



Tematski prikaz

ODBITAK POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porez na dodanu vrijednost (PDV), koji je dio prava Unije već gotovo pet desetljeća¹, osobito obilježavaju, s jedne strane, činjenica da je to porez na potrošnju koji se općenito primjenjuje na transakcije koje provode porezni obveznici u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, a cilj mu je opteretiti isključivo krajnjeg potrošača i, s druge strane, načelo neutralnosti koje se nameće pri primjeni navedenog poreza, a koje uključuje i načelo prava na odbitak poreza. Stoga je svrha sustava odbitaka poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a u pogledu svih njegovih transakcija koje same po sebi daju pravo na odbitak. Sud u svojoj sudskoj praksi povezanost s PDV-om često podsjeća na to da pravo na odbitak (a stoga i povrat plaćenog poreza) čini sastavni dio mehanizma PDV-a i načelno se ne može ograničiti.

Međutim, iako se to pravo na odbitak, na prvi pogled, uvijek treba primjenjivati s ciljem postizanja neutralnog oporezivanja, za to pravo postoje određena ograničenja. Sud u tom pogledu u svojoj sudskoj praksi zahtijeva da postoji izravna i trenutačna veza između stjecanja robe ili usluge i oporezive izlazne transakcije. Drugim riječima, stjecanje treba, prema objektivnim kriterijima, služiti gospodarskoj aktivnosti poreznog obveznika. Suprotno tomu, ako se stjecanja izvršavaju u svrhu transakcija koje se izuzimaju ili koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se primiti nikakav izlazni porez niti se može odbiti ikakav pretporez.

Sud je u svojoj sudskoj praksi također utvrdio da se na pravo Unije ne može pozivati u svrhu utaje ili zlorababe. U slučaju zlorababe, pravo na odbitak pretporeza može se odbiti s retroaktivnim učinkom ako se zlorababljavalo. Stoga nacionalni sud može odbiti uživanje prava na odbitak ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da je porezni obveznik znao ili je morao znati da stjecanjem sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje PDV-a, i to čak ako predmetna transakcija ispunjava objektivne kriterije na kojima se temelje pojmovi „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav” i „gospodarska aktivnost.”

U nastavku slijedi izbor presuda koje su razvrstane po temama i prikazuju noviju sudsku praksu Suda u području odbitka PDV-a.

¹ Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) i Direktiva Vijeća 2006/112/EEZ 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.)

I. Načelo neutralnosti

Kao što je navedeno u prvom dijelu teksta, Sud je u svojoj sudskoj praksi više puta podsjetio na to da je svrha sustava odbitaka koji je utvrđen Direktivom 77/388 i Direktivom 2006/112 da se poduzetnika u potpunosti rastereti tereta PDV-a koji treba platiti ili koji je plaćen u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a nastoji dakle osigurati potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti u načelu same podliježu obvezi plaćanja PDV-a².

Sud također ističe da, iako države članice na temelju članka 273. Direktive 2006/112 mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, te mjere ipak ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a³.

Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, načelom porezne neutralnosti, kojim zakonodavac Unije u području PDV-a odražava opće načelo jednakog postupanja, zahtijeva se, među ostalim, da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano⁴.

[Presuda od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Dvije fizičke osobe, budući članovi poljskog javnog trgovačkog društva, u prosincu 2006. stekle su nekretninu. To je stjecanje potvrdio sudski izvršitelj izdavanjem računa na ime navedenih budućih članova. Međutim, društvo je osnovano tek četiri mjeseca kasnije, u travnju 2007. Tom je prilikom javni bilježnik izdao račun na ime navedenog društva za sastavljanje javnobilježničkog akta koji se odnosio na njegovo osnivanje i povezanih preslika. Predmetno društvo stoga je prijavilo iznos pretporeza na temelju dvaju predmetnih računa.

Porezna uprava odbila je zatraženi odbitak jer stjecatelj nekretnine, na temelju prvog računa, nije bilo samo društvo, nego su to bile fizičke osobe koje su, nakon osnivanja navedenog društva, tu nekretninu prenijele na potonje društvo kao ulog u stvarima i pravima. Što se tiče drugog računa, porezna uprava smatrala je da je on izdan prije upisa predmetnog društva u sudski registar te je stoga izdan na ime društva koje još nije postojalo. Osim toga, budući članovi nisu se mogli pozvati na pravo na odbitak PDV-a plaćenog na troškove ulaganja jer je ulaganje predmetnog kapitalnog dobra činilo neoporezivu transakciju u skladu s nacionalnim propisom primjenjivim u glavnom postupku.

Slijedom tužbe podnesene protiv odbijanja odbitka, nacionalni sud uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku u pogledu pitanja može li se, s jedne strane, društvo, koje predstavljaju njegovi budući članovi i koje ima troškove ulaganja prije nego što je službeno upisano kao trgovačko društvo i registrirano za potrebe PDV-a, nakon svojeg upisa i registracije za potrebe PDV-a pozivati na pravo na odbitak pretporeza plaćenog na troškove ulaganja nastale u svrhu njegove oporezive aktivnosti, na temelju članka 9., kao i članaka 168. i 169. Direktive 2006/112, te može li, s druge

² [Presuda od 14. veljače 1985., Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, t. 19.\)](#)

³ [Presuda od 22. ožujka 2012., Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, t. 50.\)](#)

⁴ [Presuda od 19. srpnja 2012., Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, t. 44. i 45. i navedena sudska praksa\)](#)

strane, činjenica da je račun za stjecanje nekretnine izdan na ime članova, a ne na ime društva, onemogućiti ostvarivanje tog prava.

Kao što je to Sud utvrdio u predmetima *Rompelman* (263/83)⁵ i *INZO* (C-110/94)⁶, Sud je podsjetio na to da pripreme aktivnosti, osobito u obliku kupnje nekretnina, već valja smatrati gospodarskim aktivnostima, kako su navedene u članku 4. stavku 1. Direktive 77/388 i članku 9. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2006/112, koje se mogu sastojati od više uzastopnih radnji (točka 28.). Usto, načelo neutralnosti PDV-a kad je riječ o poreznom opterećenju poduzetnika zahtijeva da se prvi troškovi ulaganja izvršeni za potrebe i radi poduzetnika smatraju gospodarskim aktivnostima. U tom bi pogledu bilo protivno tom načelu da navedene aktivnosti započinju tek u trenutku stvarne uporabe nekretnine, odnosno u trenutku nastanka oporezivog prihoda (točka 29.). Stoga svakog tko izvršava takve radnje ulaganja koje su usko povezane s budućim iskorištavanjem nekretnine i nužne za to iskorištavanje treba smatrati poreznim obveznikom u smislu Direktive 77/388 (točka 30.) te se on na temelju toga može pozivati na pravo na odbitak plaćenog pretporeza (točka 31.). Usto, na temelju načela neutralnosti PDV-a, porezni obveznik, čiji je jedini predmet poslovanja pripremiti gospodarsku aktivnost drugog poreznog obveznika i koji nije izvršio nijednu oporezivu transakciju, može se pozivati na pravo na odbitak u vezi s oporezivim transakcijama koje obavlja drugi porezni obveznik (točka 33.). Stoga, ako se, na temelju nacionalnog zakonodavstva, članovi, iako se mogu smatrati poreznim obveznicima za potrebe PDV-a, ne mogu pozivati na oporezive transakcije predmetnog društva kako bi se oslobodili troška PDV-a povezanog s transakcijama ulaganja izvršenima za potrebe i radi aktivnosti navedenog društva, potomjem društvu treba omogućiti, kako bi se mogla zajamčiti neutralnost poreznog opterećenja, da prilikom odbitka PDV-a uzme u obzir te transakcije ulaganja (točka 35.).

Prema mišljenju Suda, to temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti prava primjenjivog na pretporez, čak i u slučaju nepoštovanja određenih formalnih obveza (točka 43.). Stoga se na temelju činjenice da je račun, koji je sastavljen prije registracije i identifikacije navedenog društva za potrebe PDV-a, izdan na ime budućih članova, a ne na ime samog društva, ne može odstupiti od prava na odbitak s obzirom na to da postoji istovjetnost između osoba koje su trebale platiti pretporez i osoba koje osnivaju predmetno društvo. Drukčiji bi pristup imao za učinak onemogućavanje izvršavanja prava na odbitak, a stoga i dovođenje u pitanje neutralnosti PDV-a.

[Presuda od 22. ožujka 2012., Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

U svibnju 2009. bugarsko je društvo, čija se aktivnost sastoji od upravljanja hotelom u Varni (Bugarska), kupilo dvoetažni stan u Sofiji (Bugarska) namijenjen za stanovanje. PDV povezan s tom kupnjom odbijen je bez porezne prijave u pogledu plaćanja lokalnih poreza za taj stan. Budući da predmetno društvo nije izmijenilo namjenu te nekretnine niti otvorilo račun na svoje ime za opskrbu vodom i strujom, porezna tijela iz toga su zaključila da je stan namijenjen za stanovanje, a ne poslovnu upotrebu i da stoga njegovo stjecanje ne daje pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

U okviru tužbe koju je podnijelo Administrativen sadu Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska), navedeno društvo osporavalo je taj pristup, pri čemu je tvrdilo da je predmetna nekretnina namijenjena za poslovnu upotrebu jer se njome namjeravalo koristiti za pregovaračke sastanke s

⁵ U tom je predmetu donesena [presuda od 14. veljače 1985., Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ U tom je predmetu donesena [presuda od 29. veljače 1996., INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

organizatorima putovanja. Budući da se članak 70. stavak 1. točka 2. Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.) u bugarskom pravu različito tumači, taj je sud stoga pitao Sud, među ostalim, nastaje li, u skladu s Direktivom 2006/112, pravo na odbitak tijekom poreznog razdoblja u kojem je nastala obveza obračuna poreza, neovisno o činjenici da se navedenom nekretninom ne koristi odmah u poslovne svrhe.

Sud je najprije podsjetio da se primjena sustava PDV-a, a stoga i mehanizma odbitka, određuje na temelju stjecanja dobra od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav (točka 39.) i da porezni obveznik djeluje kao takav ako djeluje za potrebe svoje gospodarske aktivnosti u smislu Direktive 2006/112 (točka 40.). Sud je zatim istaknuo da porezni obveznik kojemu je odbijen odbitak pretporeza za oporezovane naknadne poslovne uporabe, iako je prvotno kapitalno dobro htio u cijelosti namijeniti svojem poduzeću radi poduzimanja budućih transakcija, nije u potpunosti oslobođen poreza povezanog s dobrom koje koristi za potrebe svoje gospodarske aktivnosti te oporezivanje njegovih poslovnih djelatnosti stoga dovodi do dvostrukog oporezivanja koje je protivno načelu porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a (točka 42.). Sud je pojasnio da to načelo zahtijeva, kad je riječ o poreznom opterećenju poduzetnika, da se troškovi ulaganja izvršeni za potrebe i radi poduzeća smatraju gospodarskim aktivnostima koje daju trenutačno pravo na odbitak pretporeza (točka 43.). Stoga osoba koja robu stječe u svrhe gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 to čini kao porezni obveznik, čak i ako se robom odmah ne koristi za tu gospodarsku aktivnost (točka 44.).

[Presuda od 6. veljače 2014., E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

Predmetno društvo obavljalo je od listopada 2005. djelatnosti trgovine energijom na rumunjskom tržištu. Kako bi ispunilo obveze koje porezni obveznici sa sjedištem u državi izvan Rumunjske imaju na temelju Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon o porezima br. 571/2003) od 22. prosinca 2003. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), odredilo je poreznog zastupnika u Rumunjskoj te je tamo bilo identificirano u svrhu PDV-a. Budući da je ta obveza određivanja zastupnika ukinuta kad je Rumunjska postala članica Unije, zastupnik predmetnog društva prestao je od 1. siječnja 2007. izdavati porezne račune za račun navedenog društva, ali je ipak nastavio zastupati to društvo u Rumunjskoj, osobito u odnosu na porezna tijela. Između 1. siječnja i 31. kolovoza 2007. to je društvo zatražilo odbitak PDV-a koji je platilo na temelju računa koje su izdali njegovi trgovački partneri, rumunjske pravne osobe, kao isporučitelji usluga. Porezna tijela zastupniku tog društva odbila su priznati odbitke u pogledu transakcija izvršenih nakon 1. siječnja 2007. jer navedeno društvo više nije bilo porezni obveznik PDV-a u Rumunjskoj za transakcije isporuke električne energije, što je značilo da on više ne izdaje račune niti ubire PDV za navedene transakcije u Rumunjskoj, s obzirom na to da je od tog datuma to bila obveza primatelja isporuke.

Nakon tog odbijanja predmetno društvo, među ostalim, podnijelo je zahtjev za povrat na temelju Direktive 79/1072⁷, kao i odredbe nacionalnog prava kojom se ta direktiva prenosi u rumunjsko pravo. Taj je zahtjev odbijen jer se navedena direktiva odnosi na obveznike koji nisu identificirani i koji nisu obvezni identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, dok je to društvo u Rumunjskoj i dalje bilo porezno zastupano te je time posljedično bilo identificirano u svrhu PDV-a u Rumunjskoj. Budući da je upravna tužba koju je društvo podnijelo protiv te odluke bila odbijena, ono je

⁷ Osmu direktivu Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države (SL 1979., L 331, str. 11.)

podnijelo tužbu Curtei de Appel Bucuresti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), sudu koji je Sudu uputio zahtjev za prethodnu odluku.

U tom predmetu, koji se odnosi na tumačenje odredbi Direktive 79/1072, Sud je ispitao treba li odredbe navedene direktive tumačiti na način da činjenica da je porezni obveznik koji ima sjedište u jednoj državi članici te koji je obavljao isporuke električne energije u drugoj državi članici odredio poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u toj drugoj državi ima za posljedicu to da se taj porezni obveznik ne može pozivati na tu direktivu u potonjoj državi kako bi dobio povrat PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi. Rumunjska vlada tvrdila je da je predmetno društvo, time što je zadržalo svojeg poreznog zastupnika, stvorilo pravnu prazninu koja ga lišava svake mogućnosti da dobije povrat PDV-a.

Međutim, nakon što je podsjetio da se Direktivom 79/1072 predviđaju dva kumulativna uvjeta kako bi se moglo smatrati da porezni obveznik nema sjedište u državi i da može ostvarivati pravo na povrat, Sud je ispitao drugi od tih uvjeta, odnosno uvjet kojim se poreznom obvezniku zabranjuje da obavlja isporuke robe ili usluga za koje se smatra da se odvijaju u državi članici u kojoj zahtijeva povrat (točka 42.), te je podsjetio da, iako predmetne isporuke električne energije čine Direktivu 79/1072 neprimjenjivom, odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi mora u načelu biti priznat ako su zadovoljeni temeljni uvjeti, čak i kada porezni obveznik nije poštovao određene formalne uvjete. Naime, načelo porezne neutralnosti protivno je sankciji koja se sastoji u odbijanju prava na povrat ili odbitak (točka 55.). To pravo ne isključuje činjenica određivanja poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u potonjoj državi (točka 57. i izreka).

[Presuda od 13. ožujka 2014., Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

U tom je predmetu zainteresirana osoba držala 60 % udjela društva osnovanog u skladu s njemačkim pravom, dok su druga dva člana društva držala svaki po 20 % udjela. To je društvo prestalo postojati 31. prosinca 1994., a svaki član društva preuzeo je dio klijenata. Zainteresirana osoba osnovala je 31. prosinca 1994. novo društvo u kojem je držala 95 % udjela te je klijente koje je preuzela uslijed prestanka bivšeg društva stavila na raspolaganje novom društvu kako bi ih ono koristilo u poslovne svrhe. Budući da je bivše društvo prestalo postojati podjelom imovine, porezna uprava uputila je 2003. porezno rješenje za promet za godinu 1994. bivšem društvu zbog prijenosa klijenata. Nakon što je platila dugovani porez, zainteresirana osoba izdala je račun na temelju podjele iz 1994. na kojem je izričito navela PDV. U svojoj prijavi PDV-a za 2004. zainteresirana osoba također je odbila iznose PDV-a koji su joj bili obračunani na temelju prijenosa klijenata te je navela transakcije koje su rezultat njezinih djelatnosti upravljanja novim društvom. Budući da se gospodarskom imovinom koju čine klijenti koristilo novo društvo, odnosno poduzeće koje je različito od poduzeća zainteresirane osobe, porezna uprava smatrala je da ta osoba nema pravo na ikakav odbitak plaćenog ulaznog PDV-a.

Zainteresirana osoba osobito je istaknula da načela koja je Sud utvrdio u svojoj presudi Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz⁸ o povratu ulaznog PDV-a plaćenog za transakcije izvršene u svrhu buduće gospodarske aktivnosti koju će društvo obavljati, čiji su budući članovi platili ulazni PDV, nisu primjenjiva u toj situaciji s obzirom na to da se ona ne tiče odbitka ulaznog PDV-a koje je platilo javno trgovačko društvo već odbitka ulaznog PDV-a koji je

⁸ [Presuda od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Ta je presuda prethodno već prikazana u ovom dijelu prikaza.

platio član društva osnivač. Stoga je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) uputio Sudu prethodno pitanje u tom pogledu.

Sud je najprije ispitao odredbe Direktive 77/388 kojima se definiraju porezni obveznik i pravo na odbitak s obzirom na načelo neutralnosti PDV-a kako bi utvrdio ima li zainteresirana osoba pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a na stjecanje navedenih klijenata a da oni ne postanu imovina novoosnovanog društva. Sud je u tom pogledu istaknuo da utvrđenja Suda u predmetu *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ nisu primjenjiva po analogiji na situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku s obzirom na to da se činjenice iz kojih proizlaze ta dva spora bitno razlikuju.

Stoga je Sud naveo ne samo da se besplatno stavljanje na raspolaganje klijenata novom društvu ne može smatrati „gospodarskom aktivnošću” u smislu Direktive 77/388, nego i da ne postoji nikakva izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije i izlazne transakcije koja daje pravo na odbitak u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) navedene direktive (točke 32. do 37.). Što se tiče načela porezne neutralnosti, Sud je podsjetio da se ono odražava u sustavu odbitaka, sustavu čiji je cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika od tereta PDV-a koji je dužan platiti ili ga je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u. Međutim, s obzirom na to da besplatno stavljanje na raspolaganje klijenata društvu nije transakcija koja pripada u područje primjene PDV-a, na takvu se situaciju ne primjenjuje načelo porezne neutralnosti (točka 40. do 42.).

[Presuda od 17. srpnja 2014., Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Društvo Equoland u Italiju je tijekom lipnja 2006. uvezlo robu koja potječe iz treće države. Na carinskoj deklaraciji bilo je naznačeno da je ta roba namijenjena smještanju u porezno skladište radi oporezivanja PDV-om. Upravitelj skladišta je dan nakon uvoza upisao tu robu u registar uskladištene robe, iako roba nije bila fizički smještena u skladište, već samo prividno unesena u njega putem upisa u navedeni registar. Roba je odmah povučena iz postupka poreznog skladišta i Equoland je platio PDV u okviru obrnute porezne obveze. Talijanska carinska uprava smatrala je, s obzirom na to da predmetna roba nije bila fizički smještena u skladište, da nisu bili ispunjeni uvjeti potrebni za odgodu plaćanja PDV-a na uvoz. Stoga je smatrala da porezni obveznik nije platio navodno dugovani porez u trenutku uvoza i da plaćanje u okviru obrnute porezne obveze predstavlja zakašnjelo plaćanje PDV-a.

Slijedom tužbe, sud koji je uputio zahtjev pitao je, među ostalim, je li Direktiva 77/388, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, u suprotnosti s nacionalnim propisom na temelju kojeg država članica zahtijeva plaćanje PDV-a na uvoz iako je taj porez već plaćen u okviru obrnute porezne obveze putem izdavanja računa samome sebi te upisa u registar nabave i prodaje poreznog obveznika.

Sud je u tom pogledu podsjetio da, kada države članice u izvršavanju nadležnosti koje su im dodijeljene člankom 16. stavkom 1. Direktive 77/388 poduzimaju mjere kao što su obveza fizičkog smještanja uvezene robe u porezno skladište, one su, u nedostatku propisa o sankcijama, također

⁹ [Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#)

ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima (točka 32.). Stoga država članica ima pravo da, radi osiguranja ispravne naplate PDV-a na uvoz i izbjegavanja porezne prijevare, u svojem zakonodavstvu predvidi primjerene sankcije za nepoštovanje obveze fizičkog smještanja uvezene robe u porezno skladište (točka 33.).

Međutim, kada je riječ o načinima određivanja iznosa sankcije, Sud je smatrao da zahtjev da porezni obveznik treba iznova platiti PDV na uvoz, ne uzimajući pritom u obzir već izvršeno plaćanje, dovodi do toga da je poreznom obvezniku u biti oduzeto njegovo pravo na odbitak. Naime, podvrgavanje jedne te iste transakcije dvostrukom oporezivanju PDV-om dopuštajući pritom samo jednom odbitak tog poreza prebacuje plaćanje PDV-a na teret poreznog obveznika (točka 40.). Sud je u tom kontekstu podsjetio da, uzimajući u obzir istaknuto mjesto koje pravo na odbitak ima u zajedničkom sustavu PDV-a, sankcija koja se sastoji u nepriznavanju prava na odbitak nije u skladu s Direktivom 77/388 kada nije utvrđena nikakva porezna prijevarena ni šteta za državni proračun države članice (točka 41.). Sud je također podsjetio da postupak obrnute porezne obveze predviđen Direktivom 77/388 sam po sebi omogućuje borbu protiv porezne prijevare i utaje poreza u određenim vrstama transakcija (točka 42.). Međutim, s obzirom na to da ne postoji porezna prijevarena ni pokušaj porezne prijevare, ne može se smatrati da je dio sankcije koji se sastoji u zahtijevanju ponovnog plaćanja već plaćenog PDV-a, pri čemu to drugo plaćanje ne daje pravo na odbitak, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a (točka 43.).

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

Tijekom poreznog nadzora 2013. Guardia di Finanza (Financijska policija, Italija) utvrdila je da zakonski zastupnik talijanskog društva koje podliježe obvezi plaćanja PDV-a nije mogao dostaviti računovodstvenu dokumentaciju. Isti je nadzor također pokazao da je to društvo izdalo račune, ali da je, nepodnošenjem prijave za povezani PDV, izbjeglo plaćanje PDV-a. Na temelju navedenog nadzora također je utvrđeno da zainteresirana osoba nije izvršavala obvezu knjiženja izdanih računa. Tijekom kaznenog postupka ta je osoba dostavila račune koje su izdali treći poduzetnici tom društvu i koji su plaćeni zajedno s PDV-om, ali koji nisu bili knjiženi u računovodstvenoj evidenciji navedenog društva.

U tom je kontekstu sud pred kojim je pokrenut predmetni kazneni postupak, među ostalim, pitao Sud protiv li se odredbama Direktive 2006/112 nacionalne odredbe koje isključuju, i u kaznenopravnom smislu, mogućnost da se u svrhu odbitka PDV-a u obzir uzmu računi koje je porezni obveznik platio, ali ih nije evidentirao. Sud koji je uputio zahtjev u tom je pogledu podsjetio da nacionalni propis uvjetuje pravo na odbitak PDV-a ispunjenjem formalnih obveza koje se osobito odnose na podnošenje odnosnih prijava u trenutku kada se porezni obveznik poziva na preplaćeni PDV te na činjenicu da su odnosni računi bili knjiženi u predviđenom registru. Prema mišljenju tog suda, porezni obveznik nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a, čak ni kad je plaćen, s obzirom na to da nije pravilno knjižen. Predmetni sud u tom je pogledu pojasnio da je, u slučaju nepostojanja prijave PDV-a, talijanskim pravom predviđeno da utajeni porez uključuje cjelokupni porez koji se mora platiti i da pritom, u odnosu na PDV, nije moguće uzeti u obzir porez plaćen dobavljačima ako nisu ispunjene zakonom predviđene formalne obveze.

Sud je najprije ispitao protivi li se Direktivi 2006/112 nacionalni propis kojim se predviđa prekluzivni rok od dvije godine za ostvarenje prava na odbitak. Na temelju odvagivanja, s jedne strane, pravila utvrđenog u njegovoj sudskoj praksi prema kojem je pravo na odbitak predviđeno Direktivom 2006/112 sastavni dio mehanizma PDV-a te se načelno ne može ograničiti i, s druge

strane, načela pravne sigurnosti kojim se isključuje pravo na odbitak bez vremenskog ograničenja, Sud je podsjetio da se za prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a tako da izgubi pravo na odbitak, ne može smatrati da nije u skladu sa sustavom uspostavljenim Direktivom 2006/112 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, da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti) (točka 34.). Sud je također podsjetio da je pravo na odbitak od temeljnog značaja u sustavu PDV-a, da mu je cilj jamčiti potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, da se to pravo u načelu ne može ograničiti i da se ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (točka 44.).

II. Porijeklo i opseg prava na odbitak

Što se tiče porijekla i opsega prava na odbitak, Sud općenito upućuje na svoju ustaljenu sudsku praksu na temelju koje načelno mora postojati izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak PDV-a i kako bi se utvrdio opseg tog prava¹⁰. Međutim, Sud pojašnjava da se pravo na odbitak priznaje u korist poreznog obveznika i kada ne postoji izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih nastaje pravo na odbitak kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova tog poreznog obveznika te su kao takvi sastavni dijelovi cijene roba ili usluga koje on pruža. Naime, takvi troškovi su izravno i neposredno povezani sa sveukupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika¹¹.

[Presuda od 16. veljače 2012., Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Predmetno društvo upravljalo je kasinom na temelju ugovora o koncesiji za iskorištavanje igara na sreću u stalnoj zoni igranja kasina Póvoa de Varzim (Portugal), koji je sklopljen 14. prosinca 2001. Na temelju tog ugovora društvo je istodobno obavljalo aktivnosti u sektoru igara na sreću koje su oslobođene od PDV-a, aktivnosti u sektorima ugostiteljstva i animacije koje podliježu PDV-u, kao i aktivnosti u upravnom i financijskom sektoru s djelomičnim odbitkom PDV-a. U sektorima koji podliježu PDV-u odbitak plaćenog PDV-a izvršavao se u skladu s metodom stvarne uporabe, u skladu s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost). Na temelju primjenjivih propisa i ugovora o koncesiji predmetno društvo bilo je dužno Državi Portugal platiti prvotnu naknadu, ali i godišnju naknadu izračunanu na temelju prihoda ostvarenih u sektoru igara na sreću. Od te je godišnje naknade bilo ovlašteno odbiti dio troškova nastalih prilikom ispunjavanja obveza u pogledu animacije i turističke promidžbe. Iznos tog odbitka ovisio je istodobno o iznosu nastalih troškova i iznosu prihoda ostvarenih u okviru djelatnosti igara na sreću. Nakon inspekcije porezne službe predmetnom društvu izdano je rješenje o dodatnom plaćanju za razdoblje od 2002. do 2004. Ti su se ispravci temeljili na osporavanju primijenjene metode za izračun iznosa odbitka plaćenog PDV-a za sektore ugostiteljstva i animacije. Portugalska

¹⁰ Vidjeti osobito presude od 8. lipnja 2000., *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 24.); od 22. veljače 2001., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 26.) i od 8. veljače 2007., *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, t. 23.).

¹¹ Vidjeti osobito presude od 8. lipnja 2000., *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 31.) i od 26. svibnja 2005., *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 36.).

uprava smatrala je da, s obzirom na to da odbitak troškova povezanih s animacijom i promidžbom od godišnje naknade čini subvenciju za poslovanje u smislu Zakonika o PDV-u, ta subvencija ne podliježe PDV-u i da aktivnosti ugostiteljstva i animacije treba smatrati mješovitim aktivnostima. Tvrdila je da odbitak PDV-a plaćenog u tim sektorima treba izvršiti na temelju udjela koji omogućuje da se istodobno uzmu u obzir neoporezive aktivnosti i oporezive aktivnosti.

U okviru tužbe podnesene Supremo Tribunalu Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal) predmetno društvo tvrdilo je, među ostalim, da predmetna argumentacija dovodi do narušavanja u području odbitka PDV-a, čime se povređuje Direktiva 77/388 kako je Sud tumači u presudama Komisija/Španjolska¹² i Komisija/Francuska¹³, na temelju čega je sud koji je uputio zahtjev odlučio Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

Prema mišljenju Suda, s tom direktivom nije u skladu sustav koji je primijenila država članica prema kojem država članica, kada mješovitim poreznim obveznicima dopušta da primijene odbitak predviđen u navedenim odredbama na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga, izračunava iznos odbitka za sektore u kojima takvi porezni obveznici provode samo oporezive transakcije i pritom uključuje neoporezive „subvencije” u nazivnik razlomka kojim se određuje udio odbitka (točka 43., izreka).

Nakon što je istaknuo da se, što se tiče mješovitih poreznih obveznika, Direktivom 77/388 predviđa da se pravo na odbitak izračunava prema udjelu koji se utvrđuje u skladu s člankom 19. te direktive, Sud je ipak pojasnio da članak 17. stavak 5. treći podstavak navedene direktive dopušta državama članicama da predvide neku od drugih metoda određivanja prava na odbitak koje su navedene u tom podstavku, odnosno, među ostalim, utvrđivanje zasebnog udjela za svaki sektor aktivnosti ili odbitka na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost (točka 38.). Sud je također pojasnio da su u skladu s člankom 11. dijelom A stavkom 1. točkom (a) Direktive 77/388 subvencije koje su izravno povezane s cijenom robe ili usluge oporezive po istoj osnovi. Što se tiče subvencija koje nisu izravno povezane s cijenom, članak 19. stavak 1. te direktive omogućuje državama članicama da ih uključe u nazivnik izračuna udjela koji se primjenjuje kad porezni obveznik istodobno provodi transakcije koje daju pravo na odbitak i neoporezive transakcije (točka 39.). Budući da je dotičnom poreznom obvezniku bilo dopušteno provesti odbitak u skladu s metodom koja nije metoda udjela utvrđenog na temelju članka 19. Direktive 77/388, odnosno na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost (točka 40.), ali su te aktivnosti u sektorima ugostiteljstva i animacije podlijegale PDV-u, pravo na odbitak u skladu s metodom stvarne uporabe odnosi se na sve poreze obračunate na ulazne transakcije (točka 41.). Naime, s obzirom na to da je poreznom obvezniku bilo dopušteno provesti odbitak u skladu s metodom stvarne uporabe, odredbe članka 19. Direktive 77/388 nisu bile primjenjive i nisu mogle ograničiti pravo na odbitak u navedenim sektorima kako proizlazi iz te direktive (točka 42.).

Konačno, što se tiče prirode „izravne i neposredne veze” koja treba postojati između ulazne transakcije i izlazne transakcije, Sud je smatrao da nije realistično pokušati sastaviti precizniji izraz u tom pogledu. Naime, s obzirom na raznolikost komercijalnih i poslovnih transakcija, nemoguće je dati prikladniji odgovor u pogledu načina utvrđivanja, u svim slučajevima, odnosa koji treba postojati između ulaznih transakcija i izlaznih transakcija za potrebe odbitka pretporeza.

¹² [Presuda od 6. listopada 2005. \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#)

¹³ [Presuda od 6. listopada 2005. \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#)

Presuda od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Taj se predmet odnosi, kao što je to navedeno u dijelu I. ovog prikaza, naslovljenom „Načelo neutralnosti“, na odbijanje ostvarivanja prava na odbitak PDV-a naplaćenog na stjecanje stana (točka 2.).

Sud je u tom pogledu odlučio da porezni obveznik djeluje kao takav ako djeluje za potrebe svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 (točka 40.). Ako je to slučaj, PDV povezan s robom koja je u cijelosti uključena u imovinu njegova poduzeća može se odbiti u potpunosti i odmah, iako se ta roba nije odmah upotrebljavala za potrebe gospodarske aktivnosti (točka 45.). Nakon što je stečeno, pravo na odbitak nastavlja postojati ako nema utaje ili zlouporabe. Stoga pravo na odbitak postoji ako porezni obveznik zbog okolnosti koje ne ovise o njegovoj volji nije mogao koristiti robu ili usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezivih transakcija, s obzirom na to da u takvom slučaju ne postoji opasnost od utaje ili zlouporabe kojim se može opravdati naknadni povrat iznosa odbitka (točka 47.).

Stoga je Sud pravilno presudio da porezni obveznik koji je stekao kapitalno dobro djelujući kao takav te ga uključio u imovinu poduzeća ima pravo na odbitak PDV-a naplaćenog na stjecanje tog dobra u poreznom razdoblju u kojem je porez postao naplativ, neovisno o činjenici da se navedeno dobro nije odmah upotrebljavalo u poslovne svrhe (točka 52.).

Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373)

U prvom od ovih spojenih predmeta isporučitelj je, u okviru ugovora sklopljenog između dvaju mađarskih društava koji se odnosi na isporuku neobrađenih trupaca akacije, izdao 16 računa na ime kupca. Šest računa bilo je popraćeno dostavnicama. Budući da je naveo svih 16 računa u svojoj poreznoj prijavi, isporučitelj je potvrdio da su predmetne isporuke izvršene. On je platio povezani PDV, a kupac je odgovarajuće iznose uključio u odbitak. Međutim, prilikom kontrole kupnji i isporuka koje je izvršio isporučitelj, porezna uprava došla je do zaključka da on ne raspolaže zalihama i da količina koja je kupljena tijekom predmetne godine u tom predmetu nije bila dovoljna da bi se izvršile isporuke zaračunane kupcu. Stoga je porezna uprava odlukom utvrdila postojanje poreznog duga kupca te mu je izrekla novčanu kaznu i kaznu za kašnjenje, smatrajući da nije imao pravo na odbitak pretporeza jer se računi ne mogu smatrati vjerodostojnima.

Porezna uprava odbila je pritužbu kupca na navedenu odluku jer, među ostalim, isporučitelj nije podnio nikakav dokaz o odgovarajućim transakcijama i jer kupac nije poduzeo nikakve mjere opreza kako je propisano u smislu članka 44. stavka 5. az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Zakon br. LXXIV iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost) (Magyar Közlöny 1992/128) te nije provjerio status poreznog obveznika ni robu dostavljača.

Baranya Megyei Birosag (Županijski sud u Baranyi, Mađarska), kojem je kupac podnio tužbu za poništenje poreznog duga, novčane kazne i kazne za kašnjenje, želio je znati protivi li se članku 167., članku 168. točki (a), članku 178. točki (a), članku 220. točki 1. i članku 226. Direktive 2006/112 nacionalna praksa na temelju koje porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na to da od iznosa PDV-a odbije iznos poreza koji duguje ili koji je platio za usluge koje su mu isporučene jer je izdavatelj računa za te usluge, ili neki od njegovih dobavljača, postupio nezakonito, a da to tijelo ne utvrdi da je predmetni porezni obveznik bio upoznat s navedenim nezakonitim postupanjem ili da je i on sam pridonio takvom postupanju.

Sud je najprije podsjetio da se pravo na odbitak predviđeno Direktivom, koje je sastavni dio mehanizma PDV-a, u načelu ne može ograničiti. Pitanje je li PDV koji se duguje na ranije ili kasnije transakcije koje se odnose na predmetnu robu i usluge plaćen u državni proračun ne utječe na pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza (priopćenje za medije). Međutim, države članice mogu odbiti pravo na odbitak ako se, s obzirom na objektivne čimbenike, pokaže da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlouporabe. To je osobito slučaj kada je porezni obveznik, kojemu su isporučene roba ili usluge na kojima se temelji pravo na odbitak, znao ili trebao znati da je ta transakcija dio utaje koju je počinio isporučitelj ili neki drugi subjekt koji je bio prije njega u transakciji. Sud utvrđuje da je porezno tijelo dužno dokazati da je porezni obveznik bio ili trebao biti upoznat s postojanjem takve utaje (priopćenje za medije).

U drugom spojenom predmetu fizička osoba obvezala se, na temelju ugovora o djelu, izvršiti različite građevinske radove, među ostalim i angažiranjem podizvođača (točka 24.). Nakon izvršenja ugovora porezni nadzor pokazao je da ni navedena fizička osoba ni njegov podizvođač ili podizvođač potonjeg podizvođača nemaju na raspolaganju radnike ni potrebna materijalna sredstva za završetak obračunatih radova. Posljedično, porezna uprava smatrala je da računi koje je izdala fizička osoba ne odražavaju stvarnu gospodarsku aktivnost te su stoga prividni. Dotična osoba isto tako nije poduzela potrebne mjere opreza u skladu sa zakonodavstvom primjenjivim u tom slučaju. U tim okolnostima porezna uprava odlučila je da neće priznati odbitak pretporeza koji je platila fizička osoba s obzirom na to da je predmetne transakcije trebalo smatrati sumnjivima (točka 27.) zbog računa koji se nisu mogli smatrati vjerodostojnima s obzirom na stvarnost gospodarske aktivnosti navedene na njima te je stoga utvrdila da ta osoba ima porezni dug po osnovi PDV-a i odredila joj novčanu kaznu i kaznu za kašnjenje (točka 29.).

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Županijski sud u Jász-Nagykun-Szolnoku, Mađarska), kojem je fizička osoba podnijela tužbu za poništenje navedene odluke, želi znati protivu li se članku 167., članku 168. točki (a) i članku 273. Direktive 2006/112 nacionalna praksa na temelju koje porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na to da od iznosa PDV-a odbije iznos poreza koji duguje ili koji je platio za usluge koje su mu isporučene jer se porezni obveznik nije uvjerio u status poreznog obveznika i zakonito postupanje (priopćenje za medije) izdavatelja računa za robu na temelju koje se traži ostvarivanje prava na odbitak (točka 51. presude).

Sud je odlučio o obvezi poreznog obveznika da se uvjeri u zakonito postupanje svojeg poslovnog partnera. Sud je presudio da, ako postoje indicije koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, razuman trgovac može biti dužan, ovisno o okolnostima slučaja, raspitati se o drugom subjektu kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost. Međutim, porezno tijelo ne može općenito zahtijevati da porezni obveznik koji želi ostvariti svoje pravo na odbitak PDV-a provjeri nepostojanje nepravilnosti ili utaje kod subjekata koji su se nalazili ranije u transakciji (priopćenje za medije).

Naime, porezna tijela dužna su provoditi potreban nadzor poreznih obveznika kako bi otkrila nepravilnosti i utaje PDV-a te sankcionirati poreznog obveznika koji ih je počinio. Stoga ta tijela ne mogu prenijeti svoje zadaće nadzora na porezne obveznike te im odbiti ostvarivanje prava na odbitak zbog neizvršavanja tih zadaća (priopćenje za medije).

Sud je u tim okolnostima presudio da se Direktivi 2006/112 protivu praksa mađarskog poreznog tijela koja se sastoji od toga da se poreznom obvezniku ne prizna odbitak plaćenog PDV-a zbog nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa na temelju kojeg se traži odbitak, i to bez dokaza da je porezni obveznik znao ili trebao znati za utaju koja je počinjena ranije u lancu usluga. Isto tako, navedenoj direktivi protivu se nacionalna praksa na temelju koje porezno tijelo ne priznaje pravo

na odbitak jer se porezni obveznik, koji ne raspolaže indicijama koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, nije uvjerio u to da njegov poslovni partner ispunjava svoje zakonske obveze, među ostalim, u području PDV-a, ili jer porezni obveznik ne raspolaže, osim računa, drugim dokumentima koji dokazuju pravilnost postupanja njegova poslovnog partnera (priopćenje za medije).

[Presuda od 6. rujna 2012., Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

U tom je predmetu holding društvo, osnovano u Portugalu, pružalo tehničke usluge upravljanja i vođenja društvima u kojima je držalo dio temeljnog kapitala. U okviru tih transakcija to je društvo u sustavu PDV-a kupilo određene usluge od savjetnika za koje je izdalo račun svojim društvima kćerima po istoj cijeni po kojoj ih je kupilo, uvećanoj za PDV. Tijekom poreznog razdoblja holding društvo odbilo je sav ulazni PDV od naplaćenog PDV-a jer je smatralo da oporezive transakcije objektivno proizlaze iz upotrebe odgovarajućih kupljenih usluga.

Holding društvu dostavljeno je porezno rješenje u kojem porezna uprava utvrđuje postotak plaćenog pretporeza s obzirom na to da je smatrala, nakon nadzora, da navedeno društvo nije moglo u cijelosti odbiti PDV plaćen na ranije ostvarene usluge, nego je trebalo upotrijebiti metodu razmjernog odbitka. Društvo je podnijelo tužbu kojom osporava navedeno rješenje pred prvostupanjskim sudom Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Upravni i porezni sud u Lisabonu, Portugal), koji ju je odbio.

Sud koji je uputio zahtjev, Tribunal Central Administrativo Sul (Središnji upravni sud za Jug, Portugal), kojemu je podnesena tužba za poništenje prvostupanjske odluke, u tom je kontekstu pitao Sud treba li članak 17. stavke 2. i 5. Direktive 77/388 tumačiti na način da holding društvo koje uz svoju glavnu aktivnost držanja dijela ili cijelog temeljnog kapitala društava kćeri stječe robu i usluge koje zatim zaračunava navedenim društvima smije odbiti cijeli iznos plaćenog pretporeza na temelju članka 17. stavka 2. navedene direktive ili mu porezna uprava može naložiti da odbije samo dio PDV-a, proporcionalno iznosu oporezivih transakcija, u skladu s člankom 17. stavkom 5. te direktive.

Sud je najprije podsjetio da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, holding društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim društvima bez izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje tim društvima, uz poštovanje prava da navedeno holding društvo drži udjele u svojstvu vlasnika udjela ili člana, nije porezni obveznik i nema pravo na odbitak. Međutim, zadiranje holding društva u upravljanje društvima u kojima je steklo udjele predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu Direktive 77/388 ako uključuje izvršenje transakcija koje podliježu PDV-u (točka 34.).

Nadalje, kao i u svojoj ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je istaknuo da je pravo na odbitak sastavni dio mehanizma PDV-a i da se načelno ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (točka 35.). Međutim, to pravo na odbitak zahtijeva da su ulazne transakcije izravno i neposredno povezane s izlaznim transakcijama koje daju pravo na odbitak (točka 36.) ili, ako su troškovi predmetnih usluga dio njegovih općih troškova i kao takvi čine dio cijene robe koje isporučuje ili usluga koje pruža (točka 37.).

Sud je u tom pogledu utvrdio tri pretpostavke, odnosno, kao prvo, pretpostavku u kojoj za ulazne usluge treba smatrati da su u cijelosti izravno i neposredno povezane s izlaznim gospodarskim transakcijama koje daju pravo na odbitak, kao drugo, pretpostavku u kojoj se navedene usluge upotrebljavaju za istodobno izvršavanje transakcija koje daju pravo na odbitak i transakcija koje

ne daju pravo na odbitak i, kao treće, pretpostavku u kojoj se usluge istodobno upotrebljavaju za gospodarske aktivnosti i negospodarske aktivnosti. U prvoj pretpostavci dotični porezni obveznik ima pravo na odbitak cijelog pretporeza na stjecanje. To se pravo na odbitak ne može ograničiti samo zato što nacionalni propis oporezive transakcije zbog predmeta poslovanja navedenih društava ili njihove općenite aktivnosti kvalificira kao dodatne uz njihovu glavnu aktivnost. U drugoj pretpostavci odbitak se priznaje samo za dio PDV-a koji je proporcionalan iznosu prvih transakcija i države članice mogu predvidjeti jednu od metoda određivanja prava na odbitak. U trećoj se pretpostavci Direktiva 77/388 ne primjenjuje te metode odbitka i raspodjele utvrđuju države članice koje u okviru izvršavanja te ovlasti trebaju uzeti u obzir svrhu i strukturu Direktive 77/388. Na temelju toga također trebaju predvidjeti način izračuna koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od tih dviju aktivnosti (točke 45. do 47.). Zaključno, Sud je presudio da opseg prava holding društva na odbitak pretporeza treba utvrditi s obzirom na pretpostavku ili pretpostavke koje se primjenjuju na aktivnost predmetnog holding društva.

[Presuda od 21. veljače 2013., Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Protiv pojedinačnog poduzetnika i većinskog vlasnika društva s ograničenom odgovornošću osnovanog u skladu s njemačkim pravom, čiji se predmet poslovanja sastojao od izvođenja, uz naknadu, građevinskih radova koji podliježu PDV-u, pokrenut je kazneni postupak u svojstvu upravitelja i većinskog člana tog društva. Poduzetnik i društvo bili su vezani sporazumom o poreznoj integraciji. Stoga ih se smatralo jedinstvenim poreznim obveznikom. Poduzetnik je, kao društvo koje je takozvani „nositelj integracije”, preuzeo porezne obveze grupe društava koja se sastojala od njegova pojedinačnog poduzetnika i društva. Zbog sumnje u korupciju u okviru izvršenja ugovora o radovima dodijeljenog društvu, nadležni državni odvjetnik pokrenuo je protiv poduzetnika postupak kaznene istrage, u kojem je poduzetnika zastupao odvjetnik. U skladu sa sporazumom o nagradi za rad navedenog odvjetnika, poduzetnika je, u svojstvu okrivljenika, kao i društvo, zastupao odvjetnik. Odvjetnici su svoje račune naslovili na društvo. Poduzetnik je kao društvo koje je nositelj integracije tijekom spornog razdoblja proveo odbitak PDV-a naplaćenog na navedenim računima.

Finanzamt Köln-Nord (Porezna uprava u Kölnu-Sjever, Njemačka) poduzetniku je izdao rješenje o ponovnom razrezu poreza u kojem je smatrao da se predmetni PDV ne može odbiti. Nakon što je Finanzamt Köln-Nord (Porezna uprava u Kölnu-Sjever) odbio njegovu žalbu, poduzetnik je u svrhu osporavanja rješenja o ponovnom razrezu poreza pokrenuo postupak pred nadležnim prvostupanjskim sudom, Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), koji je prihvatio njegovu tužbu.

Sud koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhof (Savezni vrhovni sud, Njemačka), kojem je Finanzamt Köln-Nord (Porezna uprava u Kölnu-Sjever) podnio reviziju, izražava dvojbe u pogledu utvrđivanja postojanja izravne veze između ulaznih transakcija i izlaznih transakcija koja se zahtijeva sudskom praksom Suda za potrebe ostvarivanja prava na odbitak te naime želi znati, s jedne strane, ovisi li postojanje navedene veze, u smislu članka 17. stavka 2. točke (a), o objektivnom sadržaju primljene usluge ili pak o uzroku stjecanja te usluge i, s druge strane, ako je uzrok stjecanja usluge odlučujući, ostvaruje li porezni obveznik koji uslugu naručuje zajedno sa zaposlenikom pravo na potpuni odbitak ili samo proporcionalni odbitak.

Sud je, uputivši na svoju prethodnu sudsku praksu koja se odnosi na zahtjev postojanja izravne i neposredne veze, osobito utvrdio da je za primjenu navedenog kriterija potrebno uzeti u obzir sve

okolnosti u kojima su se odvale transakcije o kojima je riječ i uzeti u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika (točka 22.). Naime, obveza uzimanja u obzir samo objektivnog sadržaja predmetne transakcije najviše je u skladu s ciljem koji se nastoji postići zajedničkim sustavom PDV-a, kojim se nastoje osigurati pravna sigurnost i olakšati radnje svojstvene primjeni navedenog PDV-a (točka 23.). Njihov objektivni sadržaj također treba uzeti u obzir pri utvrđivanju postoji li izravna i neposredna veza između upotrijebljene robe ili usluga i oporezive izlazne transakcije ili, iznimno, oporezive ulazne transakcije (točka 24.). Sud je pojasnio da okolnost da se postojanje izravne i neposredne veze između isporuke usluga i cjelokupne oporezive gospodarske aktivnosti mora utvrditi s obzirom na objektivni sadržaj te isporuke usluga ne isključuje mogućnost da se također uzme u obzir isključivi uzrok predmetne transakcije, s obzirom na to da se mora smatrati da taj uzrok predstavlja kriterij za utvrđenje objektivnog sadržaja. Ako se utvrdi da transakcija nije bila izvršena za potrebe oporezive aktivnosti poreznog obveznika, ne može se smatrati da ima izravnu i neposrednu vezu s tom aktivnošću u smislu sudske prakse Suda, iako bi ta transakcija, s obzirom na svoj objektivni sadržaj, bila oporeziva PDV-om (točka 29.).

Sud je u ovom slučaju presudio da se, s obzirom na njihov objektivni sadržaj, za troškove povezane s pružanjem usluga odvjetnika ne može smatrati da su nastali za potrebe svih oporezivih aktivnosti društva jer, kao što to proizlazi iz informacija suda koji je uputio zahtjev, cilj je pružanja usluga odvjetnika izravno i neposredno zaštititi privatne interese okrivljenika kojeg se progoni zbog povreda koje proizlaze iz njegova osobnog ponašanja i jer je taj postupak bio pokrenut isključivo protiv okrivljenika osobno, a ne protiv društva, iako je postupak protiv potonjeg društva bio pravno moguć (točka 30.).

Sud je dodao da okolnost da se nacionalnim građanskim pravom poduzetnika kao što je onaj u glavnom postupku obvezuje da snosi troškove povezane s obranom interesa njegovih tijela u kaznenom postupku nije relevantna za tumačenje i primjenu odredbi o zajedničkom sustavu PDV-a. Naime, s obzirom na objektivnost PDV-a uspostavljenu tim sustavom, odlučujući je samo objektivni odnos između pruženih usluga i oporezive gospodarske aktivnosti poreznog obveznika (točka 32.). Stoga pružanje usluga odvjetnika, čiji je cilj izbjeći kaznenopravne sankcije protiv fizičkih osoba koje su upravitelji društva koje je porezni obveznik, tom društvu ne daje pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza koji treba platiti na pružene usluge (točka 33.).

[Presuda od 18. srpnja 2013., PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

U tom je predmetu porezni obveznik na temelju nacionalnog mirovinskog zakonodavstva osnovao pravno i porezno zaseban mirovinski fond kako bi osigurao ostvarenje pravâ s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim radnicima. Društvo kći poreznog obveznika sklopilo je s pružateljima usluga ugovore o upravljanju mirovinama i upravljanju imovinom mirovinskog fonda, čije je troškove platilo to društvo kći te ih nije prenijelo na mirovinski fond. Porezni obveznik odbio je iznos PDV-a koji se odnosi na navedene troškove plaćene u određenom razdoblju kao pretporez.

Protiv poreznog obveznika zatim je za to razdoblje izdano rješenje o razrezu PDV-a. Nakon što Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (inspektor porezne službe za Sjever, ured u Groningenu, Nizozemska) nije prihvatio njegov prigovor, porezni obveznik podnio je tužbu kojom je osporavao odluku navedenog inspektora pred Rechtbankom Leeuwarden (Sud u Leeuwardenu, Nizozemska), koji je tu tužbu odbio.

Gerechshof te Leeuwarden (Žalbeni sud u Leeuwardenu, Nizozemska), odnosno sud koji je uputio zahtjev, kojem je podnesena žalba protiv prvostupanjske odluke, želi znati omogućuje li članak 17. Direktive 77/388 poreznom obvezniku koji je osnovao zaseban mirovinski fond da odbije porez koji je sâm platio na usluge koje su mu pružene kako bi se osiguralo funkcioniranje navedenog fonda i upravljanje njime.

Nakon što je podsjetio na uvjete za priznavanje prava na odbitak PDV-a kao pretporeza poreznom obvezniku, kako su utvrđeni u njegovoj sudskoj praksi, Sud je presudio, što se tiče određivanja postojanja neposredne i trenutne veze, da postojanje takve veze pretpostavlja da je trošak ulaznih usluga uključen ili u cijenu izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje je porezni obveznik isporučio odnosno pružio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (točka 23.).

Kako bi provjerio proizlazi li, neovisno o okolnosti da je fond koji je osnovao porezni obveznik pravno zaseban subjekt, postojanje navedene veze iz svih okolnosti transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku, Sud je najprije utvrdio da se porezni obveznik predmetnim uslugama koristio kako bi osigurao upravljanje mirovinama svojih zaposlenika i upravljanje imovinom mirovinskog fonda osnovanog u svrhu osiguranja isplata navedenih mirovina. Porezni obveznik je osnivanjem fonda ispunio zakonsku obvezu koju ima kao poslodavac i ako troškovi usluga kojima se porezni obveznik koristio u tom okviru čine dio njegovih općih troškova, oni kao takvi čine sastavni dio cijene proizvoda poreznog obveznika (točka 25.).

Nadalje, Sud je iz toga zaključio da korištenje ulaznih usluga pronalazi svoju svrhu isključivo u oporezivim aktivnostima poreznog obveznika i da postoji neposredna i trenutna veza (točka 26.). Sud je u tom kontekstu pojasnio da bi, ako pravo na odbitak pretporeza ne bi postojalo, poreznom obvezniku zbog zakonite odluke o zaštiti mirovina putem pravnog odvajanja poslodavca od mirovinskog fonda bila oduzeta ne samo porezna olakšica koja proizlazi iz sustava odbitaka, već mu ni neutralnost PDV-a više ne bi bila zajamčena.

Stoga je Sud pravilno presudio da porezni obveznik koji je, u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta, osnovao mirovinski fond, a kako bi osigurao ostvarenje pravâ s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim zaposlenicima, ima pravo odbiti PDV koji je platio na usluge koje se odnose na upravljanje i poslovanje navedenog fonda, pod uvjetom postojanja neposredne i trenutne veze koja proizlazi iz ukupnih okolnosti predmetnih transakcija (izreka).

Presuda od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Dva porezna obveznika sklopila su okvirni ugovor čiji su predmet bili građevinski radovi i montaža svinjogojske zgrade te radovi modernizacije farme za uzgoj svinja. U okviru tih ugovora pružatelj predmetnih usluga izdao je nekoliko računa za plaćanje predujma, u režimu obrnute porezne obveze. Zatim je izdao račun za cjelokupni iznos izvršenih radova, uključujući PDV, primjenom uobičajenih pravila u području PDV-a. Dobavljač usluga isplatio je PDV koji je naveo pružatelj usluga. Pružatelj je zatim otišao u stečaj i nije mogao platiti PDV poreznoj upravi.

Porezna uprava odlukom je prihvatila zahtjev dobavljača usluga za povrat PDV-a iz potonjeg računa. U tom okviru, nakon druge porezne kontrole, rumunjska porezna uprava utvrdila je da se nisu poštovale mjere pojednostavljenja koje uređuju sustav obrnute porezne obveze. Dobavljaču je stoga izdano porezno rješenje, zajedno s uvećanjem za naknadu zbog kašnjenja i odlukom o vraćanju iznosa PDV-a iz navedenog računa. Nakon što je Tribunalul Bihor (Viši sud u Bihoru, Rumunjska) odbio tužbu za poništenje odluke o vraćanju poreza i poreznog rješenja kao

neosnovanu te nakon odbijanja kao neosnovane žalbe radi poništenja presude Tribunalula Bihor (Viši sud u Bihoru) i odbacivanja kao nedopuštenog prijedloga za ponavljanje postupka, dobavljač usluga podnio je Curtei de Appel Oradea (Žalbeni sud u Oradei, Rumunjska) žalbu protiv potonje presude.

Curtea de Appel Oradea (Žalbeni sud u Oradei), odnosno sud koji je uputio zahtjev, želi znati protiviti li se Direktivi 2006/112 i načelu porezne neutralnosti, u okviru transakcije podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, uskraćivanje primatelju usluga prava na odbitak PDV-a koji je pogrešno platio dobavljaču usluga na temelju nepravilno sastavljenog računa, i to kad je ispravak te pogreške nemoguć zbog stečaja navedenog dobavljača usluga.

Sud je podsjetio da porezni obveznik, koji je kao dobavljač usluga dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s formalnim uvjetima Direktive 2006/112 kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti na temelju članka 178. točke (f) Direktive 2006/112 (točka 33.). Opseg formalnosti koje odredi dotična država članica i koje porezni obveznik mora poštivati kako bi mogao izvršavati pravo na odbitak PDV-a, ne smiju prelaziti ono što je neophodno potrebno za kontrolu ispravne primjene postupka obrnute porezne obveze i osiguranja naplate PDV-a (točka 34.).

Sud je u ovom slučaju utvrdio da predmetni račun ne sadržava napomenu „obrnute porezne obveze“, što je protivno uvjetima iz predmetnog nacionalnog zakonodavstva te da dobavljač usluga nije poduzeo neophodne mjere u skladu s navedenim zakonodavstvom za ispravak tog nedostatka. Osim toga, dotični je dobavljač pogrešno uplatio PDV, neispravno naveden na spomenutom računu, pružatelju usluge, iako je primjenom navedenog režima morao, kao primatelj usluga, platiti PDV poreznim tijelima u skladu s Direktivom 2006/112. Na taj način, osim činjenice da sporni račun nije udovoljavao formalnim uvjetima propisanim u nacionalnom zakonodavstvu, nije poštivan materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja (točka 37.).

Prema mišljenju Suda, ta situacija uzrokuje rizik gubitka poreznih prihoda za dotičnu državu članicu (točka 38.). Osim toga, PDV koji je dobavljač usluga platio pružatelju usluga nije bio dugovan i, kako to plaćanje nije poštivalo materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja, dobavljač usluga nije mogao primijeniti pravo na odbitak za te račune (točka 40.). Stoga je Sud presudio da uskraćivanje prava na odbitak u ovom slučaju nije bilo protivno pravu Unije (točka 1. izreke).

[Presuda od 27. lipnja 2018., SGI i Valérieane \(C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

U tim se predmetima francuska društva sa sjedištem na Réunionu (Francuska) bave ulaganjima koja ispunjavaju uvjete za smanjenje poreza predviđene nacionalnom odredbom. Francuska porezna uprava dovela je u pitanje pravo tih dvaju poreznih obveznika na odbitak PDV-a koji se navodi u različitim računima za stjecanje opreme, s obrazloženjem, među ostalim, da se ti računi ne odnose ni na kakvu stvarnu isporuku. Tim su društvima izdana rješenja o ponovnom razrezu za određena različita razdoblja.

Nakon presude cour administrative d'appel de Bordeaux (Žalbeni upravni sud u Bordeauxu, Francuska) kojom je potvrđena prvostupanjska presuda, kojemu je podnesena tužba kojom su se osporavala rješenja o ponovnom razrezu, društva su podnijela žalbe u kasacijskom postupku pred Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska).

Conseil d'État (Državno vijeće), odnosno sud koji je uputio zahtjev, želi znati treba li članak 17. Direktive 77/388 tumačiti na način da je za uskraćivanje prava poreznom obvezniku koji je primatelj računa na odbitak PDV-a navedenog na tom računu dovoljno da porezna uprava utvrdi da transakcije na koje se taj račun odnosi nisu bile stvarno provedene ili je potrebno da ta porezna uprava također utvrdi da taj porezni obveznik nije postupao u dobroj vjeri.

Sud je najprije utvrdio da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti i da je to slučaj kada je isporuka robe ili usluge izvršena (točka 34.). Pravo na odbitak stoga je vezano uz stvarno izvršenje isporuke robe ili usluga u pitanju (točka 35.). U tom se pogledu ostvarivanje prava na odbitak ne odnosi na porez koji se duguje isključivo zbog toga što je naveden na računu (točka 37.). Dobra ili loša vjera poreznog obveznika koji traži odbitak PDV-a nema utjecaja na to je li isporuka izvršena u smislu Direktive 77/388. Naime, pojam „isporuka robe” je objektivan i treba ga tumačiti neovisno o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija, na način da porezna uprava nije dužna provoditi istrage kako bi utvrdila namjeru poreznog obveznika ili voditi računa o namjeri subjekta koji nije taj porezni obveznik, a koji sudjeluje u istom lancu isporuka (točka 38.).

Stoga je Sud pravilno presudio da je za uskraćivanje poreznom obvezniku koji je primatelj računa prava na odbitak PDV-a koji je naveden na tom računu dovoljno da porezna uprava utvrdi da transakcije na koje se taj račun odnosi nisu bile stvarno provedene (izreka).

[Presuda od 5. srpnja 2018., Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Holding društvo, čiji se predmet poslovanja sastojao od upravljanja udjelima u nekoliko društava kćeri grupe kojima je davao u najam nekretninu, izvršilo je prijenose i stjecanja udjela u okviru postupka restrukturiranja. PDV koji je bio obračunan na troškove tih radnji restrukturiranja u cijelosti je odbijen. Porezna uprava dovela je u pitanje taj odbitak jer su troškovi na temelju kojih je društvo zahtijevalo odbitak PDV-a nastali u okviru kapitalnih poslova koji ne ulaze u područje primjene prava na odbitak. Društvu je stoga izdano porezno rješenje o PDV-u, koje je ono neuspješno osporavalo pred prvostupanjskim sudom i žalbenim sudom.

Sud koji je uputio zahtjev, Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), kojemu je podnesena žalba, želi znati znači li to što holding društvo iznajmljuje nekretninu društvu kćeri da ima utjecaj na upravljanje potonjim društvom, što treba smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu Direktive 77/388 koja daje pravo na odbitak PDV-a na troškove koje je društvo imalo radi stjecanja udjela u tom društvu kćeri i, ako je odgovor potvrđan, pod kojim pretpostavkama.

Sud je najprije podsjetio da je, što se tiče prava na odbitak holding društva, kada udjel sadržava izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvima u kojima su stečeni udjeli, to zadiranje gospodarska djelatnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u utoliko što uključuje provedbu transakcija koje podliježu PDV-u u smislu članka 2. te direktive (točke 29. i 30.). Također je istaknuo da primjeri djelatnosti kojima holding društvo zadire u upravljanje svojim društvima kćerima koji se mogu naći u njegovoj sudskoj praksi nisu taksativno nabrojani (točka 31.).

Nakon što je utvrdio da su se samo usluge koje je holding društvo pružilo društvima kćerima, a za koje su mu nastali troškovi radi stjecanja njihovih udjela odnosile na najam nekretnine kojom se koristilo društvo kći kao svojom novom proizvodnom lokacijom, i nakon što je podsjetio na manevarski prostor kojim države članice raspolaze u pogledu oporezivanja transakcija *leasinga* i iznajmljivanja (točka 33.), Sud je presudio da to što holding društvo iznajmljuje nekretninu društvu

kćeri znači da ima utjecaj na upravljanje potonjim društvom, što treba smatrati gospodarskom aktivnošću koja daje pravo na odbitak PDV-a na troškove koje je društvo imalo radi stjecanja udjela u tom društvu kćeri i pod uvjetom da je to pružanje usluga kontinuirane naravi, da se obavlja uz naknadu i oporezuje, a što implicira da to iznajmljivanje nije oslobođeno od poreza i da postoji izravna veza između usluge koju izvrši pružatelj usluga i protuvrijednosti primljene od korisnika (točka 35.).

Što se konkretnije tiče opsega prava na odbitak, Sud je podsjetio da troškove stjecanja udjela u društvima kćerima koje snosi holding društvo koje sudjeluje u njihovom upravljanju i s tog naslova obavlja gospodarsku djelatnost, treba smatrati dijelom njegovih općih troškova te da PDV plaćen na te troškove načelno treba u cijelosti odbiti (točka 36.). Međutim, to neograničeno pravo ne vrijedi za troškove stjecanja udjela u svojim društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koje sudjeluje u upravljanju samo nekima od tih društava kćeri i koje u odnosu na druga ipak ne obavlja gospodarsku djelatnost. U tom se slučaju ti troškovi trebaju samo djelomično smatrati dijelom njegovih općih troškova, tako da se PDV plaćen na te troškove može odbiti samo razmjerno troškovima povezanim s gospodarskom djelatnošću, u skladu s kriterijima raspodjele koje su utvrdile države članice, u skladu s metodom koja objektivno odražava dio stvarnih ulaznih troškova koji se pripisuju gospodarskoj i negospodarskoj djelatnosti (točka 37.).

[Presuda od 17. listopada 2018., Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

U tom je predmetu prvo društvo objavilo ponudu za preuzimanje (PP) u odnosu na sve dionice drugog društva, pri čemu su mu nastali troškovi vezani za usluge savjetovanja i druge usluge koje su se odnosile na planirano preuzimanje. Međutim, budući da ta transakcija nije mogla biti u cijelosti izvršena tako da je prvo društvo moglo preuzeti tek dio kapitala drugog društva (točka 8.), to prvo društvo zahtijevalo je odbitak plaćenog pretporeza koji se odnosi na te troškove ističući da je njegova namjera nakon preuzimanja kontrole nad ciljnim društvom bila uključiti se u upravljanje tim društvom pružajući mu upravljačke usluge koje su oporezive PDV-om. Budući da nadležna porezna uprava nije priznala odbitak predmetnog PDV-a i da je društvo koje je zahtijevalo odbitak podnijelo tužbu protiv tog odbijanja, nacionalni sud pred kojim je pokrenut predmet uputio je Sudu pitanje omogućuje li Direktiva 77/388 odbitak kada postoji namjera preuzimanja svih dionica nekog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem društvu upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om.

Sud, koji je prvo ispitao uvjete za stjecanje svojstva poreznog obveznika, osobito je uputio na utvrđenja u predmetu Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14)¹⁴, pri čemu je ustrajao na zahtjevu izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje društvima u kojima su stečeni udjeli za stjecanje prava na odbitak PDV-a (točke 16. i 17.). Nadalje, Sud je podsjetio da pripreme djelatnosti već valja smatrati gospodarskim djelatnostima i da stoga svakoga tko ima namjeru samostalnog obavljanja gospodarske djelatnosti, potvrđenu objektivnim elementima, te izvrši prve troškove ulaganja u tu svrhu valja smatrati poreznim obveznikom (točka 18.). Sud je iz toga zaključio da društvo koje izvrši pripreme radnje koje su sastavni dio planiranog preuzimanja dionica drugog društva s namjerom obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od uključivanja u upravljanje potonjeg društva pružajući mu upravljačke usluge koje se oporezuju PDV-om valja smatrati poreznim obveznikom u smislu Direktive 77/388.

¹⁴ U tom je predmetu donesena [presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt \(C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496\)](#).

Sud je dodao da, na temelju presude INZO¹⁵, jednom nastalo pravo na odbitak ostaje stečeno čak i ako namjeravana gospodarska djelatnost kasnije nije obavljena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija. Na temelju presuda Midland Bank¹⁶ i Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, isto vrijedi i ako porezni obveznik nije mogao upotrebljavati robu ili usluge u vezi s kojima je nastalo pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji (točka 25.).

Usto, plaćeni PDV može se u cijelosti odbiti samo ako troškovi u načelu isključivo izviru iz namjeravane gospodarske djelatnosti, odnosno pružanja upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om ciljnom društvu. Ako bi se ti troškovi djelomično odnosili i na izuzetu ili negospodarsku djelatnost, PDV plaćen na te troškove moći će se odbiti tek djelomično (točka 30.).

Zaključno, Sud je presudio da se Direktivom 77/388 društvu, koje namjerava preuzeti sve dionice drugog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem društvu upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om, daje pravo na odbitak cjelokupnog plaćenog pretporeza na troškove povezane s pružanjem usluga savjetovanja nastale u okviru ponude za preuzimanje, čak i ako naposljetku ta gospodarska djelatnost nije obavljena, pod uvjetom da ti troškovi isključivo izviru iz namjeravane gospodarske djelatnosti (izreka).

[Presuda od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

U tom predmetu financijsko društvo nudilo je financiranja namijenjena isključivo kupnji vozila marke jednog od društava grupe kojoj je pripadalo navedeno društvo. Tako je, među ostalim, nudilo financijski *leasing* predmetnih vozila. To znači da je kupilo vozilo od distributera i stavilo ga na raspolaganje klijentu, pri čemu vlasništvo vozila nije prešlo na klijenta dok nisu bile izvršene sve uplate koje se duguju na temelju ugovora. Cijena plaćena financijskom društvu za kupnju vozila nije ostavljala prostora za ikakvu profitnu maržu. Suprotno tomu, u okviru određivanja kamatne stope koja se odnosi na dio transakcije „financiranje”, društvo je svojim vlastitim troškovima financiranja dodalo maržu za opće troškove, profitnu maržu i proviziju za nenaplativa potraživanja. Zbog toga je dio povratâ koji se odnose na kamate bio uključen u promet, za razliku od dijela koji se odnosi na povrat kupovne cijene vozila.

Na temelju nacionalnog prava u području PDV-a primjenjivog na financijski *leasing*, iako ugovori o financijskom *leasingu* čine jednu poslovnu transakciju, oni obuhvaćaju više različitih usluga, uključujući, s jedne strane, stavljanje na raspolaganje vozila (oporeziva transakcija) i, s druge strane, odobrenje kredita (izuzeta transakcija). Kad je riječ o pretporezu koji je financijsko društvo platilo u odnosu na sve svoje djelatnosti, jedan dio tog pretporeza odnosio se isključivo ili na oporezive transakcije ili na izuzete transakcije, a drugi dio odnosio se na obje vrste transakcija. Potonji PDV naziva se „preostali” i podrazumijeva opće troškove koji se odnose na svakodnevno upravljanje.

S obzirom na status društva kao djelomično izuzetog subjekta, među strankama je bilo sporno u kojoj mjeri društvo može odbiti navedeni preostali PDV. Naime, predmetno društvo predložilo je da se preostali PDV raspodijeli među sektorima djelatnosti osobito s obzirom na promet u svakom sektoru, iz kojeg bi se isključila vrijednost prodanih vozila. Nadalje, za izračun preostalog PDV-a koji se može odbiti u svakom sektoru, predložilo je posebnu metodu na temelju odnosa između

¹⁵ [Presuda od 29. veljače 1996. \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#)

¹⁶ [Presuda od 8. lipnja 2000. \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#)

¹⁷ [Presuda od 15. siječnja 1998. \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#)

broja oporezivih transakcija i ukupnog broja transakcija u navedenom sektoru, pri čemu taj broj ne odgovara broju ugovora, nego broju uplata izvršenih na temelju tih ugovora. Suprotno tomu, porezna uprava zagovarala je raspodjelu na oporezive i izuzete transakcije prema vrijednosti tih transakcija, uz isključenje početne vrijednosti vozila prilikom njegove isporuke, čime se znatno smanjuje dio preostalog PDV-a koji se može odbiti s obzirom na to da je ta vrijednost bila u velikoj mjeri pripisiva odobrenju financiranja (izuzeta isporuka).

Sud, kojemu je podnesen zahtjev za prethodnu odluku koji proizlazi iz tog spora, ispitao je treba li članak 168. i članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da, s jedne strane, čak i onda kada opći troškovi vezani za usluge financijskog *leasinga* pokretnina nisu preneseni u iznos koji klijent duguje za stavljanje na raspolaganje predmetne robe, odnosno oporezivi dio transakcije, nego u iznos kamate dugovane za dio transakcije „financiranje”, odnosno njezin izuzeti dio, te se opće troškove za potrebe PDV-a ipak treba smatrati sastavnim elementom cijene tog stavljanja na raspolaganje, i da, s druge strane, države članice mogu primijeniti metodu raspodjele koja ne uzima u obzir početnu vrijednost predmetne robe prilikom njezine isporuke (točka 27.).

Nakon što je istaknuo zahtjev izravne i trenutačne veze između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, Sud je ipak naglasio da se pravo na odbitak priznaje čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza kad su troškovi predmetnih usluga dio njegovih općih troškova i kao takvi čine dio cijene robe koje isporučuje ili usluga koje pruža (točka 42.). Sud je u tom pogledu utvrdio da je porezni obveznik odlučio te troškove ne uključiti u cijenu oporezivih transakcija, nego isključivo u cijenu izuzetih transakcija. Međutim, budući da su ti opći troškovi, barem u određenoj mjeri, stvarno nastali radi stavljanja na raspolaganje vozila, a to su oporezovane transakcije, navedeni troškovi su, kao takvi, prema mišljenju Suda, sastavni dijelovi cijene tih transakcija (točka 44.).

Sud je, podsjetivši da se opseg prava na odbitak PDV-a razlikuje ovisno o svrsi uporabe predmetne robe i usluga (točka 46.), pojasnio da je za opće troškove koji se odnose na robu i usluge upotrijebljene za izvršavanje kako transakcija na temelju kojih nastaje pravo na odbitak tako i onih na temelju kojih ne nastaje to pravo potrebno utvrditi udio poreza za odbitak, u skladu s relevantnim odredbama Direktive 2006/112. U tom pogledu, s obzirom na to da opće pravilo kojim se kao temelj za izračun navedenog udjela predlaže promet može biti predmet iznimki koje omogućuju upotrebu metode ili ključa raspodjele koji se razlikuje od one na temelju prometa (točka 51.), Sud je istaknuo da ta mogućnost zahtijeva utvrđivanje još preciznijeg udjela, iako ne mora nužno biti najpreciznija moguća (točka 53.). Sud je u tom okviru naveo da, s obzirom na temeljni značaj prava na odbitak, kada način izračuna odbitka ne uzima u obzir stvarno i nezanemarivo pripisivanje dijela općih troškova transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak, ne može se smatrati da takav način objektivno odražava stvarni dio troškova nastalih kupnjom robe ili usluga mješovite namjene koji se može pripisati tim transakcijama. Slijedom toga, takav način ne može jamčiti raščlambu koja je preciznija od one koja proizlazi iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa (točka 57.).

Sud je iz toga zaključio da, čak i onda kada opći troškovi vezani za transakcije financijskog *leasinga* pokretnina nisu preneseni u iznos koji klijent duguje za stavljanje na raspolaganje predmetne robe, odnosno oporezivi dio transakcije, nego u iznos kamate dugovane za dio transakcije „financiranje”, odnosno njezin izuzeti dio, te se opće troškove za potrebe PDV-a ipak treba smatrati sastavnim elementom cijene tog stavljanja na raspolaganje, i da, s druge strane, države članice ne mogu primijeniti metodu raspodjele koja ne uzima u obzir početnu vrijednost predmetne robe

prilikom njezine isporuke jer ta metoda ne može jamčiti raščlambu koja je preciznija od one koja proizlazi iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa (izreka).

1. Izravna i neposredna veza

[Presuda od 30. svibnja 2013., X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Društvo X držalo je 30 % udjela u društvu A te je obavljalo aktivnosti upravljanja društvom A uz naknadu. Društvo X i drugi dioničari prodali su 1996. svoje udjele društvu D te su obustavili aktivnosti upravljanja potonjim društvom u korist društva A. U odnosu na tu prodaju udjela, društvu X pruženo je nekoliko usluga, pri čemu je na računima iskazan PDV. Društvo X odbija taj porez u svojoj prijavi PDV-a jer smatra da prijenos njegova udjela predstavlja prijenos ukupne imovine i usluga i da troškove nastale u okviru te transakcije treba smatrati dijelom općih troškova povezanih s njegovom sveukupnom gospodarskom aktivnošću i da se oni stoga u cijelosti mogu odbiti.

Sud koji je uputio zahtjev u biti je pitao Sud predstavlja li prijenos 30 % dionica nekog društva, kojem prenositelj pruža usluge koje podliježu PDV-u, prijenos ukupne ili djelomične imovine ili usluga u smislu Direktive 77/388. Ako je odgovor niječan, navedeni sud želio je znati ima li ikakav utjecaj činjenica da drugi dioničari istoj osobi gotovo istodobno prenose ostatak dionica tog društva i da je taj prijenos usko povezan s aktivnostima upravljanja koje se obavljaju za isto društvo.

Najprije, Sud je objasnio da puke činjenice stjecanja, držanja ili prodaje udjela nisu same po sebi gospodarska aktivnost u smislu Direktive 77/388 s obzirom na to da puko stjecanje poslovnih udjela u drugim poduzećima ne predstavlja korištenje imovine kojim se ostvaruju prihodi na kontinuiranoj osnovi (točka 36.). Stoga se prijenos dionica nekog društva, neovisno o količini udjela, može poistovjetiti s prijenosom ukupne ili djelomične imovine samo ako je udio dio neovisne jedinice koja omogućuje obavljanje neovisne gospodarske aktivnosti i ako tu aktivnost nastavlja stjecatelj. Međutim, običan prijenos dionica koji nije popraćen prijenosom imovine ne omogućuje preuzimatelju da nastavi neovisnu gospodarsku aktivnost kao imatelj prava prenositelja (točka 38.). Dioničari u tom pogledu nisu vlasnici imovine poduzeća u kojem drže udjele, nego su vlasnici udjela i na temelju toga imaju pravo na dividende, kao i na izvješćivanje, te sudjeluju u donošenju važnih odluka za upravljanje poduzećem. Stoga je Sud presudio da udio od 30 % u nekom društvu predstavlja pravo nad tim društvom samo u ograničenoj mjeri (točka 39.) i da se prijenos 30 % dionica društva ne može poistovjetiti s prijenosom ukupne ili djelomične imovine u smislu Direktive 77/388 (točka 40.). Sud je također utvrdio da svaku transakciju treba ocijeniti pojedinačno i neovisno (točka 47.).

Nadalje, Sud je podsjetio da pravo na odbitak postoji u slučajevima kada su ulazne transakcije izravno i neposredno povezane s izlaznim transakcijama koje daju pravo na odbitak. Ako to nije slučaj, valja ispitati jesu li troškovi nastali pri stjecanju ulazne robe ili usluga dio općih troškova povezanih sa sveukupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika. U oba slučaja postojanje izravne i neposredne veze pretpostavlja da je trošak ulaznih usluga uključen ili u cijenu određenih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje je porezni obveznik isporučio odnosno pružio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (točka 55.).

Sud je iz toga zaključio da prijenos 30 % dionica nekog društva, kojem prenositelj pruža usluge koje podliježu PDV-u, ne predstavlja prijenos ukupne ili djelomične imovine ili usluga u smislu Direktive 77/388, neovisno o činjenici da drugi dioničari istoj osobi gotovo istodobno prenose ostatak dionica tog društva i da je taj prijenos usko povezan s aktivnostima upravljanja koje se obavljaju za isto društvo (izreka).

[Presuda od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods bilo je društvo majka društva Arovit Holding A/S, koje je držalo društvo Arovit Petfood. Prije 1. ožujka 2007. glavna djelatnost C&D Foodsa bila je ta da je bilo društvo majka Arovit Holdinga. Ono je tog dana sa svojim društvom kćeri Arovit Petfoodom sklopilo sporazum o upravljanju koji se odnosio na pružanje usluga u obliku upravljačkih i informatičkih usluga. Kreditna institucija preuzela je grupu Arovit u kolovozu 2008. za iznos od jednog eura zbog toga što prijašnji vlasnik nije vraćao zajam koji mu je ta institucija bila odobrila. Navedena institucija u razdoblju od prosinca 2008. do ožujka 2009. sklopila je ugovore o savjetovanju za račun C&D Foodsa kako bi pripremila prijenos svih dionica koje je imala u društvu Arovit Petfood s ciljem da prestane biti vjerovnik te grupe. Budući da je platio troškove vezane uz taj plan, C&D Foods odbio je pripadajući PDV. S obzirom na to da nije pronađen nijedan potencijalni kupac, postupak prijenosa okončan je 2009.

Sud koji je uputio zahtjev pitao je Sud o pravu holding društva da odbije PDV na troškove koji se odnose na namjeravani, ali neprovedeni prijenos dionica društva unuke kojem holding društvo pruža upravljačke i informatičke usluge.

Sud je istaknuo, kao prvo, da društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim društvima bez izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje tim društvima nema pravo na odbitak niti je porezni obveznik PDV-a s obzirom na to da puko stjecanje i držanje dionica nisu sami po sebi gospodarska djelatnost u smislu Direktive 2006/112 (točka 30.). Međutim, drukčije je kada, osim financijskog sudjelovanja u drugom društvu, postoji i izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvom u kojem su stečeni udjeli, ne dovodeći u pitanje prava koja ima izdavatelj dionica u svojem svojstvu dioničara ili člana, u mjeri u kojoj takvo sudjelovanje podrazumijeva obavljanje transakcija koje se oporezuju PDV-om, poput upravnih, računovodstvenih i informatičkih usluga (točka 32.).

Sud je presudio, kao drugo, da je, kako bi transakcija prijenosa dionica mogla ulaziti u područje primjene PDV-a, potrebno da ona u načelu izravno isključivo izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti predmetnog društva majke ili da je izravan, trajan i nužan nastavak te djelatnosti. To je tako kada je navedena transakcija izvršena radi raspoređivanja utška od tog prijenosa izravno za oporezivu gospodarsku djelatnost predmetnog društva majke ili gospodarsku djelatnost koju obavlja grupa koje je ono društvo majka (točka 38.). Stoga je Sud zaključio da transakcija namjeravanog, ali neprovedenog prijenosa dionica poput one o kojoj je riječ u tom slučaju, koja izravno isključivo ne izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti predmetnog društva ili nije izravan, trajan i nužan nastavak te gospodarske djelatnosti, ne ulazi u područje primjene PDV-a (točka 42. i izreka).

[Presuda od 22. listopada 2015., Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

U tom se predmetu pravna osoba s ciljem ostvarivanja dobiti obvezala urediti rekreativnu stazu u okviru gospodarske djelatnosti povezane s ruralnim i rekreativnim turizmom, kao i javnosti pružiti

besplatan pristup tom objektu tijekom razdoblja od pet godina. Izvršila je odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem ili proizvodnjom određenih kapitalnih dobara u okviru radova za uređenje predmetne rekreativne staze. Porezna uprava, kojoj se pravna osoba obratila sa zahtjevom za povrat iznosa PDV-a o kojem je riječ, smatrala je, međutim, da takav povrat nije opravdan jer nije dokazano da su stečena roba i usluge namijenjeni za aktivnosti podvrgnute PDV-u. Na temelju toga porezna uprava nije odobrila odbitak tih iznosa.

U tom se kontekstu sud koji je uputio zahtjev pitao o postojanju izravne i neposredne veze između troškova povezanih s obavljenim radovima i gospodarskih aktivnosti koje planira pravna osoba jer je rekreativna staza izravno namijenjena besplatnom javnom korištenju.

Sud je najprije podsjetio da, ako porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe, koristi robu u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za tu robu (točka 18.). U tom pogledu, osoba koja djeluje kao porezni obveznik može steći robu i usluge u svrhu gospodarske aktivnosti čak i ako se oni ne koriste odmah za tu gospodarsku aktivnost (točka 19.). Onoga koji ima kapitalne troškove s namjerom, potvrđenom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti, treba smatrati poreznim obveznikom. Djelujući kao takav, porezni obveznik ima pravo odmah odbiti PDV koji se duguje ili koji je plaćen na kapitalne troškove nastale za potrebe transakcija koje namjerava obaviti i koje otvaraju pravo na odbitak (točka 20.). Pitanje je li porezni obveznik djelovao kao takav u svrhu gospodarske aktivnosti činjenično je pitanje koje treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev (točka 21.). Međutim, Sud je utvrdio da iz opisa suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se rekreativna staza može smatrati sredstvom privlačenja posjetitelja kako bi im se pružili roba i usluge (točka 22.). To je upućivalo na to da je dotična pravna osoba stekla ili proizvela kapitalna dobra o kojima je riječ s namjerom obavljanja gospodarske aktivnosti i da je, posljedično, djelovala kao porezni obveznik (točka 23.).

Što se tiče postojanja izravne i neposredne veze, Sud je podsjetio da pravo na odbitak PDV-a postoji čak i u slučaju nepostojanja takve veze ako nastali izdaci čine dio općih troškova poreznog obveznika i ako su, kao takvi, konstitutivni elementi cijene robe ili usluga koje pruža (točke 27. i 28.). Potrebno je uzeti u obzir sve okolnosti u kojima su se odvale transakcije o kojima je riječ, kao i samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika (točka 29.).

Sud je istaknuo da neposredno korištenje kapitalnih dobara bez naplate ne dovodi u pitanje izravnu i neposrednu vezu jer stavljanje rekreativne staze iz glavnog postupka na raspolaganje javnosti nije obuhvaćeno izuzećem iz Direktive 2006/112 te se troškovi nastali dotičnoj pravnoj osobi za uređenje te staze mogu povezati s gospodarskom aktivnošću koju planira (točke 33. do 35.).

[Presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

U okviru glavnog postupka bugarsko društvo kupilo je više zemljišta u turističkom naselju kako bi izgradilo nekretnine za sezonski boravak. Ono je sklopilo ugovor s općinom koja ima građevinsku dozvolu za obnovu crpne stanice za otpadne vode koja opskrbljuje navedeno turističko naselje na njezinu zemljištu. Društvo koje je kupilo zemljišta naručilo je građevinske radove od trećeg društva. Prema mišljenju prvonavedenog društva, postoji veza između troškova za obnovu crpne stanice i usluga koje ono mora isporučiti nakon što na njegovim zemljištima budu izgrađene nekretnine za koje je izdano odobrenje.

Sud koji je uputio zahtjev u biti je pitao ima li porezni obveznik pravo odbiti ulazni PDV za pružanje usluga gradnje ili preuređenja nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad potonja osoba besplatno prima rezultat tih usluga i kad se tim uslugama koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti.

Sud je podsjetio, kao prvo, da postojanje izravne i trenutačne veze treba ocijeniti s obzirom na objektivni sadržaj transakcija o kojima je riječ (točka 31.). Ako su stečena roba ili usluge povezane s izuzetim transakcijama ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (točka 30.).

Stoga je u tom slučaju valjalo utvrditi postoji li izravna i trenutačna veza između, s jedne strane, usluge obnove crpne stanice za otpadne vode i, s druge strane, oporezive izlazne transakcije koju izvršava društvo ili gospodarske aktivnosti tog društva (točka 32.). Iz okolnosti slučaja proizlazi da nekretnine koje je društvo namjeravalo izgraditi ne bi bilo moguće priključiti na crpnu stanicu bez njezine obnove. Bez takve obnove društvo ne bi moglo obavljati svoju gospodarsku aktivnost (točka 33.). Činjenica da se općina također koristi navedenom uslugom ne može opravdati to da se društvu uskrati pravo na odbitak ako se utvrdi postojanje izravne i trenutačne veze (točka 35.).

Sud je nadalje objasnio da je na sudu koji je uputio zahtjev da razmotri je li usluga obnove bila ograničena na ono što je bilo nužno za osiguranje priključenja nekretnina koje je izgradilo društvo na crpnu stanicu za otpadne vode iz glavnog postupka ili je prekoračila ono što je bilo nužno u tu svrhu (točka 37.). Sud je u tom pogledu istaknuo da porezni obveznik ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a za pružanje usluga gradnje ili obnove nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad se potonja osoba besplatno koristi rezultatom tih usluga i kad se njima koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, u mjeri u kojoj navedene usluge ne prekoračuju ono što je nužno kako bi se navedenom poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje izlaznih oporezivih transakcija i u kojoj su njihovi troškovi uključeni u cijenu tih transakcija (točka 40. i izreka). Ako su građevinski radovi ili radovi obnove prekoračili potrebe nastale samo zbog nekretnina koje je izgradio porezni obveznik, pravo na odbitak treba priznati samo za ulazni PDV na dio troškova nastalih za gradnju ili obnovu koji je bio objektivno nužan kako bi se poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje njegovih oporezivih transakcija (točka 39.).

2. Utjecaj utaje na pravo na odbitak

[Presuda od 6. prosinca 2012., Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

U ovom su predmetu bugarska porezna tijela nakon poreznog nadzora utvrdila da ne postoje dokazi o izvršenju isporuka pšenice i suncokreta unutar Zajednice, koje je bugarsko društvo prijavilo kao izvršene u korist društva osnovanog u skladu s rumunjskim pravom. Porezna tijela izvršila su provjere kod dvaju dobavljača tužitelja u glavnom postupku, kao i kod triju njihovih dobavljača. Budući da na temelju tih provjera nije bilo moguće utvrditi da su potonja tri dobavljača doista isporučila robu dvama prvonavedenim dobavljačima, bugarska porezna tijela iz toga su zaključila da dobavljači tužitelja u glavnom postupku ne raspolažu potrebnom količinom robe kako bi izvršili isporuke namijenjene tužitelju u glavnom postupku te su zaključila da između navedenih društava i tužitelja u glavnom postupku ne postoje stvarne isporuke. U tom je kontekstu postavljeno prethodno pitanje o definiciji pojma „utaja poreza” i njegovih granica.

Sud je najprije podsjetio da, na temelju njegove ustaljene sudske prakse u tom pogledu, odnosno, među ostalim, na temelju presuda Halifax i dr.¹⁸, Kittel i Recolta Recycling¹⁹ te Mahagében i Dávid²⁰, poreznog obveznika koji je znao ili trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a treba smatrati, za potrebe Direktive 2006/112, sudionikom u toj utaji, i to neovisno o tome izvlači li ili ne izvlači korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru oporezovanih izlaznih transakcija (točka 39.).

Suprotno tomu, Sud je presudio da sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen navedenom direktivom nije u skladu sankcioniranje, uskratim tog prava, poreznog obveznika koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač niti da je u drugoj transakciji koja je dio lanca isporuke i koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili do koje dolazi nakon nje došlo do utaje PDV-a (točka 41.).

Posljedično, s obzirom na to da uskrata prava na odbitak predstavlja iznimku od temeljnog načela koje to pravo ustanovljuje, na nadležnim je poreznim tijelima da u dovoljnoj mjeri ustanove objektivne elemente iz kojih je moguće zaključiti da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak bila povezana s utajom koju je počinio dobavljač ili drugi trgovac koji je ranije ili kasnije sudjelovao u lancu isporuke (točka 43.).

[Presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Porezni nadzor koji je izvršen nad bugarskim društvom, odnosno tužiteljem u glavnom postupku u tom predmetu, naveo je bugarska porezna tijela na pitanje o osnovanosti odbitka PDV-a provedenog na temelju poreza naznačenog na računima sedmero njegovih dobavljača. Naime, na temelju obavijesti koje su od njih zatražene tijekom postupka nadzora, za određene dobavljače i njihove podugovaratelje nije bilo moguće utvrditi da su raspolagali sredstvima potrebnima za osiguranje isporuke fakturiranih usluga. Budući da su smatrala da transakcije određenih podugovaratelja nisu bile stvarno izvršene ili da ih nisu izvršili dobavljači navedeni na računima, nadležna porezna tijela donijela su dopunsko porezno rješenje kojim je dovedeno u pitanje pravo na odbitak PDV-a iskazanoga na računima tih sedmero poduzetnika.

Pozivajući se na presudu Bonik²¹, Sud je presudio, kao prvo, da sama okolnost da uslugu koja je pružena tužitelju u glavnom postupku nije stvarno izvršio dobavljač naveden na računu ili njegov podugovaratelj, među ostalim zato što nisu raspolagali potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom, odnosno zato što troškovi njihove usluge nisu bili dokazani u njihovom računovodstvu ili zato što se identitet osoba koje su kao dobavljači potpisale određene dokumente pokazao netočnim, ne bi sama po sebi bila dovoljna da se isključi pravo na odbitak (točka 31.). Takvo isključenje podliježe dvama uvjetima, odnosno tomu da te činjenice predstavljaju prijevarno ponašanje i da se na temelju objektivnih dokaza koje su podnijela nadležna porezna tijela dokaže da je porezni obveznik znao ili da je trebao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja prava na odbitak bila povezana s tom utajom, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev (točka 32.).

¹⁸ [Presuda od 21. veljače 2006. \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#)

¹⁹ [Presuda od 6. srpnja 2006. \(C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446\)](#)

²⁰ [Presuda od 21. lipnja 2012. \(C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Što se tiče te presude, vidjeti također dio II., naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, i dio V., naslovljen „Pravila ostvarivanja prava na odbitak“, u ovom prikazu.

²¹ [Presuda od 6. prosinca 2012. \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

Kao drugo, Sud je ispitao postupovni aspekt u pogledu obveze nacionalnog suda da po službenoj dužnosti utvrdi utaju poreza. Sud je u tom pogledu istaknuo da, čak i kad bi pravilo nacionalnog prava utaju poreza određivalo kao kazneno djelo i kad bi za to bio zadužen sam kazneni sudac, to ne znači da bi se takvom pravilu protivilo to da sudac zadužen za ocjenu zakonitosti dopunskog poreznog rješenja, kojim se dovodi u pitanje PDV koji je porezni obveznik odbio, svoju ocjenu temelji na objektivnim dokazima koje je podnijelo porezno nadležno tijelo kako bi u predmetnom slučaju utvrdilo postojanje utaje, dok se sukladno drugoj odredbi nacionalnog prava PDV koji je „nepropisno zaračunan” ne može odbiti (točka 38.). Naime, pravo Unije od nacionalnih tijela i sudova zahtijeva da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se neki subjekt na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe. Međutim, čak i ako se stranke ne pozovu na pravo Unije, nacionalni sudac mora se po službenoj dužnosti pozivati na pravna sredstva koja proizlaze iz pravno obvezujuće odredbe prava Unije u slučaju kada nacionalni sudovi, na temelju nacionalnog prava, imaju obvezu ili mogućnost to učiniti u odnosu na pravno obvezujuću odredbu nacionalnog prava (točka 34.).

[Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Tužitelj u glavnom postupku, odnosno poljski poduzetnik, u ovom je predmetu više puta kupio dizelsko gorivo kojim se koristio u okviru svoje gospodarske djelatnosti. Nadalje, navedeno društvo odbilo je plaćeni PDV s naslova tih kupnji goriva. Nakon poreznog nadzora, porezna uprava odbila mu je pravo na odbitak tog PDV-a s obrazloženjem da je račune navedenih kupnji goriva izdao nepostojeći trgovac. Zaključak o nepostojećem trgovcu temeljio se na ukupnosti činjeničnih elemenata, među ostalim, i na činjenici da to društvo nije bilo registrirano za potrebe PDV-a, nije podnijelo poreznu prijavu i nije plaćalo poreze.

Što se tiče eventualnog postojanja utaje, Sud je najprije podsjetio na sudsku praksu Bonik i Maks Pen^{22 23}, pri čemu je zatim pojasnio da, ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti predviđeni Direktivom 77/388 za nastanak i izvršavanje prava na odbitak, sankcioniranje uskratim tog prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen tom direktivom (točka 49.).

Prema mišljenju Suda, na poreznoj je upravi, kada ustanovi poreznu utaju ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa, da na temelju objektivnih elemenata a da pritom ne zahtijeva provjere od primatelja računa koje nisu na njemu, utvrdi je li taj primatelj znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (točka 50.)

III. Proporcionalni odbitak

²² [Presuda od 6. prosinca 2012. \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

²³ [Presuda od 13. veljače 2014. \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

[Presuda od 16. veljače 2012., Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Činjenice u ovom predmetu već su prethodno opisane u rubrici II. „Porijeklo i opseg prava na odbitak”. Stoga ovdje valja samo podsjetiti da se predmet odnosi na mješovite porezne obveznike i njihovo pravo na odbitak pretporeza na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga, izračunom iznosa odbitka za sektore u kojima takvi porezni obveznici provode samo oporezive transakcije i pritom uključujući neoporezive „subvencije” u nazivnik razlomka kojim se određuje udio odbitka.

Sud je, upućujući na presudu od 6. listopada 2005. u predmetu Komisija/Francuska (C243/03)²⁴, podsjetio da, kad je riječ o mješovitim poreznim obveznicima, čak i ako se pravo na odbitak izračunava prema određenom udjelu koji se temelji na razlomku koji obuhvaća, u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak u skladu s člankom 17. stavkom 2. Direktive 77/388, i, u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije u brojniku i na transakcije koje ne daju pravo na odbitak, države mogu predvidjeti neku od drugih metoda određivanja prava na odbitak koje su navedene u članku 17. stavku 5. trećem podstavku navedene direktive, odnosno, među ostalim, utvrđivanje zasebnog udjela za svaki sektor aktivnosti ili odbitka na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost (točka 38.). Sud je u tom pogledu pojasnio da su subvencije koje su izravno povezane s cijenom robe ili usluge oporezive po istoj osnovi. Što se tiče subvencija koje nisu izravno povezane s cijenom, države članice mogu ih uključiti u nazivnik izračuna udjela koji se primjenjuje kad porezni obveznik istodobno provodi transakcije koje daju pravo na odbitak i neoporezive transakcije (točka 39.).

Sud je iz toga zaključio da se, s obzirom na to da je poreznom obvezniku u glavnom postupku bilo dopušteno provesti odbitak u skladu s metodom koja nije metoda udjela koji se utvrđuje na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost (točka 40.) i da njegove aktivnosti u sektorima ugostiteljstva i animacije podliježu PDV-u, pravo na odbitak u skladu s metodom stvarne uporabe odnosi na sve poreze zaračunane za ulazne transakcije (točka 41.). Stoga se, prema mišljenju Suda, Direktivi 77/388 protivi to da država članica, kada mješovitim poreznim obveznicima dopušta da provedu odbitak predviđen navedenom direktivom na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga, izračunava iznos odbitka za sektore u kojima takvi porezni obveznici provode samo oporezive transakcije i pritom uključuje neoporezive „subvencije” u nazivnik razlomka kojim se određuje udio odbitka (točka 43.).

[Presuda od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

U tom je predmetu porezni obveznik, društvo osnovano u skladu s njemačkim pravom, dao izgraditi zgradu s jednakim brojem stambenih i poslovnih prostora. Nakon završetka te zgrade, porezni obveznik dao ju je u najam, koji se djelomično oporezuje PDV-om, a dijelom je od njega izuzet. U svojoj prijavi PDV-a porezni obveznik djelomično je odbio pretporez povezan sa zgradom, pri čemu je iznos odbitka PDV-a izračunao primjenom udjela utvrđenog na temelju omjera između prometa povezanog s poslovnim iznajmljivanjem i prometa koji proizlazi iz drugih transakcija iznajmljivanja.

Porezna je uprava nakon nadzora smatrala da iznos odbitka pretporeza treba odrediti na temelju omjera između površine poslovnih prostora i površine stambenih prostora, što je dovelo do smanjenja iznosa odbitka PDV-a na štetu poreznog obveznika.

²⁴ [Presuda od 6. listopada 2005. \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#)

U okviru tog spora nacionalni sud pokrenuo je postupak pred Sudom kako bi saznao dopušta li odredba Direktive 77/388 kojom se uređuje izračun proporcionalnog odbitka PDV-a državama članicama da za potrebe navedenog izračuna pretporeza za izgradnju zgrade mješovite namjene daju prednost drukčijem ključu raspodjele od prihodovnog ključa.

Sud je najprije podsjetio da, u skladu s općim pravilom utvrđenim Direktivom 77/388, izračun udjela podrazumijeva da se odbija samo onaj dio PDV-a koji je razmjeran iznosu transakcija koje daju pravo na odbitak a koje su navedene u stavcima 2. i 3. članka 17. spomenute direktive (točka 13.). Međutim, odstupanje od tog pravila omogućuje državama članicama da predvide drukčiju metodu utvrđivanja prava na odbitak, odnosno uspostavljanje zasebnog udjela za svaki sektor aktivnosti ili odbitka na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost, ili da čak predvide isključenje prava na odbitak podložno poštovanju određenih uvjeta (točka 15.). Države članice u tom pogledu prilikom izvršavanja ovlasti koje su im dodijeljene trebaju poštovati koristan učinak općeg pravila iz Direktive 77/388, kao i načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a, osobito načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti (točka 16.). Nacionalnim zakonodavstvom kojim se općenito odstupa od tog pravila doveo bi se u pitanje cilj Direktive 77/388, u skladu s kojim izračun udjela odbitka treba izvršavati na sličan način u svim državama članicama (točka 17.). U tom je okviru na državama članicama da ustanove, u granicama poštivanja prava Unije i načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a, metode i pravila kojima se uređuje izračun udjela odbitka pretporeza. Pri izvršavanju te ovlasti navedene države moraju uzimati u obzir svrhu i strukturu te direktive (točka 22.).

Prema mišljenju Suda, države članice također trebaju paziti na to da je izračun udjela odbitka pretporeza najprecizniji mogući (točka 23.). Stoga se Direktivi 77/388 ne protivi to da države članice za svaku transakciju upotrebljavaju metodu ili ključ raspodjele koji se razlikuje od one na temelju prometa, kao što je, među ostalim, ona koja se temelji na površini o kojoj je riječ u glavnom postupku, pod uvjetom da primijenjena metoda jamči preciznije određivanje udjela pretporeza za odbitak od onoga koji bi proizlazio iz primjene metode na temelju prometa (točka 24.).

[Presuda od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Taj predmet odnosi se na banku sa sjedištem u Francuskoj koja je imala podružnice u državama članicama Unije i u trećim državama. Prilikom nadzora porezna uprava odbila je navedenoj banci kao poreznom obvezniku uzeti u obzir iznos kamata na zajmove koje je sjedište banke odobrilo svojim podružnicama s poslovnim nastanom izvan francuskog državnog područja u brojniku i nazivniku udjela za odbitak.

Sud, kojemu je nacionalni sud uputio četiri pitanja o utvrđenju udjela za odbitak PDV-a, najprije je ispitao treba li Direktivu 77/388 tumačiti na način da društvo, čije se sjedište nalazi u državi članici, može za navedeno utvrđenje uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

Sud je utvrdio da, s obzirom na to da izračun udjela za odbitak predstavlja sastavni element sustava odbitaka predviđenog u Direktivi 77/388, modaliteti provedbe izračuna zajedno s navedenim sustavom odbitaka pripadaju u djelokrug nacionalnog zakonodavstva o PDV-u, s kojim određena aktivnost ili transakcija mora biti povezana glede oporezivanja (točka 30.). Naime, za određivanje metode utvrđivanja prava na odbitak zadužene su porezne vlasti svake države članice koje navedena direktiva ovlašćuje da predvide uspostavljanje zasebnog udjela za svaki sektor aktivnosti ili odbitka na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu

aktivnost ili da, pod određenim uvjetima, čak predvide isključenje prava na odbitak (točka 31.). U tom se pogledu način povrata PDV-a, bilo putem odbitka bilo putem naknade, određuje isključivo prema „mjestu poslovnog nastana” poreznog obveznika (točka 32.). Taj se pojam ne odnosi isključivo na sjedište poreznog obveznika, nego i na stalne poslovne jedinice (točka 33.). Budući da stalna poslovna jedinica koja se nalazi u jednoj državi članici i glavno sjedište društva koje se nalazi u drugoj državi članici čine jedinstvenog i istog poreznog obveznika PDV-a, iz toga proizlazi da se na jedinstvenog poreznog obveznika, pored sustava koji se primjenjuje u državi u kojoj on ima sjedište, primjenjuju i nacionalni sustavi odbitaka svih onih država članica u kojima on ima stalne poslovne jedinice (točka 34.).

Budući da modaliteti izračuna udjela predstavljaju temeljni element sustava odbitaka, ne može se, a da se ozbiljno ne dovede u pitanje kako racionalna raspodjela područja primjene nacionalnih zakonodavstava u području PDV-a tako i sama namjena navedenog udjela, pri izračunu udjela koji se primjenjuje na glavno sjedište društva poreznog obveznika s poslovnim nastanom u jednoj državi članici, uzeti u obzir promet koji su ostvarile sve stalne poslovne jedinice koje taj porezni obveznik ima u drugim državama članicama (točka 35.). Naime, kao prvo, takav način izračuna udjela ne može osigurati bolje poštivanje načela neutralnosti PDV-a nego u slučaju sustava zasebnog udjela u svakoj državi članici u kojoj postoji stalna poslovna jedinica (točka 37.). Kao drugo, mogla bi biti pogrešno utvrđena i visina primjenjivog udjela za odbitak (točka 38.). Kao treće, navedeni način uspostavljanja udjela za odbitak može negativno utjecati na učinkovitost Direktive 77/388 (točka 39.).

[Presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt \(C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

U tom predmetu dva holding društva odbila su ukupan PDV koji se odnosio, kad je riječ o prvom društvu, na stjecanje kapitala od treće osobe kojim se financiralo stjecanje udjela u njegovim društvima kćerima, kao i obavljanje njegovih usluga te, kad je riječ o drugom društvu, na troškove izdavanja povezane s povećanjem njegova kapitala. Prvom društvu porezna uprava priznala je odbitak poreza samo djelomično jer, prema mišljenju tog tijela, samo posjedovanje udjela u društvima kćerima nije osnova za stjecanje prava na odbitak. Što se tiče drugog društva, porezna uprava također je odbila priznati odbitak pretporeza.

Nacionalni sud pred kojim je pokrenut spor u ovom slučaju postavio je Sudu pitanje o situaciji u kojoj se plaćeni pretporez odbija samo u mjeri u kojoj se troškovi koje je naveo porezni obveznik mogu samo djelomično pripisati njegovoj gospodarskoj djelatnosti. Konkretno, navedeni nacionalni sud pitao se o načinima izračuna prema kojima PDV, dakle pretporez kojeg je platilo holding društvo za stjecanje kapitala radi kupnje udjela u društvima kćerima, treba raspodijeliti između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti navedenog društva.

Sud je najprije podsjetio da pravo na odbitak u skladu s Direktivom 77/388 nema holding društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim poduzećima bez izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje tim društvima (točka 18.). Međutim, troškovi stjecanja udjela u društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koji sudjeluje u njihovu upravljanju i s tog naslova obavlja gospodarsku djelatnost, trebaju se smatrati pripisanim gospodarskoj djelatnosti tog društva i plaćeni PDV na te troškove daje pravo na potpuni odbitak (točka 25.).

Nadalje, Sud je pojasnio da, kad je riječ o sustavu udjela PDV-a za odbitak, on se odnosi samo na slučajeve u kojima porezni obveznik koristi robu i usluge u gospodarskim transakcijama u kojima

postoji pravo na odbitak i u gospodarskim transakcijama u kojima ne postoji pravo na odbitak (točka 26.). Taj se sustav tiče pretporeza koji tereti troškove koji se isključivo odnose na gospodarske transakcije. Suprotno tomu, određivanje metoda i kriterija raspodjele iznosa plaćenog pretporeza između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti u diskrecijskoj je ovlasti država članica (točka 27.). S obzirom na to da su predmetna holding društva bila obveznici PDV-a s naslova gospodarske djelatnosti koja se sastoji od usluga koje holding društva naplatno obavljaju svim svojim društvima kćerima, PDV plaćen na troškove obavljanja usluga treba smatrati općim troškovima i on treba biti u potpunosti odbijen, osim ako izlazne gospodarske transakcije nisu izuzete, u kojem slučaju se pravo na odbitak treba provesti samo u skladu s metodama određivanja udjela (točka 28.).

Presuda od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417

U tom je predmetu porezni obveznik, društvo građanskog prava za nekretnine, osnovano u skladu s njemačkim pravom, izvodio na zemljištu u svojem vlasništvu radove rušenja stare zgrade i izgradnje nove zgrade stambene i poslovne namjene. Ta se zgrada sastojala od šest stambenih i poslovnih jedinica i deset podzemnih garažnih mjesta. Neki od tih jedinica i mjesta bili su iznajmljeni.

Porezni obveznik izračunao je svoje pravo na odbitak PDV-a plaćenog za radove rušenja i izgradnje primjenom ključa raspodjele koji se temelji na omjeru između prometa ostvarenog djelatnošću iznajmljivanja poslovnih jedinica i njima pripadajućih garažnih mjesta, koja je podvrgnuta PDV-u, i prometa ostvarenog drugim transakcijama najma, koje su izuzete od PDV-a. Međutim, određeni dijelovi zgrade, za koje je prvotno bilo predviđeno da se koriste za obavljanje oporezovanih transakcija, u konačnici su iznajmljeni uz oslobođenje od PDV-a. Smatrajući da odbitak PDV-a treba provesti primjenom preciznijeg ključa raspodjele od onog koji se temelji na prometu, odnosno primjenom ključa raspodjele na temelju površine, njemačka porezna uprava primijenila je potonji ključ kako bi smanjila postotak odbitka odobrenog poreznom obvezniku.

Nacionalni sud na temelju tog spora pitao je Sud moraju li države članice, u slučaju da se zgrada na izlaznoj razini koristi za obavljanje transakcija za koje je moguće odbiti PDV i drugih za koje se on ne može odbiti, propisati da se roba i usluge koji se koriste na ulaznoj razini za izgradnju ili stjecanje te zgrade trebaju u prvoj fazi pripisati isključivo jednoj od tih vrsta transakcija, kako bi se u drugoj fazi samo pravo na odbitak u odnosu na onu robu i usluge koji se ne mogu pripisati utvrdilo primjenom ključa raspodjele na temelju prometa ili – pod uvjetom da ta metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka – na temelju površine. Usto, nacionalni sud pitao je li odgovor koji je od Suda zatražen na to pitanje primjenjiv i na robu i usluge koji se koriste za uporabu, očuvanje ili održavanje zgrade mješovite uporabe.

Sud je, nakon što je utvrdio da su države članice načelno dužne odrediti da porezni obveznici, kako bi odredili iznos svojeg prava na odbitak, prvo moraju pripisati ulaznu robu i usluge različitim izlaznim transakcijama čijem su obavljanju oni bili namijenjeni, pojasnio da nadležna tijela tih država članica zatim moraju na tu robu ili usluge primijeniti pravila u pogledu odbitaka koja odgovaraju njihovoj svrsi, pri čemu na robu i usluge koji se ne odnose samo na jednu vrstu transakcije treba primijeniti proporcionalni sustav predviđen Direktivom 77/388 (točka 26.).

Sud je u tom pogledu objasnio da nacionalni propis može poreznim obveznicima dopustiti da ne provedu pripisivanje te robe i usluga, bez obzira na svrhu njihove uporabe, ako se ta roba i usluge

odnose na stjecanje ili izgradnju zgrade mješovite namjene i ako je to pripisivanje u praksi teško provedivo (točka 28.). Suprotno tomu, ako je navedeno pripisivanje lako provedivo u praksi, državi članici ne može se dopustiti da propiše da porezni obveznici ne moraju pripisati robu i usluge različitim izlaznim transakcijama obavljenima posredstvom te zgrade (točka 30.).

Kada je riječ o izračunu odbitka, Sud je podsjetio da se, što se tiče robe i usluga pripisanih ujedno transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i onima kod kojih ono ne postoji, taj iznos za sve transakcije koje je porezni obveznik obavio načelno izračunava na temelju određenog udjela (točka 31.). Međutim, države članice mogu predvidjeti drukčiju metodu izračuna pod uvjetom da ona jamči preciznije određivanje udjela odbitka pretporeza od onog koje proizlazi iz primjene te prve metode (točka 32.).

Sud je presudio da države članice nisu dužne propisati da se ulazna roba i usluge koje se koriste za izgradnju, stjecanje, uporabu, očuvanje i održavanje te zgrade moraju prvo pripisati tim različitim transakcijama ako je takvo pripisivanje teško provedivo, kako bi se, slijedom toga, samo pravo na odbitak za onu robu i usluge koje se koriste kako za određene transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak tako i za druge kod kojih to pravo ne postoji odredilo primjenom ključa raspodjele na temelju prometa ili površine, pod uvjetom da potonja metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka (točka 36.).

IV. Ograničenja prava na odbitak

Pojam ograničenja u smislu ovog dijela treba shvatiti šire od ograničenja predviđenih člankom 176. Direktive 2006/112. Naime, zapravo je riječ o granicama prava na odbitak.

U tom će se pogledu prikazati tri presude, odnosno presude Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶ i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

Presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Sud je u toj presudi istaknuo da se mogućnost koja je za države članice predviđena člankom 273. prvim stavkom Direktive 2006/112, na temelju koje potonje države mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, ne može koristiti za određivanje dodatnih obveza uz one propisane navedenom direktivom, kao što je to utvrđeno drugim stavkom istog članka (točka 42.). Naime, prema mišljenju Suda, eventualni propust osobe koja pruža usluge u pogledu ispunjenja određenih računovodstvenih zahtjeva ne može dovesti u pitanje pravo na odbitak primatelja usluge u vezi s PDV-om koji je za te usluge plaćen, ako računi koji se na njih odnose sadrže sve podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 (točka 47.). Stoga je Sud presudio da se Direktivi 2006/112 protivi odredba nacionalnog prava prema kojoj se smatra da je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz dotične usluge (točka 48. i točka 3. izreke).

²⁵ [Presuda od 13. veljače 2014. \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). U dijelu II. ovog prikaza, naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, također vidjeti rubriku „2. Utjecaj utaje na pravo na odbitak”.

²⁶ [Presuda od 22. lipnja 2016. \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

²⁷ [Presuda od 14. rujna 2017. \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). U dijelu II. ovog prikaza, naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, također vidjeti rubriku „1. Izravna i neposredna veza”.

[Presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

U tom predmetu općina u Nizozemskoj, koja je kvalificirana kao porezni obveznik u smislu Direktive 2006/112, dala je izgraditi zgrade te ih je po cijeni nižoj od troškova izgradnje prodala kupcu koji je određeni dio predmetnih zgrada ustupio trećoj osobi na besplatno korištenje. Drugi dijelovi dani su u zakup različitim zakupoprincipima uz obvezu plaćanja naknade. Sud koji je uputio zahtjev pitao je ima li porezni obveznik u takvoj situaciji pravo na odbitak čitavog PDV-a fakturiranog na izgradnju zgrada ili pravo na samo djelomični odbitak, u razmjeru s dijelovima navedenih zgrada koje kupac upotrebljava za gospodarsku djelatnost, odnosno zakup uz naknadu.

Sud je u tom pogledu naveo da Direktiva 2006/112 pravo na odbitak ne uvjetuje korištenjem predmetne robe ili usluga od osobe koja od poreznog obveznika prima tu robu ili usluge jer bi to značilo da svaka transakcija koju porezni obveznik obavi s kupcem ili primateljem koji ne obavlja gospodarsku aktivnost, poput fizičkih osoba, ograničava pravo poreznog obveznika na odbitak (točka 36.).

Usto, prema mišljenju Suda, uvjet na temelju kojeg bi kupčevo ili primateljevo korištenje robe ili usluga o kojima je riječ određivalo pravo na odbitak dobavljača imao bi za posljedicu da bi pravo na odbitak poreznog obveznika ovisilo o kasnijem postupanju kupca ili primatelja koji bi uvijek imao pravo kratkoročno ili dugoročno izmijeniti uporabu robe (točka 37.).

Sud je presudio da rezultat ekonomske transakcije nije relevantan u pogledu prava na odbitak, pod uvjetom da ta aktivnost sama podliježe PDV-u, te predmetni porezni obveznik stoga ima pravo na odbitak čitavog PDV-a koji je plaćen za izgradnju zgrada, a ne samo na djelomični odbitak tog poreza, u razmjeru s dijelovima navedenih zgrada koje njezin kupac upotrebljava za gospodarske djelatnosti (točke 40. i 42.).

[Presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Taj se predmet u prvom redu odnosi na uvjet postojanja izravne i neposredne veze²⁸.

Što se tiče ograničenja u smislu članka 176. Direktive 2006/112, Sud je u toj presudi presudio da, čak i kad bi predmetna odredba bugarskog prava predviđala iznimku od prava na odbitak koje je postojalo na dan pristupanja Republike Bugarske Europskoj uniji, taj članak dopušta primjenu takvih iznimki samo pod uvjetom da one ne predviđaju opću iznimku od sustava odbitka uvedenog Direktivom 2006/112 i osobito njezinim člankom 168. Valja podsjetiti da na temelju navedene odredbe bugarskog prava pravo na odbitak PDV-a ne postoji ako su roba ili usluge namijenjene besplatnim transakcijama ili aktivnostima koje nisu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika (točka 21.).

V. Pravila za korištenje prava na odbitak

²⁸ Vidjeti također dio II. ovog prikaza, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, rubriku „1. Izravna i neposredna veza”.

Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373)

Taj predmet, koji je prethodno već naveden, također sadržava aspekte koji se odnose na pravila za korištenje navedenog prava²⁹.

Sud je u tom pogledu osobito presudio, u toj presudi, da porezna uprava ne može općenito zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a, s jedne strane, da provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge na temelju kojega je zatraženo izvršavanje prava na odbitak porezni obveznik, je li raspolagao predmetnom robom i je li je mogao isporučiti te je li ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaja kod trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji ili, s druge strane, da raspolaže dokumentima u tom pogledu (točka 61.).

Prema mišljenju Suda, iako se pravu Unije ne protivi zahtjev da subjekt poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza, mogućnost predviđena člankom 273. prvim stavkom Direktive 2006/112 ne može se upotrebljavati, u skladu s drugim stavkom navedenog članka, za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3., naslovljenom „Ispostavljanje računa”, glave XI., naslovljene „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, navedene direktive, i osobito u njezinu članku 226. (točka 56.).

Naime, načelno su porezna tijela dužna provoditi potreban nadzor poreznih obveznika kako bi otkrila nepravilnosti i utaje PDV-a te izricati sankcije poreznom obvezniku koji je te nepravilnosti ili te utaje počinio (točka 62.), pri čemu ta tijela ne mogu prenijeti svoje zadaće nadzora na porezne obveznike.

Presuda od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Ovaj predmet nastavlja se na režim obrnute porezne obveze³⁰. U tom je predmetu postavljeno pitanje može li se, u skladu s pravom Unije, društvu koje je tužitelj u glavnom postupku, primatelju usluga, uskratiti pravo na odbitak PDV-a koji je pogrešno platio dobavljaču usluga na temelju nepravilno sastavljenog računa, i to kad je ispravak te pogreške nemoguć zbog stečaja navedenog dobavljača usluga.

Sud je, s jedne strane, podsjetio da u primjeni režima obrnute porezne obveze nema plaćanja PDV-a između dobavljača usluga i primatelja usluga s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu može isti porez odbiti na način da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos (točka 29.).

S druge strane, kad je riječ o načinima izvršavanja prava na odbitak PDV-a navedenima u članku 178. Direktive 2006/112, Sud je podsjetio da su primjenjivi samo oni koji se pojavljuju u tom članku pod točkom (f) te direktive kad je u pitanju postupak obrnute porezne obveze iz članka 199. stavka 1. točke (a) navedene direktive (točka 32.).

U tom pogledu porezni obveznik, koji je kao dobavljač usluga dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s formalnim uvjetima Direktive 2006/112 kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična

²⁹ Vidjeti također dio II. ovog prikaza, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak”.

³⁰ Za činjenični okvir vidjeti dio II. ovog prikaza, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak”.

država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju mu nudi navedeni članak 178. točka (f) (točka 33.). Opseg formalnosti koje odredi dotična država članica i koje porezni obveznik mora poštivati kako bi mogao izvršavati pravo na odbitak PDV-a, ne smiju prelaziti ono što je neophodno potrebno za kontrolu ispravne primjene postupka obrnute porezne obveze i osiguranja naplate PDV-a (točka 34.).

Sud je podsjetio da u okviru režima obrnute porezne obveze načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (točka 35.).

Međutim, Sud je u glavnom predmetu utvrdio da, osim činjenice da sporni račun ne udovoljava formalnim uvjetima propisanim u nacionalnom zakonodavstvu, nije poštivan materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja. Naime, PDV koji je tužitelj u glavnom postupku platio pružatelju usluga nije bio dugovan, i kako to plaćanje nije poštivalo materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja, tužitelj nije mogao primijeniti pravo na odbitak za te račune (točka 40.).

[Presuda od 15. rujna 2016., Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

U tom je predmetu njemačka porezna uprava tužitelju u glavnom postupku, koji obavlja djelatnost veleprodaje tekstila, odbila priznati odbitak ulaznog PDV-a koji je to društvo platilo za godine u kojima su izdani računi koje je imalo, s obrazloženjem da ti računi u svojem izvorniku ne ispunjavaju zahtjeve određene nacionalnim poreznim propisom. Na temelju navedenog propisa ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, nije proizvodio retroaktivni učinak, tako da se pravo na odbitak tog poreza ostvarivano na temelju ispravljenog računa nije odnosilo na godinu u kojoj je taj račun prvotno izdan, već na godinu u kojoj je ispravljen.

Naime, obračuni provizija koje je to društvo izdalo svojim trgovinskim zastupnicima i računi dizajnera za oglašavanje za razdoblje od 2009. do 2011. nisu sadržavali porezni broj ili identifikacijski broj za PDV njihova primatelja, ali je ta situacija ispravljena 2013. tijekom nadzora na licu mjesta koji je provodila porezna uprava.

Unatoč tim okolnostima, porezno nadležno tijelo donijelo je izmijenjena porezna rješenja za razdoblje od 2008. do 2011. kojima su, na osnovi utvrđenja iz njegova nadzora na licu mjesta, smanjeni iznosi koje je tužitelj imao pravo odbiti na ime PDV-a s obrazloženjem da uvjeti za odbitak nisu bili ispunjeni za to razdoblje, već samo u trenutku ispravka računa, to jest u 2013.

Stoga je Sud u tom predmetu trebao odlučiti o pitanju koji su vremenski učinci ispravka pogrešnih računa na ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

Sud je u tom pogledu podsjetio, među ostalim, da iz članka 179. prvog stavka Direktive 2006/112 proizlazi da se pravo na odbitak PDV-a u načelu mora ostvarivati za razdoblje u kojem je, s jedne strane, to pravo nastalo i, s druge strane, u kojem porezni obveznik posjeduje račun (točka 35.). Kao drugo, Sud je također podsjetio da pravo na odbitak PDV-a čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono u načelu ne može ograničiti te da se to pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije. Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Međutim, prema mišljenju Suda, nacionalni propis kojim se propisuje primjena zateznih kamata na iznose PDV-a koji se, u skladu s njim, smatraju dugovanima prije ispravka prvotno izdanog računa, uvodi

porezno opterećenje koje proizlazi iz PDV-a na te gospodarske djelatnosti za koje zajednički sustav PDV-a, međutim, jamči neutralnost tog poreza (točka 37.).

Nadalje, Sud je naveo da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. Međutim, posjedovanje računa koji sadržava podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 formalni je, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a (točka 38.).

Stoga je Sud presudio da se nekoliko odredbi Direktive 2006/112, osobito onima koje se odnose na pravila za korištenje prava na odbitak, protivi takav nacionalni propis (točka 43.).

[Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

U tom je predmetu društvo sa sjedištem u Portugalu, odnosno tužitelj u glavnom postupku, osporavao to što je Autoridade Tributária e Aduaneira (Uprava za pristojbe i carine, Portugal) odbio priznati odbitak PDV-a koji je tužitelj u glavnom postupku platio kao pretporez kao primatelj pravnih usluga koje je pružio odvjetnički ured, zbog toga što računi koje je taj ured izdao ne ispunjavaju formalne zahtjeve propisane nacionalnim zakonodavstvom. Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosilo se, kao prvo, na određene podatke, kao što su opseg i vrsta pruženih usluga, i datum pružanja usluga koje račun obvezno mora sadržavati i, kao drugo, na pravo porezne uprave da odbije pravo na odbitak PDV-a samo zato što računi ne sadržavaju navedene podatke.

Sud je najprije, nakon što je priznao da računi koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana” nisu *a priori* sukladni sa zahtjevima iz članka 226. točke 6. Direktive 2006/112 i da računi koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene do današnjeg dana” nisu *a priori* sukladni ni sa zahtjevima iz te točke 6. ni sa zahtjevima iz točke 7. tog članka, zatražio od suda koji je uputio zahtjev da provjeri sadržavaju li prateći dokumenti koje je podnio tužitelj u glavnom postupku detaljniji prikaz pravnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku i može li ih se smatrati računom na temelju članka 219. te direktive kao dokumente koji izmjenjuju prvotni račun te se na njega izričito i nedvojbeno pozivaju (točka 35.).

Nadalje, Sud je presudio da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive 2006/112, ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni (točka 43.). Naime, prema mišljenju Suda, porezna uprava ne može se ograničiti na ispitivanje samog računa, nego mora uzeti u obzir i dodatne informacije koje dostavi porezni obveznik (točka 44.).

[Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe - Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

Konačno, u ovom je predmetu portugalska porezna uprava, nakon poreznog nadzora provedenog tijekom 2011., naknadno naplatila PDV koji se odnosi na isporuke robe do kojih je došlo između veljače 2008. i svibnja 2010., a na koje je društvo tužitelj u glavnom postupku pogrešno primijenio sniženu umjesto redovne stope PDV-a. To je društvo potom provelo ispravak PDV-a i platilo dodatni PDV te zatražilo njegov povrat od svojeg poslovnog partnera, obveznika PDV-a, uputivši

mu pozive na plaćanje. Taj je poslovni partner, koji je primio robu koju je prodao tužitelj u glavnom postupku, odbio platiti taj dodatni PDV zato što, među ostalim, nije mogao provesti njegov odbitak s obzirom na to da je istekao rok od četiri godine predviđen nacionalnim zakonodavstvom te on nije dužan snositi posljedice pogreške za koju je odgovoran isključivo tužitelj u glavnom postupku.

Sud je u tom pogledu presudio da se poreznom obvezniku može dopustiti odbitak PDV-a i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je ono nastalo, odnosno u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza, poštujući pritom uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (točka 35.).

Sud je podsjetio da se 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 PDV-a, ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom 2006/112, sve dok se tim rokom poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti (točka 37.).

Prema mišljenju Suda, poslovni partner tužitelja u glavnom postupku objektivno nije mogao izvršiti svoje pravo na odbitak prije nego što je tužitelj proveo ispravak PDV-a, s obzirom na to da prije toga nije raspolagao dokumentima kojima se ispravljaju prvotni računi niti je znao da se duguje dodatni PDV (točka 42.).

Naime, materijalni i formalni uvjeti koji daju pravo na odbitak PDV-a ispunjeni su tek nakon navedenog ispravka te je poslovni partner stoga tek od tada mogao zahtijevati da mu se – u skladu s Direktivom 2006/112 i načelom porezne neutralnosti – olakša teret dugovanog ili plaćenog PDV-a. Stoga, s obzirom na to da navedeni poslovni partner nije pokazao postojanje nepažnje prije primitka poziva na plaćanje i da ne postoji zlouporaba ili udruživanje s tužiteljem u glavnom postupku u svrhu počinjenja prijevare, izvršavanju prava na odbitak PDV-a ne može se valjano suprotstaviti rok koji je počeo teći od dana primitka prvotnih računa i koji je za određene transakcije istekao prije navedenog ispravka (točka 43.).

VI. Ispravci odbitaka

[Presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

U tom je predmetu društvo tuženik u glavnom postupku kupilo nekretninu te se opredijelilo za oporezivanje te isporuke, kao što je to prethodno učinio isporučitelj navedene nekretnine kad ju je on kupio. Nadalje, to je društvo navedenu nekretninu dalo u najam, pri čemu je ta transakcija bila izuzeta od PDV-a, te ju je zatim prodalo, pri čemu je ta isporuka također bila izuzeta od PDV-a. Smatrajući da isporuka izvršena društvu tuženiku u glavnom postupku nije ispunjavala uvjete iz nacionalnih odredbi i da je stoga tu isporuku trebalo izuzeti od PDV-a, nizozemsko porezno tijelo razrezalo je navedenom društvu PDV u iznosu koji odgovara dugovanom iznosu nakon ispravka odbitka PDV-a koji je ostvario isporučitelj prilikom stjecanja nekretnine koju je on naknadno isporučio prvonavedenom društvu.

Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud, Nizozemska), pred kojim je pokrenut taj spor, pitao je Sud mogu li se iznosi dugovani nakon ispravka odbitka PDV-a naplatiti od poreznog obveznika koji je različit od onog koji je proveo taj odbitak.

Sud je u tom pogledu podsjetio da je mehanizam ispravka sastavni dio sustava odbitka PDV-a (točka 33.). Naime, pravila u području ispravaka odbitaka imaju za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, na način da transakcije izvršene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak u mjeri u kojoj služe isporukama podložnim takvom porezu. Cilj je uspostaviti uski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotičnih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (točka 34.).

Sud je istaknuo da se naplata iznosa dugovanih nakon ispravka odbitka PDV-a ne može ostvariti od poreznog obveznika različitog od onog koji je proveo taj odbitak (točka 47. i izreka). Prema mišljenju Suda, suprotno tumačenje ne bi bilo u skladu s ciljevima u području ispravaka odbitaka. U tom kontekstu mogućnost da se predvidi da je neka osoba različita od poreznog obveznika solidarno odgovorna za plaćanje poreza ne smije se tumačiti na način da dopušta nametanje zasebne porezne obveze na teret te osobe (točka 39.). Nadalje, u slučaju uzastopnih isporuka neke nepokretne imovine, okolnost da jedan od dotičnih poreznih obveznika prilikom isporuke u kojoj je sudjelovao nije postupao sukladno detaljnim pravilima o korištenju prava izbora u pogledu oporezivanja, ne smije imati za posljedicu obvezu tog poreznog obveznika da plati neplaćeni iznos poreznog duga nakon ispravka odbitka PDV-a koji je proveo neki drugi porezni obveznik u vezi s nekom od isporuka s kojima taj prvi porezni obveznik nije povezan (točka 40.).

[Presuda od 6. veljače 2014., Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

U ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev pitao je Sud, među ostalim, protivi li se načelo pravne sigurnosti ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV-a, pri čemu se, nakon nove kontrole, traži povrat navedenog PDV-a uvećan za naknadu za kašnjenje.

Sud je presudio da se načelo pravne sigurnosti ne protivi fiskalna praksa rumunjskih poreznih tijela koja se sastoji u opozivu takve odluke unutar zastarnog roka.

Točno je da načelo pravne sigurnosti zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (točka 46.). Međutim, nacionalni propis koji iznimno dopušta, prije isteka roka zastare, provođenje nove kontrole za određeno razdoblje ako se pojave dodatni podaci nepoznati poreznim inspektorima na dan provjera ili pogreške u izračunu koje utječu na rezultate provjera, poštuju načelo pravne sigurnosti (točke 47. i 48.).

U vezi s naknadom za kašnjenje, Sud je presudio da su u nedostatku harmonizacije propisa Unije u području sankcija primjenjivih u slučaju neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim propisima, države članice ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te sukladno tomu i načelo proporcionalnosti (točke 50., 51. i točka 2. izreke).

³¹ Što se tiče činjeničnog okvira, vidjeti dio V. ovog prikaza, naslovljen „Pravila za korištenje prava na odbitak“.

[Presuda od 9. lipnja 2016., Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)³²

U toj je presudi sud koji je uputio zahtjev u biti pitao, u pogledu ispravka odbitaka PDV-a, treba li Direktivu 77/388 tumačiti na način da joj se protivi provođenje takvog ispravka odbitaka u odnosu na robu i usluge obuhvaćene člankom 17. stavkom 5. navedene direktive slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristio za izračun tih odbitaka do koje je došlo tijekom predmetnog razdoblja ispravka. Također je pitao protivi li se načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja nacionalno zakonodavstvo koje izričito ne propisuje ispravak pretporeza u smislu članka 20. Direktive 77/388 slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristi za izračun određenih odbitaka niti predviđa prijelazne odredbe.

Sud je presudio da se Direktivom 77/388 zahtijeva da se provede ispravak odbitaka PDV-a za robu i usluge obuhvaćene člankom 17. stavkom 5. navedene direktive slijedom usvajanja, tijekom predmetnog razdoblja ispravka, ključa raspodjele tog poreza koji se koristi za izračun tih odbitaka, a koji odstupa od metode određivanja prava na odbitak predviđene istom direktivom (točka 47. i točka 2. izreke). Naime, početni odbici ispravljaju se ako nakon prijave na kojoj se temelji odbitak dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa tih odbitaka (točka 38.). Međutim, ključ raspodjele i stoga primijenjena metoda izračuna iznosa odbitka predstavljaju čimbenike koji se koriste za određivanje iznosa odbitaka (točka 42.).

Sud je također istaknuo da načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje izričito ne propisuje ispravak pretporeza slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristi za izračun određenih odbitaka niti predviđa prijelazne odredbe, iako je vrhovni sud raspodjelu pretporeza poreznog obveznika na temelju ključa raspodjele primjenjivog prije te izmjene priznao kao općenito primjerenu (točka 65. i točka 3. izreke).

Prema mišljenju Suda, slijedi da se načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ne mogu tumačiti na način da je obveza ispravka prava na odbitak u slučaju izmjene metode izračuna tog prava trebala biti izričito predviđena nacionalnim zakonodavstvom kojim je ta promjena provedena kako bi se mogao nametnuti takav ispravak (točka 54.). Međutim, u određenim situacijama, kada se to zahtijeva u skladu s navedenim načelima, usvajanje takvih odredbi može biti nužno (točka 57.). Tako nacionalni zakonodavac može povrijediti navedena načela ako iznenada i neočekivano donese novi zakon koji ukida pravo koje su do tada uživali porezni obveznici a da im ne ostavi vrijeme potrebno za prilagodbu, iako se to nije zahtijevalo u skladu s ciljem koji se nastoji ostvariti (točka 58.). Porezni obveznici osobito moraju imati vremena za prilagodbu ako ih ukidanje prava koja su do tada uživali obvezuje da izvrše znatne gospodarske prilagodbe (točka 59.).

Međutim, Sud je tvrdio da izmjena metode izračuna nema za posljedicu ukidanje prava na odbitak poreznih obveznika, nego promjenu njegova opsega (točka 61.). S druge strane, Sud je utvrdio da takva izmjena sama po sebi načelno ne znači da porezni obveznici izvršavaju znatne gospodarske prilagodbe, pa se ne čini da je nužno potrebno vrijeme prilagodbe (točka 62.).

³² Što se tiče činjeničnog okvira, vidjeti dio III. ovog prikaza, naslovljen „Udio odbitka”.

VII. Povrati

Pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na ostvarenje povrata PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9/EZ³³, jest pandan prava koje je u njegovu korist ustanovljeno Direktivom 2006/112, da odbije ulazni PDV plaćen u svojoj državi članici. 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 je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije.

[Presuda od 21. lipnja 2012., Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

U tom je predmetu nacionalna porezna uprava odbila povrat PDV-a koji je tuženik platio tijekom 1999. Zahtjev za povrat podnesen je 27. srpnja 2000. Porezna uprava obrazložila je svoje odbijanje zakašnjelim podnošenjem zahtjeva koji je trebao biti podnesen najkasnije 30. lipnja 2000.

Sud koji je uputio zahtjev pitao je Sud je li rok, predviđen Direktivom 79/1072 za podnošenje zahtjevâ za povrat PDV-a od strane poreznih obveznika koji nemaju poslovni nastan unutar zemlje, prekluzivni rok.

Sud je utvrdio da rok koji je predviđen u zadnjoj rečenici članka 7. stavka 1. prvog podstavka Direktive 79/1072 ne treba shvatiti kao instruktivan rok, odnosno rok koji nije predviđen pod prijetnjom gubitka prava. Naime, s obzirom na tekst navedene predmetne odredbe i na cilj Direktive 79/1072, odnosno „ukidanje razlika između odredaba koje su na snazi u državama članicama [...] i koje katkad dovode do preusmjeravanja trgovinskih tokova i narušavanja tržišnog natjecanja”, Sud je presudio da rok od šest mjeseci koji je tom direktivom predviđen za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a treba smatrati rokom koji je predviđen pod prijetnjom gubitka prava (točke 24., 28. i 34. te izreka).

[Presuda od 25. listopada 2012., Daimler i Widex \(C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Zahtjevi za prethodnu odluku podneseni su u okviru dvaju sporova između, s jedne strane, poduzetnika sa sjedištem u Njemačkoj i poduzetnika sa sjedištem u Danskoj te, s druge strane, Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) u pogledu zakonitosti odluka potonjeg tijela kojima su odbijeni njihovi zahtjevi za povrat PDV-a plaćenog u Švedskoj prilikom stjecanja robe ili usluga. Porezna uprava odlučila je ne odobriti zatraženi povrat jer su navedeni poduzetnici imali stalnu poslovnu jedinicu u Švedskoj. Poduzetnik, čije se sjedište gospodarske aktivnosti nalazilo u Njemačkoj, ispitivao je vozila u zimskim uvjetima u stanicama za ispitivanje koje su se nalazile u Švedskoj, u kojoj je imao društvo kćer u stopostotnom vlasništvu koje mu je stavljalo na raspolaganje prostorije, ispitne staze i pružalo pomoćne usluge za ispitivanja. Navedeni poduzetnik izvršio je stjecanja u okviru ispitivanja vozila. Taj je poduzetnik, čije se sjedište gospodarske aktivnosti nalazilo u Danskoj, imao istraživački odjel u Švedskoj. On je također stekao robu i usluge za potrebe istraživačkih aktivnosti koje su se provodile u tom odjelu. Nijedan od tih dvaju poduzetnika nije proveo oporezive izlazne transakcije u Švedskoj u okviru svojih usluga tehničkih ispitivanja i istraživanja.

³³ Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)

U tom je kontekstu sud koji je uputio zahtjev pitao Sud, među ostalim, može li se smatrati da obveznik PDV-a sa sjedištem u jednoj državi članici koji u drugoj državi članici provodi samo tehnička ispitivanja ili istraživačke aktivnosti, isključujući oporezive transakcije, u toj drugoj državi članici ima „stalnu poslovnu jedinicu iz koje su obavljane transakcije ” u smislu Direktive 2008/9.

Sud je najprije naveo da pojam „stalna poslovna jedinica iz koje su obavljane transakcije sadržava dvije kumulativne pretpostavke koje se temelje, s jedne strane, na postojanju „stalne poslovne jedinice ” i, s druge strane, na obavljanju „transakcija” iz te poslovne jedinice (točka 32.). Kako bi se isključilo pravo na povrat, potrebno je utvrditi da stalna poslovna jedinica stvarno obavlja oporezive transakcije u državi u kojoj je podnesen zahtjev za povrat, a ne samo da navedena poslovna jedinica može obavljati takve transakcije (točka 37.).

Nadalje, Sud je utvrdio da se u sporovima u glavnom postupku nije osporavalo to da predmetni poduzetnici ne obavljaju izlazne oporezive transakcije u državi članici u kojoj su podneseni zahtjevi za povrat u okviru svojih usluga tehničkih ispitivanja i istraživanja (točka 38.). U takvim okolnostima treba priznati pravo na povrat PDV-a, a da pritom nije potrebno ispitati, osim toga, imaju li predmetni poduzetnici „stalnu poslovnu jedinicu” s obzirom na to da su dvije pretpostavke koje čine kriterij „stalna poslovna jedinica iz koje su obavljane transakcije” kumulativne (točka 39.). To se tumačenje ne dovodi u pitanje okolnošću da porezni obveznik u državi članici u kojoj je podnio svoj zahtjev za povrat ima društvo kćer u stopostotnom vlasništvu čija je gotovo isključiva svrha njemu pružati različite usluge u odnosu na tehnička ispitivanja koja se provode (točka 51. i izreka). Naime, takvo je društvo kći u stopostotnom vlasništvu pravna osoba koja je neovisan porezni obveznik (točka 48.).

[Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

U tom su predmetu u razdoblju od 2004. do 2010. društvo sa sjedištem u Njemačkoj i dva društva sa sjedištima u Slovačkoj (u daljnjem tekstu: društva Hella) isporučili Volkswagenu AG, društvu sa sjedištem u Njemačkoj, modele za proizvodnju rasvjetnih sustava za automobile. Tom su prigodom društva Hella izdala račune bez PDV-a zato što su smatrala da je riječ o „novčanim naknadama” koje su izuzete od PDV-a. Tijekom 2010. društva Hella utvrdila su da njihovo postupanje nije bilo u skladu sa slovačkim pravom. Ona su stoga sastavila račune u kojima se iskazuje PDV koji Volkswagen AG mora platiti za isporuku predmetne robe, podnijela pripadajuće prijave tog poreza za sve godine od 2004. do 2010. i uplatila PDV u državni proračun. Volkswagen AG podnio je 1. srpnja 2011. slovačkoj poreznoj upravi zahtjev za povrat PDV-a koji je bio primijenjen na te isporuke.

Porezna uprava djelomično je usvojila taj zahtjev i odredila povrat PDV-a koji je odgovarao isporuci robe provedenoj od 2007. do 2010. Suprotno tomu, odbila je taj zahtjev u dijelu u kojem se odnosio na razdoblje od 2004. do 2006. zbog isteka prekluzivnog roka od pet godina predviđenog slovačkim pravom. U tom pogledu smatrala je da je pravo na povrat PDV-a nastalo na dan isporuke robe. Sud koji je uputio zahtjev postavio je Sudu pitanje kako bi saznao treba li pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis određene države članice na temelju kojega je, u okolnostima u kojima je PDV obračunat obvezniku i koji je obveznik platio više godina nakon isporuke predmetne robe, obvezniku odbijeno pravo na povrat PDV-a zato što je prekluzivni rok za ostvarivanje tog prava predviđen navedenim propisom počeo teći od datuma isporuke te je istekao prije podnošenja zahtjeva za povrat.

Sud je najprije podsjetio da pravo na odbitak PDV-a podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta (točka 40.). Iako pravo na odbitak nastaje istodobno s obvezom obračuna poreza, njegovo je ostvarivanje načelno moguće tek od trenutka u kojem porezni obveznik raspolaže računom (točka 43.). Poreznom obvezniku može se dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, poštujući pritom uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (točka 45.).

Sud je utvrdio da, u okolnostima u tom slučaju, Volkswagen AG objektivno nije bio u mogućnosti ostvariti svoje pravo na povrat prije tog ispravka PDV-a koji su provela društva Hella s obzirom na to da prethodno nije raspolagao računima niti je znao da je dužan platiti PDV (točka 49.). Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a te je Volkswagen AG mogao zahtijevati da ga se rastereti PDV-a. Prema tome, budući da Volkswagen AG nije dokazao nedovoljnu pažnju, te da nije bilo zlouporabe ili prijevargnog tajnog sporazuma s društvima Hella, prekluzivni rok koji je počeo teći računajući od datuma isporuke robe i koji je, za određena razdoblja, istekao prije tog ispravka ne može biti valjan temelj uskrate prava na povrat PDV-a (točka 50.).

Međutim, mogućnost ostvarenja prava na odbitak PDV-a bez vremenskog ograničenja bila bi, prema mišljenju Suda, protivna načelu pravne sigurnosti (točka 46.). Rok se treba primjenjivati na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije te u praksi ne može onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava na odbitak PDV-a (točka 47.). Usto, države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, ali te mjere ne smiju prekoračivati ono što je nužno za ostvarivanje navedenih ciljeva te se ne mogu koristiti na način da bi sustavno dovodile u pitanje neutralnost PDV-a (točka 48.).