odbitak. Budući da ono obavlja i transakcije koje podliježu PDV-u te daju pravo na odbitak, riječ je o „mješovitom” poreznom obvezniku.

19 U poreznom mišljenju koje je donijela tijekom 2007. godine (u daljnjem tekstu: porezno mišljenje iz 2007.) Porezna i carinska uprava ocijenila je da su usluge poštanskog plaćanja računa koje pruža društvo CTT izuzete od plaćanja PDV-a. To je porezno mišljenje bilo na snazi do 31. prosinca 2012.

20 Tijekom 2012. godine portugalski zakonodavac izmijenio je primjenjivi pravni okvir pružanja poštanskih usluga s ciljem liberalizacije tržišta od 1. siječnja 2013., u skladu s Direktivom 2008/6/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 20. veljače 2008. o izmjeni Direktive 97/67/EZ u pogledu potpunog postizanja unutarnjeg tržišta poštanskih usluga u Zajednici (SL 2008., L 52, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 9., str. 214.).

21 Međutim, tek su se tijekom 2015. godine pojavile dvojbe oko poreznih učinaka liberalizacije portugalskog tržišta poštanskih usluga. Društvo CTT počelo je obračunavati PDV na usluge poštanskog plaćanja računa počevši od travnja 2015. te je 23. lipnja 2015. zatražilo produljenje važenja poreznog mišljenja iz 2007.

22 Porezna i carinska uprava u novom poreznom mišljenju od 20. studenoga 2015. pojasnila je na koji način liberalizacija tržišta poštanskih usluga utječe na izuzeće od plaćanja PDV-a te je navela da usluge poštanskog plaćanja računa pružene od 1. siječnja 2013. više nisu obuhvaćene izuzećem od plaćanja PDV-a za javne poštanske usluge, s obzirom na presudu od 23. travnja 2009., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Posljedično, tijekom 2016. godine društvo CTT obračunalo je PDV na usluge poštanskog plaćanja računa pružene počevši od 1. siječnja 2013. te je provelo dodatni retroaktivni obračun PDV-a za 2013., 2014. i 2015., podnošenjem zahtjeva za ispravak. Nadalje, u tim zahtjevima spomenuto društvo promijenilo je metodu odbitka jer je jedan dio PDV-a koji je prethodno odbijen metodom udjela odbilo metodom upotrebe. Taj je ispravak doveo do dodatnog odbitka u ukupnom iznosu od 1 967 567,82 eura.

24 Nakon provedbe nadzora nad poslovanjem društva CTT u poslovnoj godini 2015., Porezna i carinska uprava upozorila je na to da se metoda odbitka ne može promijeniti nakon primjene konačnog udjela te je iz toga izvela zaključak da je spomenuto društvo, koje je već primijenilo konačni udio, izvan roka promijenilo metodu odbitka. Osim toga, ona je ocijenila da je ispravak koji je društvo CTT zatražilo u vezi s promjenom metode odbitka bez ikakva zakonskog uporišta u CIVA-i. Posljedično, spomenuta uprava odbila je priznavanje dodatnog odbitka na temelju promjene metode odbitka, ali je ispravila konačne udjele za 2013., 2014. i 2015. zbog činjenice da usluge poštanskog plaćanja računa koje su pružene tih godina nisu bile izuzete od plaćanja PDV-a.

25 Društvo CTT zatražilo je 21. ožujka 2018. da sud koji je uputio zahtjev donese arbitražnu odluku, ističući da je CIVA-ino tumačenje u skladu s kojim je utvrđivanje metode odbitka moguće tek u trenutku primitka računa nespojivo s načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti.

26 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se načelima neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti tumačenje članka 98. stavka 2. [CIVA-e] koje isključuje primjenu te odredbe na izmjenu ili ispravak već ostvarenih odbitaka?

2. Protive li se spomenutim načelima odredbe poput članka 23. [stavka] 1. točke (b) i članka 23. [stavka] 6. [CIVA-a], koje se tumače na način da porezni obveznik – koji je za potrebe izračuna prava na odbitak poreza na robu i usluge mješovite namjene odabrao metodu stope i/ili ključ raspodjele i koji je u skladu s navedenim stavkom 6. izvršio ispravak na temelju konačnih vrijednosti u godini na koju se odbitak odnosi – ne može retroaktivno izmijeniti te elemente ponovnim izračunavanjem prvotnog odbitka već ispravljenog u skladu s tom odredbom, u okviru retroaktivnog obračuna PDV-a za aktivnost koju je on prvotno smatrao izuzetom?”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

27 U svojim pisanim očitovanjima portugalska vlada izražava sumnju u dopuštenost prethodnih pitanja. Naime, ona tvrdi, s jedne strane, da sud koji je uputio zahtjev nije iznio razloge zbog kojih načela porezne neutralnosti, proporcionalnosti, ekvivalentnosti i djelotvornosti smatra relevantnima u predmetnom slučaju. S druge strane, njezino je mišljenje da se upućenim pitanjima Sud poziva na utvrđivanje područja primjene odredbi nacionalnog prava.

28 U tom pogledu treba podsjetiti na to da se sustav koji je ustanovljen člankom 267. UFEU-a zasniva na jasnoj razdiobi ovlasti između nacionalnih sudova i Suda. U okviru postupka koji je uveden tim člankom, odredbe unutarnjeg prava tumače sudovi država članica, a ne Sud, te Sud nema nadležnost za odlučivanje o usklađenosti normi unutarnjeg prava s odredbama prava Unije. Nasuprot tomu, Sud je nadležan pružiti nacionalnom sudu sve odgovarajuće elemente tumačenja prava Unije koji mu omogućuju ocjenu usklađenosti normi unutarnjeg prava s propisima Unije (presuda od 15. listopada 2015., Iglesias Gutiérrez i Rion Bea, C-352/14 i C-353/14, EU:C:2015:691, t. 21. i navedena sudska praksa).

29 Prema tome, iako je točno da se u tekstu prethodnih pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev Sud poziva da odluči o usklađenosti odredbe unutarnjeg prava s pravom Unije, ništa ne sprečava Sud da tom sudu dade koristan odgovor pružajući mu odgovarajuće elemente tumačenja prava Unije koji mu omogućuju ocjenu usklađenosti unutarnjeg prava s pravom Unije (presuda od 15. listopada 2015., Iglesias Gutiérrez i Rion Bea, C-352/14 i C-353/14, EU:C:2015:691, t. 22. i navedena sudska praksa).

Posljedično, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud u načelu mora donijeti odluku (vidjeti u tom smislu rješenje od 13. prosinca 2012., Debiasi, C-560/11, neobjavljeno, EU:C:2012:802, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

30 Stoga upućena pitanja valja razumjeti tako da se u biti odnose na tumačenje Direktive o PDV-u, konkretno njezina članka 173. i članaka 184. do 186., u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti, izvedenima iz prava Unije.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

31 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 173. Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da mu se protivi to da država članica – koja je u skladu s tom odredbom dopustila poreznim obveznicima da provedu odbitak PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo – potonjima zabrani promjenu metode odbitka nakon određivanja konačnog udjela.

32 Da bi se odgovorilo na navedeno pitanje, valja podsjetiti na to da se u skladu s člankom 173. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u udio poreza za odbitak određuje sukladno člancima 174. i 175. te direktive za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik, upućivanjem na promet. Međutim, u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (c) navedene direktive, države članice mogu dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 49. i 50.).

33 U predmetnom slučaju nije sporno da je portugalski zakonodavac na temelju potonje odredbe dopustio mješovitim poreznim obveznicima da provedu odbitak na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela i da je društvo CTT stoga moglo odabrati hoće li odbitke PDV-a za robu i usluge mješovite namjene provesti metodom udjela ili metodom upotrebe.

34 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u, primjena sustava odbitka PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga odnosno njihova dijela čini fakultativnu mogućnost kojom raspolažu države članice prilikom organiziranja svojeg poreznog sustava. Međutim, iako države članice na taj način raspolažu marginom prosudbe prilikom odabira mjera koje će poduzeti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, ipak su dužne izvršavati svoje ovlasti uz poštovanje prava Unije i njegovih općih načela, a osobito načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 22. i 23. i od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

35 U pogledu spomenutih načela najprije valja istaknuti da se načelu proporcionalnosti ne protivi to da država članica, iskoristivši mogućnost da svojim poreznim obveznicima dodijeli pravo na odabir posebnog sustava oporezivanja, donese propis kojim se primjena tog sustava uvjetuje prethodnim, neretroaktivnim odobrenjem porezne uprave i da to što postupak odobrenja nije retroaktivan ne čini taj postupak neproporcionalnim. Posljedično, nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku – koje poreznim obveznicima uskraćuje mogućnost da nakon određivanja konačnog udjela primijene sustav odbitka na temelju upotrebe – ne prekoračuje ono što je nužno za pravilnu naplatu PDV-a (vidjeti, po analogiji sa sustavom izuzeća za mala poduzeća, presudu od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 43. do 45. i navedenu sudsku praksu).

36 Kada je, nadalje, riječ o načelu porezne neutralnosti, točno je da iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice mogu, u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (c) Direktive 2006/112, za svaku transakciju upotrijebiti metodu ili ključ raspodjele koji se razlikuje od one na temelju prometa, pod uvjetom da, na temelju načela porezne neutralnosti, ta metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka PDV-a u plaćenom pretporezu od onoga koji bi proizlazio iz primjene metode na temelju prometa. Na taj način, svaka država članica koja odluči dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela mora paziti na to da način izračuna prava na odbitak omogući preciznije utvrđivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak. Naime, prema načelu neutralnosti, koje je neodvojivo povezano sa zajedničkim sustavom PDV-a, sustav izračuna odbitka mora objektivno odražavati stvarni dio troškova do kojih dolazi zbog nabave robe i usluga mješovite namjene, a koji se može pripisati transakcijama koje daju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 51. i 52. i navedenu sudsku praksu).

37 Sud je ipak pojasnio da odabrana metoda ne mora nužno biti najpreciznija moguća, nego mora moći jamčiti precizniji rezultat od onoga koji bi proizlazio iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

38 Iz toga proizlazi da se, suprotno onomu što u biti tvrdi društvo CTT, načelo porezne neutralnosti ne može tumačiti na način da uvijek valja pronaći najprecizniju metodu odbitka, do te mjere da se sustavno dovodi u pitanje prvotno primijenjena metoda, čak i nakon određivanja konačnog udjela.

39 S jedne strane, takvim bi se tumačenjem u cijelosti oduzeo smisao ovlasti država članica iz članka 173. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u da poreznim obveznicima dopuste da odbitak provedu na temelju upotrebe robe i usluga odnosno njihova dijela jer bi se to dopuštenje praktički pretvorilo u obvezu. U tom pogledu dostatno je podsjetiti na to da se, uzimajući u obzir načela koja uređuju sustav PDV-a, ali od kojih zakonodavac može s pravom odstupiti, u svakom slučaju ne može opravdati tumačenje kojim bi se tom odstupanju, koje je zakonodavac izričito želio, oduzeo svaki koristan učinak (presuda od 14. prosinca 2016., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, t. 42.).

40 S druge strane, takvim bi se tumačenjem povrijedila sudska praksa u skladu s kojom Direktiva o PDV-u ne zahtijeva od poreznog obveznika koji ima mogućnost izbora između dviju transakcija da odabere onu koja pretpostavlja plaćanje najvišeg iznosa PDV-a. Upravo suprotno, porezni obveznik može svoju djelatnost urediti na način koji ograničava njegovu poreznu obvezu (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 73.).

41 Kada je, naposljetku, riječ o načelu pravne sigurnosti, ono zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika, s obzirom na njegova prava i obveze prema poreznim tijelima, ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presude od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 46. i od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 51.). Kao što to s pravom ističe portugalska vlada, nije razumno zahtijevati od poreznih tijela da uvijek prihvate mogućnost da porezni obveznik jednostrano promijeni metodu odbitka koju je primijenio za utvrđivanje iznosa PDV-a koje treba odbiti.

42 Iz prethodno navedenog proizlazi da članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da mu se protivi to da država članica – koja je u skladu s tom odredbom dopustila poreznim obveznicima da provedu odbitak PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo – potonjima zabrani promjenu metode odbitka nakon određivanja konačnog udjela.

Drugo pitanje

43 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 184. do 186. Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji poreznom obvezniku onemogućava da, nakon određivanja konačnog udjela u skladu s člankom 175. stavkom 3. te direktive, ispravi odbitke PDV-a obračunatog na stjecanje roba i usluga upotrebljenih za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo, primjenom metode upotrebe koju nacionalno pravo dopušta na temelju članka 173. stavka 2. točke (c) navedene direktive, u situaciji u kojoj, s jedne strane, porezni obveznik u trenutku odabira metode odbitka nije znao da je određena transakcija koju je smatrao izuzetom u stvarnosti oporeziva i u kojoj, s druge strane, još nije istekao opći prekluzivni rok za ispravak odbitaka predviđen nacionalnim pravom.

44 Iz odluke kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku te iz odgovora stranaka na pitanja koja im je postavio Sud proizlazi da je društvo CTT – prilikom donošenja odluke da odbitak PDV-a na određenu robu i usluge provede metodom utemeljenom na prometu za godine o kojima je riječ u glavnom postupku – uzelo u obzir činjenicu da su usluge poštanskog plaćanja računa koje je ono pružalo bile, u skladu s poreznim mišljenjem iz 2007., izuzete od plaćanja PDV-a. Međutim, tijekom 2015. godine nadležno porezno tijelo ocijenilo je da je zbog liberalizacije tržišta poštanskih usluga do koje je došlo 1. siječnja 2013. opseg izuzeća ograničen na pružanje usluga javnih poštanskih službi. Prema tome, društvo CTT pogrešno je zaključilo da su u 2013., 2014. i 2015. godini usluge poštanskog plaćanja računa bile izuzete od plaćanja PDV-a.

45 Najprije valja podsjetiti na to da je, iako je nacionalni sud jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenu činjenica u glavnom postupku te za tumačenje i primjenu nacionalnog prava, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 37. i 38. i navedenu sudsku praksu).

46 Kad je riječ o predmetnom slučaju, Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima, a društvo CTT u svojem odgovoru na pitanja Suda, tvrde da usluge plaćanja računa o kojima je riječ u glavnom postupku mogu biti transakcije izuzete od plaćanja PDV-a, na temelju članka 135. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u. Društvo CTT dodaje da su upravo na temelju te odredbe, a ne na temelju odredbe članka 132. stavka 1. točke (a) navedene direktive, spomenute usluge u poreznom mišljenju iz 2007. ocijenjene izuzetima od plaćanja PDV-a. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri ulaze li te usluge u područje primjene izuzeća od plaćanja PDV-a, predviđenog u spomenutom članku 135. stavku 1. točki (d).

47 47 Da bi se odgovorilo na drugo prethodno pitanje, valja poći od premise sadržane u rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, a prema kojoj pružanje navedenih usluga počevši od 1. siječnja 2013. više nije bilo izuzeto od plaćanja PDV-a, ali da je tek tijekom 2015. ta promjena postala vidljiva, tako da društvo CTT u trenutku odabira metode odbitka nije znalo da su transakcije koje je smatralo izuzetima u stvarnosti oporezive.

48 Međutim, u tom je pogledu na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li društvo CTT postupalo u dobroj vjeri, što također osobito ovisi o pitanju jesu li, nakon liberalizacije portugalskog tržišta poštanskih usluga, promjene u pogledu izuzeća usluga javnih poštanskih službi bile predvidljive.

49 S obzirom na navedeno, najprije valja podsjetiti na to da se, sukladno članku 184. Direktive o PDV-u, početni odbitak ispravlja ako je viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo. Prema članku 185. stavku 1. te direktive, do ispravka dolazi osobito ako dođe do promjena čimbenika prvotno korištenih za određivanje iznosa odbitka (presuda od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, t. 46.).

50 Cilj je mehanizma ispravka predviđenog u člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u uspostaviti blizak i izravan odnos između prava na odbitak plaćenog pretporeza i upotrebe predmetne robe ili usluga za izlazno oporezive transakcije (presuda od 27. ožujka 2019., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, t. 27.). Dovođenje u pitanje izuzeća za usluge poštanskog plaćanja računa prekinulo je taj bliski i izravni odnos između prava na odbitak plaćenog pretporeza i upotrebe predmetne robe ili usluga za izlazno oporezive transakcije. Ono je, prema tome, kada je riječ o 2013., 2014. i 2015. godini, prouzročilo promjenu, u smislu članka 185. Direktive o PDV-u, jednog od čimbenika prvotno korištenih za izračun odbitaka. Iz toga proizlazi da je društvo CTT imalo pravo na ispravak na temelju članka 184. te direktive (vidjeti, po analogiji s transakcijom za koju se pogrešno smatralo da podliježe plaćanju PDV-a, iako je u stvarnosti izuzeta, presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 39.).

51 Iz zajedničkog tumačenja članaka 184. i 185. Direktive o PDV-u također proizlazi da ispravak odbitaka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara iznosu koji bi porezni obveznik poput društva CTT imao pravo odbiti da je u početku uzeo u obzir činjenicu da usluge poštanskog plaćanja računa nisu bile izuzete od plaćanja PDV-a (vidjeti po analogiji presudu od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, t. 47.).

52 U tom pogledu, pitanje je li određena transakcija izuzeta od plaćanja poreza čini bitan čimbenik koji mješoviti porezni obveznik uzima u obzir prilikom utvrđivanja na koji način valja provesti odbitke PDV-a. S tim u vezi dostatno je napomenuti da dovođenje u pitanje izuzeća za izlaznu transakciju može dovesti do toga da se određena roba ili usluge za koje se smatralo da su mješovite namjene u stvarnosti upotrebljavaju isključivo za transakcije koje daju pravo na odbitak PDV-a. Iz teksta članka 173. Direktive o PDV-u jasno proizlazi da se on primjenjuje samo na robu i usluge mješovite namjene. Za robu i usluge koji se upotrebljavaju isključivo za izvršenje oporezivih transakcija porezni obveznici mogu odbiti cjelokupan porez koji tereti njihovu isporuku odnosno pružanje (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 47.).

53 Iz toga proizlazi da se u predmetnom slučaju društvu CCT trebalo priznati pravo da promijeni metodu odbitka kako bi moglo provesti odbitke PDV-a na koje bi imalo pravo da je u početku moglo uzeti u obzir činjenicu da usluge poštanskog plaćanja računa nisu bile izuzete od plaćanja PDV-a za godine o kojima je riječ u glavnom postupku. U tom smislu ne može se prihvatiti argument portugalske vlade prema kojem je odbitke trebalo ispraviti s obzirom na to da je porezno tijelo prihvatilo izmjene konačnih udjela za godine o kojima je riječ u glavnom postupku jer su se usluge poštanskog plaćanja računa pogrešno smatrale izuzetima od plaćanja PDV-a.

54 Nadalje, iako se člankom 186. Direktive o PDV-u državama članicama izričito nalaže da utvrde detaljna pravila za ispravak PDV-a, one moraju, kada donose nacionalne propise koji određuju ta pravila, poštovati pravo Unije, osobito njegova temeljna načela (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 27. i 48.).

55 Načelo porezne neutralnosti zahtijeva, kao što je to istaknuto u točki 36. ove presude, da načini izračuna odbitka PDV-a objektivno odražavaju stvarni dio troškova do kojih dolazi zbog nabave robe i usluga mješovite namjene, a koji se može pripisati transakcijama koje daju pravo na odbitak. Tom se načelu stoga protivi odbijanje države članice da prihvati ispravak metode odbitka PDV-a u situaciji poput one u glavnom postupku, osim ako takav ispravak ne omogućava preciznije određivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak.

56 Na temelju načela proporcionalnosti, nacionalni zakonodavac može, uz formalne obveze poreznih obveznika, predvidjeti sankcije koje će ih poticati na poštovanje spomenutih obveza, s ciljem dobrog funkcioniranja sustava PDV-a. Uzimajući u obzir važno mjesto koje u zajedničkom sustavu PDV-a

pripada pravu na odbitak, sankcija u obliku apsolutnog uskraćivanja poreznom obvezniku prava na odbitak neproporcionalna je u slučaju u kojem nisu utvrđene nikakva utaja ni šteta za državni proračun (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 48. i 51.).

57 U predmetnom slučaju u spisu kojim Sud raspolaže nema naznaka o bilo kakvoj utaji ili zlouporabi društva CTT.

58 Naposljetku, portugalska vlada navodi da je spomenuto društvo, unatoč pravu da promijeni metodu odbitka PDV-a, ispravak zatražilo izvan roka. Naime, budući da se za promjenu odnosno ispravak odbitaka člankom 98. stavkom 2. CIVA-e predviđa opći četverogodišnji rok od nastanka prava na odbitak odnosno plaćanja viška poreza, ta vlada smatra da je primjena navedenog roka isključena ako je konačni udio utvrđen na temelju članka 175. stavka 3. Direktive o PDV-u.

59 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, na temelju načela pravne sigurnosti, prekluzivni rok čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak plaćenog pretporeza te time izgubio pravo na taj 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.).

60 U predmetnom slučaju, iako iz elemenata koje je pružio sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku u području PDV-a predviđa drukčije uređenje od onoga predviđenog u drugim poreznim područjima nacionalnog prava, takav se propis protivi načelu djelotvornosti jer u okolnostima poput onih u glavnom postupku može poreznom obvezniku uskratiti mogućnost ispravljanja prijava PDV-a nakon što je određen konačni udio, čak i ako četverogodišnji prekluzivni rok utvrđen tim propisom još nije istekao. Naime, u takvim okolnostima ostvarivanje prava na ispravak odbitaka PDV-a, navedeno u točki 51. ove presude, pokazalo bi se u praksi neostvarivim ili, u najmanju ruku, pretjerano otežanim (vidjeti po analogiji presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 40. i 41.).

61 U tom pogledu valja još podsjetiti na to da su nacionalni sudovi dužni nacionalno pravo tumačiti, koliko je to moguće, u skladu s pravom Unije i da, iako obveza usklađenog tumačenja ne može biti temelj za tumačenje nacionalnog prava *contra legem*, nacionalni sudovi, prema potrebi, trebaju izmijeniti ustaljenu sudsku praksu ili praksu odlučivanja ako se ona temelji na tumačenju nacionalnog prava koje nije spojivo s ciljevima direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, t. 48. i 49.).

62 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članke 184. do 186. Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji poreznom obvezniku koji je proveo odbitke PDV-a obračunatog na stjecanje roba i usluga upotrebljenih za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo, koristeći se metodom utemeljenom na prihodu onemogućava da, nakon određivanja konačnog udjela u skladu s člankom 175. stavkom 3. te direktive, ispravi te odbitke primjenom metode upotrebe, u situaciji u kojoj:

– dotična država članica dopušta poreznim obveznicima da u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (c) navedene direktive provedu odbitke PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo;

– porezni obveznik u dobroj vjeri u trenutku odabira metode odbitka nije znao da je određena transakcija koju je smatrao izuzetom u stvarnosti oporeziva;

– još nije istekao opći prekluzivni rok za ispravak odbitaka predviđen nacionalnim pravom, a

– promjena metode odbitka omogućava preciznije utvrđivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da mu se protivi to da država članica – koja je u skladu s tom odredbom dopustila poreznim obveznicima da provedu odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo – potonjima zabrani promjenu metode odbitka PDV-a nakon određivanja konačnog udjela.**

2. **Članke 184. do 186. Direktive 2006/112, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji poreznom obvezniku koji je proveo odbitke poreza na dodanu vrijednost (PDV) obračunatog na stjecanje roba i usluga upotrebljenih za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo, koristeći se metodom utemeljenom na prihodu onemogućava da, nakon određivanja konačnog udjela u skladu s člankom 175. stavkom 3. te direktive, ispravi te odbitke primjenom metode upotrebe, u situaciji u kojoj:**

   – **dotična država članica dopušta poreznim obveznicima da u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (c) navedene direktive provedu odbitke PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga ili njihova dijela za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje ne daju to pravo;**

   – **porezni obveznik u dobroj vjeri u trenutku odabira metode odbitka nije znao da je određena transakcija koju je smatrao izuzetom u stvarnosti oporeziva;**

   – **još nije istekao opći prekluzivni rok za ispravak odbitaka predviđen nacionalnim pravom, a**

   – **promjena metode odbitka omogućava preciznije utvrđivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak.**

Potpisi