

**Predmet C-46/20**

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda**

**Datum podnošenja:**

29. siječnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

18. rujna 2019.

**Tužitelj i podnositelj zahtjeva za revizijski postupak:**

Z

**Tuženik i druga stranka u revizijskom postupku:**

Finanzamt

---

**Predmet glavnog postupka**

Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112 – Odbitak pretporeza – Pravo poreznog obveznika na pripisivanje mješovito korištene robe privatnoj ili poslovnoj imovini – Dopuštenost prekluzivnog roka za prijavu pripisivanja poslovnoj imovini – Dopuštenost pretpostavke o pripisivanju privatnoj imovini u slučaju da ne postoji dovoljno suprotnih indicija

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Protivi li se članku 168. točki (a) u vezi s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalna sudska praksa prema kojoj je pravo na odbitak pretporeza isključeno u onim slučajevima u kojima postoji pravo na izbor

načina pripisivanja u pogledu primanja usluga ako se do isteka zakonskog roka za podnošenje godišnje prijave poreza na promet ne dostavi odluka o načinu pripisivanja koja je prepoznatljiva poreznim tijelima?

2. Protivi li se članku 168. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalna sudska praksa prema kojoj postoji sumnja da je riječ o pripisivanju privatnoj imovini, odnosno na temelju koje se pretpostavlja da je riječ o takvom pripisivanju, ako ne postoje (dovoljne) indicije za pripisivanje poslovnoj imovini?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., osobito članci 167., 168., 168.a, 179., 250., 252. i 273.

### **Navedene nacionalne odredbe**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članci 15. i 16.

### **Kratki prikaz činjenica i postupka**

- 1 Spor se odnosi na odbitak poreza na promet koji je kao pretporez nastao 2014. prilikom postavljanja fotonaponskog sustava. Tužitelj je djelomično sam potrošio struju koju je proizveo fotonaponski sustav, a djelomično je tu struju pohranio u električnu mrežu jednog opskrbljivača električnom energijom. Ugovorom o pohrani sklopljenim 2014. predviđala se naknada uvećana za porez na promet. Tuženik je odbio odbitak pretporeza koji je tužitelj najprije istaknuo u svojoj kasno dostavljenoj godišnjoj prijavi poreza na promet za 2014. zbog toga što se fotonaponski sustav nije pravodobno pripisao poslovnoj imovini. Prigovor i tužba nisu prihvaćeni. Spor se trenutačno vodi pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njemačka) kao sudom nadležnim za revizijski postupak.

### **Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

#### ***Uvodne napomene***

- 2 U skladu s člankom 15. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. prvom rečenicom UStG-a poduzetnik može kao pretporez odbiti porez koji u skladu s propisima treba platiti za usluge koje za njegovo poslovanje obavi drugi poduzetnik. Iznosi pretporeza u skladu s člankom 15. UStG-a trebaju se otpisati za porezno razdoblje kojem pripadaju (članak 16. stavak 2. prva rečenica UStG-a).

- 3 U skladu s time, člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112 utvrđuje se da porezni obveznik ima pravo odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik ako robu i usluge koristi u svrhe obavljanja oporezivih transakcija. U skladu s člankom 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
- 4 U skladu sa sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) i Suda (među ostalim, presude Lennartz od 11. srpnja 1991., C-97/90, EU:C:1991:315, Eon Aset Menidjunt od 16. veljače 2012., C-118/11, EU:C:2012:97, t. 53. i sljedeće i Trgovina Prizma od 9. srpnja 2015., C-331/14, EU:C:2015:456, t. 20.) poduzetnik ima pravo na izbor načina pripisivanja kada je riječ o stjecanju jedinstvene robe koja se koristi ili će se koristiti mješovito, odnosno u poslovne i privatne svrhe. On može robu u cijelosti zadržati kao svoju privatnu imovinu, u cijelosti je pripisati svojoj poslovnoj imovini ili je uključiti u svoje poduzeće u skladu s udjelom korištenja u poslovne svrhe.

#### ***Ocjena slučaja u skladu s nacionalnom sudskom praksom***

- 5 U skladu s nacionalnom sudskom praksom, pripisivanje robe u cijelosti ili djelomično poslovnoj imovini zahtijeva da porezni obveznik pravodobno donese odluku o načinu pripisivanja i tu odluku dokumentira u vanjskom obliku. Odbitak poreza ne može se uzeti u obzir jer se u predmetnom slučaju nisu ispunili kriteriji koje je u tu svrhu odredio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud), osobito u pogledu pripisivanja prepoznatljivog poreznim tijelima za koje se treba odlučiti do isteka roka za predaju godišnje prijave poreza na promet.

#### ***Pokretanje postupka pred Sudom***

- 6 S obzirom na presudu Suda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), postalo je dvojbeno jesu li s pravom Unije usklađeni kriteriji koje je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) do sada razvijao i primjenjivao radi ostvarivanja prava na izbor načina pripisivanja.

#### ***Prvo prethodno pitanje***

- 7 Prvim prethodnim pitanjem želi se pojasniti može li država članica odrediti prekluzivni rok za pripisivanje poslovnoj imovini. Ako se načela navedena u presudi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) primjenjuju na ovaj slučaj, može se smatrati da su godišnja prijava poreza na promet za 2014., korištenje fotonaponskim sustavom u poslovne svrhe ili sklapanje ugovora o pohrani dovoljne indicije za to da je riječ o pripisivanju poslovnoj imovini.
- 8 (a) Točno je da se u pravu Unije izričito pretpostavlja da je riječ o tome da roba „sačinjava” dio imovine (vidjeti članak 168.a stavak 1. Direktive 2006/112). Međutim, to pravo ne sadržava odredbe u pogledu načina i trenutka dokumentiranja „odluke o načinu pripisivanja” u smislu sudske prakse

Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), odnosno, u smislu pojma „djelovanje u svojstvu poreznog obveznika” koji Sud u tom pogledu upotrebljava kao sinonim (vidjeti na primjer presude Lennartz, EU:C:1991:315, t. 14. i 19. i Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, t. 34.).

- 9 (b) Temeljno načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. Posljedično, ako porezna uprava raspolaže podacima koji su nužni za utvrđenje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ona ne može nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost tog prava (presude Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos od 15. rujna 2016., C-516/14, EU:C:2016:690, t. 37., 42., Vadan od 21. studenoga 2018., C-664/16, EU:C:2018:933, t. 41.).
- 10 (c) Međutim, u skladu s člankom 167. i člankom 179. prvim podstavkom Direktive 2006/112 države članice mogu od poreznog obveznika zahtijevati da se svojim pravom na odbitak pretporeza koristi u razdoblju u kojem je to pravo nastalo (presuda EMS-Bulgaria Transport od 12. srpnja 2012., C-284/11, EU:C:2012:458, t. 53.). Tako iz članka 250. stavka 1. Direktive 2006/112 proizlazi da se u prijavi poreza koju treba podnijeti moraju navesti svi podaci koji su potrebni za izračun odbitka poreza. U to se ubraja i dokumentacija koja se odnosi na odluku o načinu pripisivanja, donesena u trenutku stjecanja ili proizvodnje robe, jer je to uvjet za odbitak pretporeza.
- 11 Osim članka 252. Direktive 2006/112 kojim se državama članicama omogućuje određivanje rokova za prijavu poreza, u skladu s člankom 273. Direktive 2006/112 države članice mogu u pravilu poduzeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu pretporeza, te kako bi spriječile utaju. Osobito, u slučaju nepostojanja odredbi prava Unije o tom pitanju, države članice ovlaštene su odabrati sankcije koje im se čine primjerenima u slučaju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije za izvršavanje prava na odbitak pretporeza (vidjeti presude Farkas od 26. travnja 2017., C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59.; EN.SA. od 8. svibnja 2019., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 38. i navedenu sudsku praksu). Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova načela, osobito načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a (vidjeti presude Astone od 28. srpnja 2016., C-332/15, EU:C:2016:614, t. 49.; EN.SA., EU:C:2019:374, t. 39.).
- 12 (d) U prilog usklađenosti zahtjeva koji se odnosi na pravodobno donošenje odluke o načinu pripisivanja s pravom Unije govori to da ostvarivanje prava na izbor načina pripisivanja u trenutku primanja usluge predstavlja materijalni uvjet. Naime, usluga se obavlja za poduzeće, odnosno poduzetnik u trenutku primanja usluge djeluje u svojstvu poreznog obveznika samo onda ako se u trenutku stjecanja te usluge ona obavlja za (predviđeno) korištenje u svrhu održive aktivnosti koja se obavlja uz naknadu (presude Lennartz, EU:C:1991:315, t. 15.; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, t. 57. i Klub od 22. ožujka 2012., C-153/11, EU:C:2012:163, t. 39.).

- 13 Okolnost da odluku o načinu pripisivanja treba dokumentirati u vanjskom obliku zasniva se na njezinu svojstvu unutarnje činjenice te se zbog toga odluka o načinu pripisivanja ne smatra materijalnim uvjetom za odbitak pretporeza. Sud u tom pogledu također ističe da se namjera obavljanja gospodarske aktivnosti treba potvrditi objektivnim elementima (presuda Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, t. 39.).
- 14 (e) Rok za dostavu dokumentacije koji je u svojoj sudskoj praksi utvrdio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) s obzirom na pravo Unije temelji se na regulatornoj nadležnosti u pogledu formalnih uvjeta za ostvarivanje odbitka pretporeza navedenih u glavi XI. Direktive 2006/112 (vidjeti presudu Astone, EU:C:2016:614, t. 47. i sljedeće). U prilog tomu govori regulatorni nedostatak u članku 168. točki (a) u vezi s člankom 167. Direktive 2006/112 u pogledu ostvarivanja prava na izbor načina pripisivanja.
- 15 (aa) Stoga je Sud već presudio da, s obzirom na to da Direktiva 2006/112 o tome ništa ne određuje, države članice imaju diskrecijsko pravo utvrđivanja metoda i mjerila raspodjele iznosa plaćenog pretporeza između gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti (presuda Związek Gmin Zagłębia Miedziowego od 8. svibnja 2019., C-566/17, EU:C:2019:390, t. 29.). Isto tako, države članice raspolažu diskrecijskim pravom u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići ciljevi navedeni u članku 273. Direktive 2006/112 (presuda Fontana od 21. studenoga 2018., C-648/16, EU:C:2018:932, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 16 (bb) Sud je u pogledu mogućnosti određivanja rokova koju pruža članak 252. Direktive 2006/112 među ostalim već presudio da se ne mogu dovesti u pitanje odredbe kojima se za ostvarivanje odbitka poreza predviđa prekluzivni rok od dvije godine (presude Ecotrade od 8. svibnja 2008., C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, t. 45. i sljedeće; Astone, EU:C:2016:614, t. 36. i sljedeće.) To bi trebalo vrijediti i u pogledu roka za dostavu dokumentirane odluke o načinu pripisivanja.
- 17 (cc) U prilog usklađenosti s pravom Unije roka za donošenje odluke o načinu pripisivanja govori i to da bi mogućnost ostvarenja prava na odbitak bez vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti. Naime, to načelo zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovesti u pitanje (vidjeti presude Ecotrade, EU:C:2008:267, t. 44.; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, t. 48.; Astone, EU:C:2016:614, t. 33.).
- 18 (f) Međutim, u presudi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, t. 38 i sljedeće) Sud navodi različite primjere djelovanja u svojstvu poreznog obveznika kojima se stječe pravo na odbitak pretporeza, a o kojima porezna tijela nisu nužno pravodobno obaviještena. Također se naglašava da nepostojanje izričite izjave o načinu pripisivanja ne isključuje kasniji odbitak pretporeza (presuda Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, t. 47.).

- 19 (aa) Točno je da u presudi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) nije bila riječ o nastanku prava na odbitak, nego o ispravku odbitka pretporeza. Međutim, Sud u točki 34. te presude ispituje „djelovanje u svojstvu poreznog obveznika” što je također potrebno za odbitak pretporeza.
- 20 (bb) Osim toga, postavlja se pitanje vrijede li tvrdnje iz presude Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) i u slučaju privatnopravnog poduzetnika koji ima pravo na izbor načina pripisivanja, ako takvo pravo ne postoji u području negospodarske aktivnosti. U svakom slučaju, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) je dosad na takav način shvaćao pojašnjenja iz točke 35. i sljedećih presude Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie od 12. veljače 2009., C-517/07 (EU:C:2009:88). Te razlike mogu biti protivne primjenjivosti načela utvrđenih u presudi Gima Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 (cc) Međutim, ustrajanjem na zahtjevu koji se odnosi na pravodobno donošenje odluke o pripisivanju može se povrijediti načelo neutralnosti. Naime, ako se u javnom pravu odbitak pretporeza isključuje samo negativnom odlukom o pripisivanju, u slučaju pojedinog privatnog poduzetnika pravodobno pripisivanje ne može biti relevantno, barem ne ako nema vidljivih razloga za nejednako postupanje prema pojedinim poduzetnicima i javnom pravu.

*Drugo prethodno pitanje*

- 22 Drugo se pitanje odnosi na pravne posljedice nepoštovanja roka.
- 23 Sud je u točki 47. presude Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) pojasnio: „Međutim, iako nedvojbena i izričita izjava namjere korištenja dobra u gospodarske svrhe prilikom njezina stjecanja može biti dovoljna kako bi se zaključilo da je porezni obveznik stekao dobro djelujući kao takav, nepostojanje takve izjave ne isključuje da se takva namjera može izraziti prešutno”. U tom se pogledu postavlja pitanje je li to u skladu s načelom prema kojem se pripisivanje poslovnoj imovini ne može pretpostaviti ako za to ne postoje indicije (koje su prepoznatljive poreznim tijelima).
- 24 Sud smatra da treba primijeniti široko tumačenje kako bi se ispitalo je li riječ o djelovanju u svojstvu poreznog obveznika, te da u svakom zasebnom slučaju treba obratiti pozornost na različite indicije (presuda Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, t. 47. i sljedeće). Uzimajući u obzir među ostalim mišljenje nezavisne odvjetnice, na koje je Sud u tom pogledu uputio (t. 54.), to se može shvatiti na način da pretpostavka „stjecanja u svojstvu poreznog obveznika” postoji ako poduzetnik stekne robu koja se po svojoj prirodi u načelu može koristiti i u poslovne svrhe i ako ne dođe do pripisivanja isključivo privatnoj imovini, osobito ako je riječ o tome da iz svjesnog neodlučivanja o pitanju pripisivanja ne proizlaze nikakvi negativni učinci.
- 25 Postavlja se pitanje vrijedi li to i u slučaju kao što je predmetni slučaj u kojem pojedinac stečenu robu prvotno koristi u poslovne svrhe i prije toga nije bio

registriran kao porezni obveznik iz drugih razloga (vidjeti presudu Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, t. 43. i 50.).

- 26 U prilog načelno predviđenom pripisivanju robe poslovnoj imovini može govoriti svrha prava na izbor načina pripisivanja. Naime zbog porezne neutralnosti, pravom na izbor načina pripisivanja nastoji se spriječiti opterećivanje porezom na dodanu vrijednost koje je nastalo iz stjecanja ili proizvodnje robe koja je najprije djelomično korištena u privatne, a poslije pretežno u poslovne svrhe (presuda Puffer od 23. travnja 2009., C-460/07, EU:C:2009:254, t. 47.).
- 27 U svakom slučaju, takvo opsežno shvaćanje isključuje načelnu pretpostavku da nepripisanu robu treba pripisati privatnom području.
- 28 S druge strane, pretpostavljenom pripisivanju poslovnoj imovini u slučaju nedostatka dokaza protivi se činjenica da je izbor načina pripisivanja pravo poreznog obveznika koje on mora ostvariti, zbog čega je potrebno djelovati u bilo kojem obliku.
- 29 U prilog jednakom postupanju u pogledu situacije opisane u predmetu C-45/20 govori to da, u skladu sa sudskom praksom Suda, osoba koja stječe robu za potrebe gospodarske aktivnosti to čini u svojstvu poreznog obveznika (presuda Faxworld od 29. travnja 2004., C-137/02, EU:C:2004:267, t. 28. i sljedeća) i ako pripreme aktivnosti već treba ubrajati u gospodarske aktivnosti (vidjeti presude Rompelman od 14. veljače 1985., C-268/83, EU:C:1985:74, t. 23.; Polski Trawertyn od 1. ožujka 2012., C-280/10, EU:C:2012:107, t. 28.). Stoga svakoga tko ima namjeru obavljanja gospodarske aktivnosti, potvrđenu objektivnim elementima, te izvrši prve troškove ulaganja u tu svrhu valja smatrati poreznim obveznikom (vidjeti presudu Breitshol od 8. lipnja 2000., C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34.; Ryanair od 17. listopada 2018., C-249/17, EU:C:2018:834, t. 18. i navedenu sudsku praksu). Točno je da porezna uprava može zahtijevati objektivne dokaze u tu svrhu (vidjeti presudu Rompelman, EU:C:1985:74, t. 24.). Međutim, takvi dokazi u predmetnom sporu postoje u obliku ugovora o pohrani. Osim toga, predviđa se djelomična potrošnja proizvedene struje za vlastite potrebe (u pogledu gospodarske aktivnosti proizvodnje struje vidjeti presudu Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr od 20. lipnja 2013., C-219/12, EU:C:2013:413).