



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
ELEANOR SHARPSTON
od 6. prosinca 2018.¹

Predmet C-566/17

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
protiv
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Pravo na odbitak ulaznog poreza plaćenog na isporuke robe i usluga koje su nerazdvojivo korištene i u svrhu gospodarskih i u svrhu negospodarskih aktivnosti – Određivanje udjela ulaznog poreza za odbitak – Načelo porezne neutralnosti – Pitanje mora li se i u kojoj mjeri izračunavanje ulaznog poreza predvidjeti zakonom – Nepostojanje nacionalnih pravila o metodama za određivanje raspodjele ulaznog poreza plaćenog na robu i usluge koje su nerazdvojivo korištene i u svrhu gospodarskih i u svrhu negospodarskih aktivnosti”

1. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku upućen je u okviru spora koji se odnosi na opseg prava na odbitak ulaznog PDV-a koji porezni obveznici plaćaju na robu i usluge kojima se nerazdvojivo koriste i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti.

2. Iako se čini da iz strukture Direktive 2006/112/EZ² proizlazi da to pravo postoji samo ako se roba i usluge koriste u svrhu prvonavedenih aktivnosti, ta direktiva ne predviđa ni metode ni kriterije za raspodjelu ulaznog poreza u takvim situacijama. Sud koji je uputio zahtjev traži smjernice o tome utječe li na mjeru u kojoj porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji je platio na takvu robu i usluge činjenica da ni nacionalno pravo ne sadržava posebna pravila u tom pogledu. Osobito se postavlja pitanje postoji li u pravu Unije opće načelo ili temeljno pravo koje bi nacionalnom sudu u takvim okolnostima onemogućilo primjenu tih ograničenja na pravo na odbitak u slučaju iz glavnog postupka.

Direktiva 2006/112/EZ

3. U članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112/EZ „porezni obveznik” definiran je kao „svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”. U skladu s člankom 13. te direktive, javna tijela ne treba smatrati poreznim obveznicima „u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije”.

¹ Izvorni jezik: engleski

² Direktiva Vijeća 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.)

4. Glava X. Direktive 2006/112/EZ („Odbici”) podijeljena je na nekoliko poglavlja. Prema članku 168. u poglavlju 1., koje je naslovljeno „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, „[a]ko se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti [...] od PDV-a koji je dužan platiti^[3]: (a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”⁴.

5. U okviru poglavlja 2. („Proporcionalni odbitak”), članak 173. stavak 1. predviđa da se „[z]a robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama [...] kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija [...] samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama”. U tom je članku dalje navedeno da se „[u]dio poreza za odbitak određuje [...] sukladno [formuli predviđenoj u] člancima 174. i 175.”⁵.

Nacionalno pravo

Ustav Republike Poljske

6. U skladu s člankom 217. Ustava Republike Poljske, mjere povezane s oporezivanjem, uključujući pravila o određivanju poreznih obveznika i poreznih stopa kao i pravila o odobravanju poreznih oslobođenja i olakšica, zajedno s onima koja se tiču kategorija poreznih obveznika koji su izuzeti od oporezivanja, utvrđuju se zakonom.

Zakon o PDV-u

7. Direktiva 2006/112/EZ u poljski je pravni poredak prenesena putem Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004., kako je izmijenjen⁶.

8. Članak 15. stavak 6. Zakona o PDV-u predviđa da javna tijela i službe takvih tijela nisu „porezni obveznici” u pogledu zadaća utvrđenih relevantnim odredbama za čije su obavljanje ovlašteni, uz iznimku aktivnosti koje provode na temelju privatnopravnih ugovora.

9. Člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u u nacionalni je pravni poredak prenesen članak 168. Direktive 2006/112/EZ. U skladu s tim člankom, „ako se roba i usluge koriste za izvršenje oporezovanih transakcija, porezni obveznik u smislu članka 15. ima pravo iznos ulaznog poreza odbiti od iznosa poreza koji je dužan platiti [...]” (moje isticanje).

10. Stavci 1. do 3. članka 90. Zakona o PDV-u odgovaraju člancima 173. do 175. Direktive 2006/112/EZ u dijelu u kojem je tim odredbama uređeno pitanje proporcionalnog odbitka ulaznog PDV-a u pogledu robe i usluga kojima se porezni obveznik nerazdvojivo koristi i u svrhu gospodarskih aktivnosti kod kojih ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a i u svrhu onih aktivnosti kod kojih nema to pravo.

3 U daljnjem tekstu: izlazni PDV

4 U daljnjem tekstu: ulazni PDV

5 U članku 174. utvrđeni su elementi koje treba unijeti u brojnik i nazivnik razlomka koji se mora upotrijebiti za izračunavanje udjela ulaznog PDV-a za odbitak. Članak 175. predviđa da porezni obveznik treba, na temelju vlastitih predviđanja uz nadzor poreznih vlasti, na godišnjoj razini izračunati ili procijeniti udio za odbitak te da se tako utvrđen odbitak ispravlja tijekom sljedeće godine kada se odredi točan udio.

6 Dziennik Ustaw (službeni list) iz 2011., br. 177, pozicija 1054. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

11. Dana 1. siječnja 2016. članku 86. Zakona o PDV-u dodani su stavci 2.a do 2.h. Tim je propisima uveden neiscrpan popis metoda koje porezni obveznik može upotrijebiti kako bi odredio udio ulaznog PDV-a za odbitak koji je platio na isporuke korištene i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti.

Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (u daljnjem tekstu: Udruženje lokalnih samouprava) javnopravni je subjekt kojem je nekoliko lokalnih tijela povjerilo zadaću izvršavanja zakonskih obveza koje imaju u pogledu gospodarenja otpadom na zemljopisnim područjima za koja su solidarno odgovorna. Udruženje lokalnih samouprava za izvršavanje tih obveza dobiva naknadu za gospodarenje otpadom. Ono u tom pogledu nije porezni obveznik prema nacionalnom pravu te njegove navedene aktivnosti stoga ne podliježu PDV-u.

13. Udruženje lokalnih samouprava između 2013. i 2015. za naknadu je pružalo neke dodatne usluge, koje su se sastojale od stavljanja na raspolaganje i prijevoza spremnika za razne vrste otpada. Isporuka tih usluga gospodarska je aktivnost u smislu Direktive 2006/112/EZ. Neke od tih usluga podliježu PDV-u, po različitim stopama, dok su neke izuzete od PDV-a.

14. Udruženje lokalnih samouprava tijekom tog razdoblja imalo je kapitalne i tekuće izdatke. Neki od tih izdataka odnosili su se na isporuke koje su nerazdvojivo korištene i u svrhu njegovih gospodarskih i u svrhu njegovih negospodarskih aktivnosti.

15. Udruženje lokalnih samouprava nije bilo sigurno kako pravilno izračunati udio ulaznog PDV-a za odbitak koji je platilo na takve isporuke. Stoga je od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (ravnatelj Porezne uprave, Poljska)⁷ zatražilo da donese odluku o njegovu položaju prema pravilima o PDV-u.

16. Dana 17. listopada 2016. ravnatelj Porezne uprave⁸ utvrdio je da Udruženje lokalnih samouprava, kako bi odredilo udio ulaznog poreza za odbitak, mora, kao prvo, odrediti udio ulaznog poreza povezanog sa svojom gospodarskom aktivnosti, to jest s transakcijama koje podliježu PDV-u ili su od njega izuzete, te, kao drugo, s obzirom na to da su neke od njegovih aktivnosti izuzete od PDV-a, na tako dobiveni iznos primijeniti formulu utvrđenu u članku 90. Zakona o PDV-u. Ravnatelj Porezne uprave ujedno je utvrdio da je odabir metode izračuna isključiva odgovornost poreznog obveznika.

17. Udruženje lokalnih samouprava pobija tu odluku pred sudom koji je uputio zahtjev. Navodi da Zakon o PDV-u ne predviđa nikakvu početnu raspodjelu ulaznog PDV-a te da njegovo pravo na odbitak tog ulaznog PDV-a stoga može podlijegati samo formuli utvrđenoj u članku 90. Zakona o PDV-u.

18. Sud koji je uputio zahtjev u vezi s tim ističe da u relevantno vrijeme u nacionalnom pravnom poretku nisu postojale nikakve odredbe o kriterijima ili metodama na temelju kojih bi se izračunao udio ulaznog PDV-a za odbitak koji je porezni obveznik platio na isporuke nerazdvojivo korištene i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti. Sud koji je uputio zahtjev ističe da se zbog nepostojanja takvih pravila u odnosu na pravne osobe koje obavljaju javnopravne zakonske obveze, iako se samo djelićem takvih isporuka zapravo koriste u svrhu gospodarske aktivnosti, dok se ostatkom koriste u svrhu aktivnosti na koje se Direktiva 2006/112/EZ ne primjenjuje, primjenjivala upravna praksa priznavanja prava na odbitak cjelokupnog ulaznog PDV-a plaćenog na takve isporuke⁹.

⁷ U daljnjem tekstu: ravnatelj Porezne uprave

⁸ Prema mojem shvaćanju, ta vrsta upravnog akta u biti je formalno mišljenje vlasti u pogledu pravilnog tumačenja i primjene određene odredbe poreznog zakonodavstva u odnosu na činjenične okolnosti konkretnog poreznog obveznika. Taj je postupak predviđen člancima 14.b do 14.s Ordynacja podatkowa od 29. kolovoza 1997. (Zakon o poreznom postupku), Dziennik Ustaw (službeni list) iz 1997., br. 137, pozicija 926., kako je izmijenjen.

⁹ U daljnjem tekstu: puno pravo na odbitak

Sud koji je uputio zahtjev dodaje da je ta praksa razvijena na temelju presude Naczelný Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) od 24. listopada 2011.¹⁰ u vezi s načelom, predviđenim u članku 217. Ustava Republike Poljske, da pravo propisivanja poreza i davanja ima isključivo zakonodavac.

19. U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeće pitanje:

„Protivi li se članku 168. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ [...] i načelu neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) nacionalna praksa prema kojoj se daje puno pravo na odbitak u vezi sa stjecanjem robe i usluga koje se koristi za transakcije poreznog obveznika koje su obuhvaćene područjem primjene PDV-a (oporezive i izuzete) i za takve koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, s obzirom na to da u nacionalnom pravu nisu uređene metode i kriteriji za raspodjelu iznosa plaćenog pretporeza na gore navedene vrste transakcija?”

20. Udruženje lokalnih samouprava, Republika Poljska i Komisija podnijeli su pisana očitovanja. Sve navedene stranke, zajedno s tuženikom u postupku pred sudom koji je uputio zahtjev (ravnatelj Porezne uprave), iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 20. rujna 2018.

Uvodne napomene

21. Kako sam to gore objasnila¹¹, glavna obveza Udruženja lokalnih samouprava sastoji se od pružanja usluga u javnom interesu. Sud koji je uputio zahtjev pravilno ističe da takve aktivnosti nisu gospodarska aktivnost u smislu članka 9. Direktive 2006/112/EZ te da se ta direktiva na njih ne primjenjuje. Iz toga proizlazi da Udruženje lokalnih samouprava, u skladu s člankom 13. te direktive, nije porezni obveznik u tom pogledu.

22. Iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi da je samo malen dio aktivnosti Udruženja lokalnih samouprava gospodarske naravi u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ te da je ono stoga porezni obveznik u smislu te direktive samo u pogledu potonjih aktivnosti.

23. Udruženje lokalnih samouprava ne ubire *nikakav izlazni PDV* u vezi s uslugama koje pruža u okviru svoje zakonom predviđene zadaće od javnog interesa. Nasuprot tomu, na cijenu dodatnih usluga koje pruža svojim klijentima mora naplatiti primjenjivu stopu izlaznog PDV-a i od njih naplatiti taj porez.

24. Dobavljači Udruženja lokalnih samouprava na robu i usluge koje potonje nabavlja naplaćuju primjenjivu stopu *ulaznog PDV-a*, neovisno o svrsi za koju se ono tim isporukama kasnije koristi. Te je isporuke moguće podijeliti u tri kategorije: (i.) isporuke kojima se Udruženje lokalnih samouprava koristi isključivo u svrhu gospodarske aktivnosti; (ii.) isporuke kojima se koristi isključivo u svrhu zakonom predviđene aktivnosti od javnog interesa; i (iii.) isporuke kojima se nerazdvojivo koristi u svrhu obiju vrsta aktivnosti¹².

25. U glavnom je postupku nesporno da se ulazni PDV koji se naplaćuje na prvu kategoriju isporuka *može u potpunosti odbiti*, dok se ulazni PDV koji se naplaćuje na drugu kategoriju isporuka *ne može odbiti*.

10 Predmet I FPS 9/10. Sud koji je uputio zahtjev naveo je da je Naczelný Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) u toj presudi utvrdio da formula predviđena u članku 90. Zakona o PDV-u *nije* bila namijenjena primjeni na ulazni PDV koji je porezni obveznik platio na isporuke kojima se nerazdvojivo koristio i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti. Sud koji je uputio zahtjev objasnio je da je Naczelný Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) u obrazloženju te presude naveo da porezni obveznik, s obzirom na to da poljski zakonodavac nije propisao nikakve metode za raspodjelu ulaznog PDV-a između transakcija koje podliježu PDV-u i onih koje mu ne podliježu, ima puno pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji je platio na takve isporuke.

11 Vidjeti točke 12. do 14. ovog mišljenja.

12 Vidjeti točku 14. ovog mišljenja.

Ocjena prethodnog pitanja

26. Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem traži smjernice u pogledu sukladnosti s pravom Unije upravne prakse prema kojoj se poreznim obveznicima kao što je Udruženje lokalnih samouprava, koji istodobno obavljaju i zakonom predviđenu aktivnost od javnog interesa i gospodarsku aktivnost, priznaje puno pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji plate u pogledu isporuka kojima se nerazdvojivo koriste i u svrhu svoje gospodarske i u svrhu svoje negospodarske aktivnosti (treća gore navedena kategorija).

27. Čini se da su dvojbe suda koji je uputio zahtjev posljedica nepostojanja bilo kakvih odredbi o tom pitanju ne samo u Zakonu o PDV-u nego i u Direktivi 2006/112/EZ.

28. Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da Direktivom 2006/112/EZ nisu usklađene metode ili kriteriji koje države članice moraju primjenjivati kada donose odredbe koje omogućuju raspodjelu ulaznog PDV-a ovisno o tome odnose li se odgovarajući izdaci na gospodarske ili na negospodarske aktivnosti¹³.

29. Osobito, Sud je utvrdio da je sustav proporcionalnog odbitka predviđen člancima 173. do 175. Direktive 2006/112/EZ moguće primjenjivati samo na slučajeve u kojima se porezni obveznik robom i uslugama koristi i u gospodarskim transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i u gospodarskim transakcijama kod kojih to pravo ne postoji¹⁴. Dakle, nije predviđeno da se primjenjuje u kontekstu ulaznog PDV-a koji porezni obveznik plaća na isporuke *nerazdvojivo* korištene i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti.

30. Iz poštovanja prema preostaloj nadležnosti država članica te zbog praktičnih razloga povezanih s raznolikošću i složenošću činjeničnih situacija, što Sudu ne dopušta da jednoj metodi ili formuli da prednost pred drugom, Sud je odbio preuzeti ulogu zakonodavca Unije i nacionalnih tijela kako bi odredio opću metodu za izračunavanje omjera između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti¹⁵.

31. U tim je okolnostima na državama članicama da utvrde odgovarajuće metode i kriterije *uz poštovanje načela na kojima se temelji* zajednički sustav PDV-a, kako bi poreznim obveznicima omogućile provedbu potrebnih izračuna¹⁶. Dakle, iako su države članice obvezne odrediti takve metode i kriterije, one u pogledu tih pravila uživaju određeno diskrecijsko pravo¹⁷, pod uvjetom da vode računa o *ciljevima i ulozi* članka 168. Direktive 2006/112/EZ u okviru sustava PDV-a¹⁸.

32. Svoju ocjenu stoga ću započeti istraživanjem granica tog diskrecijskog prava. To ću učiniti u nekoliko faza: prvo ću ispitati protivi li se Direktivi 2006/112/EZ ili načelu porezne neutralnosti priznavanje poreznom obvezniku punog prava na odbitak ulaznog PDV-a koji je platio na isporuke nerazdvojivo korištene i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti. Ako je odgovor na to pitanje potvrđan, nakon toga sagledat ću implikacije tog zaključka u smislu diskrecijskog prava koje uživaju države članice i obveza nacionalnih sudova. Naposljetku ću razmotriti može li se Udruženje lokalnih samouprava ipak pozvati na druge odredbe Direktive 2006/112/EZ ili na opća načela prava Unije kako bi ostvarilo puno pravo na odbitak.

13 Presuda od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33.

14 Presuda od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 26. Sud je dalje objasnio da je, s obzirom na to, kako se ne bi ugrozio cilj neutralnosti zajamčen zajedničkim sustavom PDV-a, transakcije izvan područja primjene Direktive 2006/112/EZ u pogledu kojih stoga ne postoji pravo na odbitak nužno isključiti iz nazivnika razlomka koji se primjenjuje za izračunavanje udjela ulaznog PDV-a za odbitak u skladu s člankom 173. (presude od 29. travnja 2004., *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 54. i od 27. rujna 2001., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 44.).

15 Presuda od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 32.

16 Presuda od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 34.

17 Presuda od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 27.

18 Vidjeti po analogiji presudu od 14. rujna 2006., *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, t. 28.

Protivi li se puno pravo na odbitak Direktivi 2006/112/EZ ili načelu porezne neutralnosti?

33. Započinjem podsjećanjem na osnovne značajke sustava PDV-a kako je utvrđen Direktivom 2006/112/EZ.

34. Sud je opetovano objasnio da PDV ima sljedeće „bitne značajke”: (i.) PDV se općenito primjenjuje na transakcije (isporuke) koje se odnose na robu ili usluge (načelo univerzalnosti); (ii.) proporcionalan je cijeni koju porezni obveznik naplaćuje za robu i usluge koje isporučuje; (iii.) naplaćuje se u svakoj fazi procesa proizvodnje i distribucije, uključujući fazu maloprodaje, neovisno o broju transakcija koje su prije toga izvršene; te (iv.) iznosi plaćeni u prethodnim fazama procesa proizvodnje i distribucije odbijaju se od PDV-a koji porezni obveznik mora platiti, što znači da se taj porez u biti u bilo kojoj danj fazi primjenjuje samo na vrijednost koja je u toj fazi dodana te konačni teret tog poreza naposljetku snosi potrošač, koji nema pravo odbiti ulazni PDV¹⁹. Dakle, PDV je u ekonomskom smislu opći, višefazni, nekumulativni porez na promet.

Mjesto prava na odbitak ulaznog PDV-a u zajedničkom sustavu PDV-a

35. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak ulaznog PDV-a sastavni je dio mehanizma PDV-a te čini temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a²⁰.

36. Međutim, to pravo nije autonomno te ga stoga ne treba zasebno razmatrati.

37. Kao prvo, središnje je obilježje sustava PDV-a to da svaki porezni obveznik *u ime države ubire PDV* od svojih klijenata tako što ga naplaćuje na cijenu robe i usluga koje isporučuje. Taj izlazni PDV *nije vlasništvo poreznog obveznika*: njega se, po definiciji, mora predati državnoj blagajni u propisanim rokovima. Kao drugo, porezni obveznik može opseg te obveze ograničiti samo ako i u mjeri u kojoj je prije toga svojim dobavljačima platio ulazni PDV, koji su oni uključili u cijenu svojih isporuka te također prikupili u ime države.

38. To ukratko opisuje samu bit prava na odbitak ulaznog PDV-a iz članka 168. Direktive 2006/112/EZ. Moglo bi se reći da je načelo oporezivanja *glavno*, a pravo na odbitak *sporedno* po naravi.

39. Iz toga neizbježno slijedi da je pravo na odbitak namijenjeno *samo* tomu da poreznog obveznika, kao ubirača poreza u ime države, oslobodi tereta PDV-a koji mora platiti ili je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a tako osigurava da se sve takve aktivnosti, neovisno o svojoj svrsi ili rezultatima, pod uvjetom da podliježu PDV-u, oporezuju na potpuno neutralan način (načelo porezne neutralnosti)²¹.

40. Nadalje, to pravo podliježe određenim uvjetima.

41. Osobito, u svojem sam mišljenju u predmetu Stradasfalti²² navela da izraz „ako se roba i usluge koriste u svrhu [...] oporezivih transakcija” iz članka 17. stavka 2. Šeste direktive²³ (prethodnica Direktive 2006/112/EZ) ograničava opseg tog prava. Sud je nekoliko godina kasnije izričito potvrdio moje stajalište utvrdivši da iz uvodnog dijela članka 168. Direktive 2006/112/EZ, koji propisuje uvjete

19 Vidjeti u tom pogledu, primjerice, presudu od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28. i navedenu sudsku praksu.

20 Vidjeti tom pogledu presudu od 10. srpnja 2008., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, t. 14. i 15.

21 Presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23. i navedena sudska praksa.

22 Mišljenje u predmetu C-228/05, EU:C:2006:425, t. 82. i 83. (moje isticanje)

23 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.) (sadašnji članak 168. Direktive 2006/112/EZ)

za nastanak i opseg prava na odbitak, proizlazi da samo operacije koje su izlazno oporezovane stvaraju pravo na odbitak PDV-a plaćenog za stjecanje robe i usluga korištenih za ostvarenje tih operacija²⁴. Iz toga slijedi da je preduvjet prava na odbitak taj da je i sam porezni obveznik u okviru svoje gospodarske aktivnosti izvršio oporezive isporuke.

42. Iz toga ujedno slijedi da događaj iz kojeg to pravo nastaje nije trenutak plaćanja ulaznog PDV-a, nego trenutak u kojem se porezni obveznik ulaznim isporukama koristi za svoju gospodarsku aktivnost. Ako se roba i usluge koriste u svrhu izlazno oporezivih transakcija, odbitak ulaznog poreza na tu robu i usluge postaje nužan radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja²⁵.

43. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak PDV-a plaćenog pri nabavi ulazne robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio konstitutivnih elemenata cijene operacija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak. Stoga, da bi se PDV mogao odbiti, ulazne transakcije moraju biti *izravno i neposredno povezane* s izlaznim transakcijama koje daju pravo na odbitak²⁶. Ako između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak ne postoji izravna i neposredna veza, porezni obveznik ima pravo odbiti ulazni PDV pod uvjetom da troškovi te transakcije čine dio općih troškova pa su kao takvi jedan od sastavnih elemenata cijene robe ili usluga koje sam taj porezni obveznik isporučuje. Takvi troškovi jesu izravno i neposredno povezani s *ukupnom* gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika²⁷.

44. Nasuprot tomu, ulazni PDV ne može se odbiti ako je izravna i neposredna veza između ulaznih izdataka i naknadno ostvarenih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika prekinuta. Iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da to osobito vrijedi ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. U tim dvjema situacijama ne dolazi do ubiranja izlaznog poreza na te transakcije te stoga nije moguće odbiti nikakav ulazni porez²⁸.

45. Sama struktura zajedničkog sustava PDV-a implicira da je odbitak ulaznih poreza vezan uz naplatu izlaznih poreza²⁹. Zato se potpuno slažem s nezavisnom odvjetnicom J. Kokott da porezni obveznik nema pravo na odbitak ulaznog poreza ako nije platio porez na izlazne transakcije. S obzirom na logiku Direktive 2006/112/EZ, takvo „asimetrično pozivanje” na nju načelno je isključeno³⁰.

46. Stoga smatram posve jasnim da se Udruženje lokalnih samouprava ne može pozivati na Direktivu 2006/112/EZ kako bi ostvarilo puno pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji je platilo na isporuke što ih je nerazdvojivo pružilo i u svrhu svojih negospodarskih i u svrhu svojih gospodarskih aktivnosti.

47. Iako su takve isporuke povezane s gospodarskom aktivnošću Udruženja lokalnih samouprava, samo je dio pojedinih tih isporuka doista korišten u svrhu aktivnosti na koju je Udruženje lokalnih samouprava naplatilo izlazni PDV.

48. Udruženju lokalnih samouprava, u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112/EZ, očito treba dopustiti da odbije odgovarajući *dio* ulaznog PDV-a. Međutim, bilo bi protivno gore navedenom načelu simetričnosti ako bi Udruženje lokalnih samouprava moglo odbiti i ostatak ulaznog PDV-a, koji ne odgovara nikakvom izlaznom PDV-u.

24 Presuda od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 42.

25 Vidjeti u tom pogledu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24. i rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 19.

26 Presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 23.

27 Presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 24.

28 Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 32.

29 Presuda od 16. lipnja 2016., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, t. 24.

30 Vidjeti njezina mišljenja u predmetima VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, t. 95. do 97. i MDDP, C-319/12, EU:C:2013:421, t. 38. i 39.

49. Nezavisni odvjetnik M. Szpunar analizirao je implikacije priznavanja takvog prava u svojem mišljenju u predmetu *Český rozhlas*³¹. Zaključio je da bi njegovo priznavanje bilo protivno logici zajedničkog sustava PDV-a i, točnije rečeno, nedvosmislenom i jasnom tekstu članka 168. Direktive 2006/112/EZ. Ta je analiza primjenjiva u ovom predmetu.

50. Stoga, ako bi Udruženje lokalnih samouprava moglo odbiti cjelokupan ulazni PDV koji je platilo, taj bi iznos nužno uvelike premašivao izlazni PDV koji je ubralo. Ono bi stoga moglo ostvariti povrat te razlike na temelju članka 183. Direktive 2006/112/EZ³². Zahvaljujući tom povratu, i njegova gospodarska aktivnost i dio njegove javne aktivnosti bili bi potpuno oslobođeni PDV-a, iako se ono u pogledu te potonje aktivnosti nalazi na kraju lanca isporuke te je njegov položaj stoga, u skladu s člankom 13. Direktive 2006/112/EZ, jednak položaju krajnjeg potrošača. Budući da se nikakav izlazni PDV ne prebacuje na klijente Udruženja lokalnih samouprava u okviru njegove zakonom predviđene aktivnosti, udio ulaznih isporuka kojima se ono koristi u svrhu te aktivnosti ostao bio neoporezovan tijekom cijelog lanca isporuke. Drugim riječima, nastalo bi izuzeće *ratione personae* za određene kategorije isporuka poreznim obveznicima koji obavljaju i neoporezive i oporezive aktivnosti. Direktiva 2006/112/EZ ne predviđa takvo izuzeće. Time bi se ujedno povrijedilo načelo *univerzalnosti* PDV-a i sama logika sustava PDV-a³³.

51. Na temelju navedenog dolazim do međuzaključka da se priznavanje poreznim obveznicima koji obavljaju i neoporezive i oporezive aktivnosti punog prava na odbitak ulaznog PDV-a koji plaćaju na isporuke kojima se nerazdvojivo koriste za obje te vrste aktivnosti očito protivi članku 168. Direktive 2006/112/EZ.

Načelo porezne neutralnosti

52. Udruženje lokalnih samouprava u prilog svojem zahtjevu za puno pravo na odbitak poziva se na načelo porezne neutralnosti, koje smatra temeljnim pravom poreznih obveznika. Tvrdi da se eventualna ograničenja tog prava moraju usko tumačiti.

53. Točno je da je načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a³⁴ te da je ono temeljno načelo na kojem taj sustav počiva³⁵. Međutim, argumenti Udruženja lokalnih samouprava nisu mi uvjerljivi.

54. *Kao prvo*, zasigurno je točno da je zakonodavac Unije namjeravao da načelo porezne neutralnosti u području PDV-a bude izraz općeg načela jednakog postupanja³⁶. Međutim, dok potonje ima ustavni status u pravu Unije, načelo porezne neutralnosti zahtijeva sastavljanje i usvajanje propisa, što znači da zahtijeva mjeru sekundarnog prava te posljedično može, u takvoj zakonodavnoj mjeri, biti uređeno detaljnim pravilima³⁷. Osim toga, kako je to Sud već utvrdio, načelo porezne neutralnosti nije pravilo primarnog prava, nego načelo tumačenja, koje treba biti primijenjeno zajedno s ostalim postojećim načelima sustava PDV-a³⁸. Stoga, nasuprot tvrdnjama Udruženja lokalne vlade, iz tog načela ne proizlazi nikakvo temeljno pravo poreznog obveznika.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, t. 51.

32 U skladu s tom odredbom, ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje. U predmetnom slučaju višak bi nužno bio strukturni te bi se s vremenom nakupljao čak i ako bi ga se prenijelo na sljedeće razdoblje. Ta neravnoteža u konačnici zapravo dovodi do povrata.

33 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181, t. 51.

34 Presuda od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 25.

35 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 40.

36 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41.

37 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 42. i 43.

38 Vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45., u kojoj je Sud prihvatio zaključak do kojeg sam došla u točki 60. svojeg mišljenja u tom predmetu (EU:C:2012:276).

55. *Kao drugo*, Sud je utvrdio da se načelo porezne neutralnosti ne primjenjuje na transakcije koje nisu obuhvaćene područjem primjene sustava PDV-a. Ono stoga, s obzirom na nedvosmisleno ograničenje u uvodnoj rečenici iz članka 168. Direktive 2006/112/EZ, ne dopušta da se opseg odbitka od izlaznog PDV-a proširi izvan transakcija koje se strogo koriste u svrhu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika³⁹.

56. Pod krinkom pozivanja na poštovanje načela uskog tumačenja izuzeća od prava na odbitak, Udruženje lokalnih samouprava predlaže tumačenje koje dovodi do uklanjanja svakog takvog ograničenja te koje je – prema mojem mišljenju – očito *contra legem*.

57. Ako bi porezni obveznik koji obavlja i neoporezive i oporezive aktivnosti imao puno pravo na odbitak, on bi uživao pogodnost i u pogledu svojih ulaznih transakcija (pravo na odbitak ulaznog PDV-a) i u pogledu svojih izlaznih transakcija (pravo da ne obračuna izlazni PDV). Očito je da ekonomski učinak PDV-a u tom slučaju *ne bi bio neutralan*, nego *pozitivan* (pogodovao bi poreznom obvezniku). Položaj Udruženja lokalne vlade stoga bi bio bolji nego u slučaju primjene načela porezne neutralnosti.

58. Posljedica priznavanja punog prava na odbitak takvom poreznom obvezniku bilo bi povoljnije postupanje prema njemu nego prema ostalim kategorijama gospodarskih subjekata u usporedivim situacijama te bi ono stoga rezultiralo *narušavanjem tržišnog natjecanja* na unutarnjem tržištu, što se načelom porezne neutralnosti nastoji izbjeći⁴⁰. Takav bi porezni obveznik time ujedno ostvario *neopravdanu ekonomsku prednost* u usporedbi s krajnjim potrošačem⁴¹.

59. Ako bi se takvo tumačenje prihvatilo, bilo bi dovoljno da subjekt obuhvaćen područjem primjene članka 13. Direktive 2006/112/EZ obavlja bilo kakvu gospodarsku aktivnost, makar u izrazito malim razmjerima – što je slučaj, primjerice, s općinom koja u gradskoj vijećnici stavlja na raspolaganje bezalkoholna pića ili lokalnom stanovništvu prodaje božićna drvca – da ostvari pravo na odbitak cjelokupnog PDV-a koji plaća na isporuke kojima se nerazdvojivo koristi i u svrhu svojih javnih i u svrhu svojih gospodarskih aktivnosti. Zakonodavac Unije zasigurno nije namjeravao omogućiti ostvarenje takve nedopuštene prednosti.

60. Stoga dolazim do preliminarnog zaključka da se priznavanje punog prava na odbitak ulaznog PDV-a poreznom obvezniku koji obavlja i neoporezive i oporezive aktivnosti očito protivi i članku 168. Direktive 2006/112/EZ i načelima na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a, a osobito načelu porezne neutralnosti.

Margina prosudbe država članica i obveze nacionalnih sudova

61. Iz prethodne analize proizlazi da je temeljna svrha i opći cilj sustava PDV-a *podudarnost između odbitka ulaznog poreza i ubiranja izlaznog poreza*⁴². Države članice pri korištenju svojom diskrecijskom ovlasti u pogledu pravila o raspodjeli PDV-a moraju, koliko je to moguće, u interesu jednakosti između različitih kategorija poreznih obveznika te između poreznih obveznika koji obavljaju i neoporezive i oporezive aktivnosti izbjegavati slučajeve *neoporezovane krajnje uporabe*⁴³.

39 Presuda od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 42. i 43.

40 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 44.

41 Presuda od 14. rujna 2006., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, t. 35.

42 Vidjeti u tom pogledu presudu od 14. rujna 2006., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, t. 33. i 37.

43 Vidjeti u tom pogledu presudu od 14. rujna 2006., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, t. 48.

Opća obveza davanja punog učinka pravu Unije

62. U tim okolnostima države članice moraju se svojom diskrecijskom ovlasti koristiti na način da osiguraju da se odbija *samo* onaj dio ulaznog PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak. One stoga moraju osigurati da izračun omjera između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti *objektivno odražava* udio ulaznih izdataka koje doista treba pripisati svakoj od tih dviju aktivnosti⁴⁴.

63. Koliko shvaćam situaciju koja je u Poljskoj postojala do 1. siječnja 2016., upravna praksa koju je opisao sud koji je uputio zahtjev sastojala se od priznavanja poreznim obveznicima punog prava na odbitak ulaznog PDV-a koji su plaćali na isporuke kojima su se nerazdvojivo koristili i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti.

64. Takva praksa narušava ravnotežu između odbitka ulaznog PDV-a i ubiranja izlaznog PDV-a, čime utječe na razinu oporezivanja i rezultira nejednakim postupanjem između pojedinih kategorija poreznih obveznika i između država članica te time i narušavanjem tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu. Ona stoga može dovesti u pitanje načelo *ujednačene primjene* zajedničkog sustava PDV-a⁴⁵.

65. Budući da svaka izmjena opsega prava na odbitak utječe na razinu poreznog opterećenja te da se stoga u svim državama članicama mora primijeniti na sličan način, ta praksa utječe na samu bit funkcioniranja zajedničkog sustava PDV-a⁴⁶. Uvodna izjava 39. Direktive 2006/112/EZ, u kojoj je navedeno da se „[o]dbitni dio treba [...] izračunavati na sličan način u svim državama članicama”, potvrđuje da je to doista bila namjera zakonodavca Unije.

66. Nadalje, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) Odluke 2007/436/EZ⁴⁷, vlastita sredstva Unije temelje se, među ostalim, na PDV-u⁴⁸. Iz toga proizlazi da postoji izravna veza između ubiranja prihoda od PDV-a i raspoloživosti odgovarajućih sredstava za proračun Unije. Svaki propust u ubiranju tih prihoda, osobito proširenjem opsega prava na odbitak ulaznog PDV-a, erodira poreznu osnovicu i time uzrokuje smanjenje tih sredstava. Radi osiguranja zaštite financijskih interesa Unije u skladu s člankom 325. UFEU-a, države članice dužne su poduzeti potrebne mjere kako bi zajamčile djelotvorno i potpuno obračunavanje i ubiranje PDV-a na svojim područjima⁴⁹.

67. Iz toga slijedi da bi se primjena nacionalne prakse koja se razmatra u glavnom postupku očito protivila svrsi i temeljnim načelima zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog Direktivom 2006/112/EZ te bi mogla narušiti njegovu djelotvornost i time ugroziti financijske interese Unije.

68. Iako države članice mogu slobodno izabrati primjenjive metode raspodjele ulaznog PDV-a, članak 288. UFEU-a nalaže im da ipak moraju osigurati da opseg prava na odbitak odgovara opsegu koji zahtijeva Direktiva 2006/112/EZ. U tom pogledu nemaju nikakvo diskrecijsko pravo⁵⁰.

44 Presuda od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 34. i 37. Sud je utvrdio da države članice u tom pogledu imaju pravo primijeniti, prema potrebi, investicijsku formulu ili transakcijsku formulu ili *bilo koju drugu prikladnu formulu* a da se pritom ne moraju ograničiti samo na jednu od tih metoda (točka 38. te presude).

45 Vidjeti u tom pogledu presudu od 12. srpnja 1988., *Direct Cosmetics i Laughtons Photographs*, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, t. 23. Vidjeti također presudu od 6. svibnja 2010., *Komisija/Francuska*, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 40.

46 Vidjeti u tom pogledu presudu od 6. rujna 2012., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 35.

47 Odluka Vijeća 2007/436/EZ, Euratom od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL 2007., L 163, str. 17.)

48 Primjerice, godine 2014., što je jedna od poreznih godina u pogledu kojih Udruženje lokalnih samouprava zahtijeva da mu se prizna puno pravo na odbitak, sredstva ostvarena PDV-om činila su 13,2 % ukupnog proračuna Unije. Vidjeti Višegodišnji financijski okvir 2014. – 2020. i proračun Unije za 2014., str. 24.

49 Vidjeti u tom pogledu presudu od 5. lipnja 2018., *Kolev i dr.*, C-612/15, EU:C:2018:392, t. 51. i 52. Ako Poljska želi zadržati povoljniji tretman poreznih obveznika kao što je Udruženje lokalnih samouprava, ona može – poštujući odredbe Ugovora koje se odnose na državne potpore – predvidjeti subvencije, financirane iz njezinih vlastitih sredstava, a ne omogućiti izuzeće od ulaznog PDV-a na trošak proračuna Unije.

50 Vidjeti po analogiji presudu od 5. prosinca 2017., *M. A. S. i M. B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, t. 38. i navedenu sudsku praksu.

69. U takvim okolnostima, za ispunjenje tih obveza ponajprije je nacionalni zakonodavac dužan poduzeti potrebne mjere⁵¹.

70. Iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje vidim da je poljski zakonodavac Zakon o PDV-u izmijenio s učinkom od 1. siječnja 2016. te je tom izmjenom ukinuta upravna praksa priznavanja poreznim obveznicima punog prava na odbitak ulaznog PDV-a koji plaćaju na isporuke kojima se nerazdvojivo koriste i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti⁵².

71. Međutim, postupak pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na razdoblje između 2013. i 2015. Na tom je sudu stoga da puni učinak Direktive 2006/112/EZ osigura i u pogledu tog razdoblja tako da primjenjivo zakonodavstvo u najvećoj mogućoj mjeri tumači u skladu s člankom 168. točkom (a) te direktive, kako ga tumači Sud, ili da ga, prema potrebi, ne primijeni⁵³. Ako metode tumačenja koje nacionalno pravo u tom kontekstu priznaje omogućuju tumačenje odredbe domaćeg prava na način da se izbjegne sukob s drugim pravilom domaćeg prava ili ograničavanje opsega te odredbe u tu svrhu tako da se primjenjuje samo u mjeri u kojoj je sukladna odnosnom pravilu, nacionalni sud mora primijeniti te metode kako bi ostvario rezultat koji direktiva nalaže⁵⁴. Naravno, te obveze ne trebaju zahtijevati od suda koji je uputio zahtjev da primjenjive nacionalne odredbe tumači *contra legem*⁵⁵.

72. Sud je u vezi s tim ujedno presudio da zahtjev usklađenog tumačenja uključuje obvezu za nacionalne sudove da, prema potrebi, izmijene ustaljenu sudsku praksu ako se ona temelji na tumačenju nacionalnog prava koje nije spojivo s ciljevima direktive. Slijedom toga, nacionalni sud ne može valjano smatrati da nije u mogućnosti protumačiti nacionalnu odredbu u skladu s pravom Unije samo zbog činjenice da se ta odredba ustaljeno tumačila na način koji nije spojiv s tim pravom⁵⁶.

73. Zaključujem da Direktivu 2006/112/EZ načelno treba tumačiti na način da nacionalnom sudu nameće obvezu da u postupku koji se odnosi na poreznog obveznika kao što je Udruženje lokalnih samouprava svoje nacionalno pravo u najvećoj mogućoj mjeri tumači na način koji osigurava da se odbiti može samo udio ulaznog PDV-a koji objektivno odražava mjeru u kojoj su ulazni izdaci korišteni u svrhu gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika.

Izuzeće na temelju općih načela i temeljnih prava

74. Budući da se predmet pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi na provedbu, osobito, članka 168. Direktive 2006/112/EZ te time i na primjenu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima⁵⁷, sud koji je uputio zahtjev također mora osigurati poštovanje temeljnih prava koje Povelja jamči poreznim obveznicima u glavnom postupku. Obveza jamčenja učinkovite naplate vlastitih sredstava Unije ne smije biti u suprotnosti s poštovanjem tih prava⁵⁸.

51 Vidjeti u tom pogledu presudu od 5. lipnja 2018., Kolev i dr., C-612/15, EU:C:2018:392, t. 64.

52 Vidjeti točku 11. ovog mišljenja.

53 Vidjeti u tom pogledu presudu od 8. rujna 2015., Taricco i dr., C-105/14, EU:C:2015:555, t. 49.

54 Presuda od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr., C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 116.

55 Presuda od 11. rujna 2018., IR, C-68/17, EU:C:2018:696, t. 63.

56 Vidjeti u tom pogledu presudu od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 33. i 34. i navedenu sudsku praksu. Vidjeti također presudu od 17. travnja 2018., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, t. 72. i 73.

57 SL 2010., C 83, str. 389. (u daljnjem tekstu: Povelja)

58 Vidjeti u tom pogledu presudu od 5. lipnja 2018., Kolev i dr., C-612/15, EU:C:2018:392, t. 68. i navedenu sudsku praksu.

75. Drugim riječima, granicu načela da nacionalno pravo treba tumačiti u skladu s pravom Unije čine slučajevi u kojima bi njegova primjena na činjenice iz glavnog postupka dovela do povrede temeljnih prava zajamčenih Poveljom ili općim načelima prava Unije⁵⁹. Važno je napomenuti da je Sud presudio da nacionalni sud nema obvezu primjene tog tumačenja ako je uvjeren da bi ono dovelo do povrede tih prava ili načela, čak i ako bi poštovanje te obveze omogućilo ispravljanje nacionalne situacije koja je neusklađena s pravom Unije⁶⁰.

76. U nastavku ću stoga razmatrati bi li obveza primjene tog tumačenja u glavnom postupku mogla dovesti do povrede temeljnog prava ili općeg načela prava Unije. U tu ću svrhu prvo odrediti relevantna temeljna prava ili opća načela te potom ispitati posljedice primjene tumačenja prava Unije koje sam gore opisala na činjenice iz glavnog postupka.

77. Udruženje lokalnih samouprava tvrdi da iz poljskog prava, ali i iz prava Unije, proizlazi da se na njega ne smije primijeniti nijedna metoda izračuna koja bi utjecala na njegovo puno pravo na odbitak PDV-a, osim ako je takva metoda izričito predviđena zakonom.

78. Spremna sam prihvatiti tvrdnju da načelo prema kojem oporezivanje nije moguće ako nije predviđeno zakonom (drugim riječima, načelo porezne zakonitosti: *nullum tributum sine lege*) doista jest dio pravnog poretka Unije. To je načelo u kontekstu poreznog prava moguće smatrati izrazom slobode poduzetništva, temeljnog prava na vlasništvo i općeg načela pravne sigurnosti.

79. Unatoč tomu, smatram da Udruženje lokalnih samouprava ne može uspjeti u glavnom postupku pozivajući se na pravo Unije u prilog svojem punom pravu na odbitak ulaznog PDV-a koji je platilo na isporuke kojima se nerazdvojivo koristilo i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti. Kako ću to pokazati u nastavku, načelo porezne zakonitosti u smislu prava Unije odnosi se na pravo države članice da propiše poreze, dok se predmet iz glavnog postupka tiče tek metode izračunavanja dugovanog poreza.

80. Započet ću analizom područja primjene načela porezne zakonitosti u smislu prava Unije. To ću, u skladu s člankom 6. stavkom 3. UEU-a⁶¹ i člankom 52. stavkom 3. Povelje⁶², prvo učiniti u svjetlu EKLJP-a, a potom u svjetlu ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama.

59 Nedavna sudska praksa pruža nekoliko primjera u kojima je Sud smatrao da zaštita temeljnih prava možda treba imati prednost u odnosu na djelotvornost Unije. Vidjeti u tom pogledu presude od 16. veljače 2017., C. K. i dr., C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 (zabrana nečovječnog ili ponižavajućeg postupanja u kontekstu Uredbe (EU) br. 604/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o utvrđivanju kriterija i mehanizama za određivanje države članice odgovorne za razmatranje zahtjeva za međunarodnu zaštitu koji je u jednoj od država članica podnio državljanin treće zemlje ili osoba bez državljanstva (SL 2013., L 180, str. 31.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 15., str. 108. i ispravak SL 2017., L 49, str. 50.)); od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936 (načelo *nulla poena sine lege* u kontekstu članka 325. UFEU-a) i od 25. srpnja 2018., Minister for Justice and Equality (Nedostaci u pravosudnom sustavu), C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 (pravo na djelotvoran pravni lijek u kontekstu Okvirne odluke Vijeća 2002/584/PUP od 13. lipnja 2002. o Europskom uhidbenom nalogu i postupcima predaje između država članica (SL 2002., L 190, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 3., str. 83. i ispravak SL 2013., L 222, str. 14.).

60 Vidjeti u tom pogledu presude od 7. siječnja 2004., X, C-60/02, EU:C:2004:10, t. 61. i 63. i od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 61.

61 Tim je člankom predviđeno da „[t]emeljna prava, kako su zajamčena Europskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda [potpisanom u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP)] i kako proizlaze iz ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama, čine opća načela prava Unije”.

62 Prema toj odredbi Povelje, „[u] onoj mjeri u kojoj [...] Povelja sadrži prava koja odgovaraju pravima zajamčenima [EKLJP-om], značenje i opseg primjene tih prava jednaki su onima iz spomenute Konvencije”, što ne sprečava Uniju da „pruži širu zaštitu”. Stoga je pri određivanju tog minimalnog standarda zaštite zajamčene Poveljom potrebno primijeniti kriterije koje je ESLJP razvio tumačeći odgovarajuće odredbe EKLJP-a (presuda od 28. veljače 2013., preispitivanje presude Arango Jaramillo i dr./EIB, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, t. 28.).

Analiza u svjetlu EKLJP-a

81. Europski sud za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) načelo porezne zakonitosti uspostavio je u kontekstu članka 1. Protokola br. 1⁶³. Taj članak predviđa da se „[n]itko [...] ne smije lišiti svoga vlasništva, osim u javnom interesu, i to samo uz uvjete predviđene zakonom i općim načelima međunarodnoga prava”, ali da to „ni na koji način ne umanjuje pravo države da primijeni zakone koje smatra potrebnima da bi uredila upotrebu vlasništva u skladu s općim interesom ili za osiguranje plaćanja poreza ili drugih doprinosa ili kazni”.

82. ESLJP je osobito utvrdio da porezi ograničavaju mirno uživanje vlasništva te da su stoga obuhvaćeni područjem primjene članka 1. Protokola br. 1⁶⁴. Priznao je da države ugovornice imaju „široku diskrecijsku ovlast” u poreznim pitanjima⁶⁵ te da im treba „pružiti više uvažavanja i slobode kada svoje porezne funkcije izvršavaju u skladu s testom zakonitosti”⁶⁶. Dalje je utvrdio da je taj test ograničen na provjeru je li porez „u skladu s domaćim zakonom te je li sam taj zakon dovoljno kvalitetan da tužitelj na temelju njega može predvidjeti posljedice svojeg ponašanja”, za što „primjenjive odredbe domaćeg zakona moraju biti *dovoljno pristupačne, precizne i predvidljive*”⁶⁷.

83. Pojam „zakon” u smislu članka 1. Protokola br. 1 upućuje na taj isti pojam sadržan u drugim dijelovima EKLJP-a⁶⁸. On stoga ima autonoman, širok opseg koji nije ograničen na akte zakonodavca. On uključuje ustave, zakone u strogom smislu, sekundarno zakonodavstvo i međunarodne ugovore kojih je država ugovornica stranka⁶⁹.

84. Važno je naglasiti da treba smatrati da je pojmom „zakon” u smislu članka 1. Protokola br. 1 obuhvaćena i sudska praksa⁷⁰. Stoga „jasna, dosljedna i javno dostupna sudska praksa može biti dovoljna osnova za ‚zakonito’ ograničavanje prava zajamčenih Konvencijom, pod uvjetom da se ta sudska praksa temelji na razumnom tumačenju primarnog zakonodavstva”⁷¹.

85. Naposljetku, ESLJP je priznao da je postizanje apsolutne preciznosti pri oblikovanju zakona *objektivno nemoguće*, osobito u području oporezivanja. Mnogi zakoni stoga su neizbježno *općenito* formulirani te njihovo tumačenje i primjenu treba utvrditi kroz praksu⁷².

86. Iz toga proizlazi da načelo zakonitosti predviđeno člankom 1. Protokola br. 1 implicira da *bitni elementi* poreza moraju biti predviđeni zakonom ili u sudskoj praksi, pri čemu taj zahtjev ne vrijedi u pogledu određenih drugih, sekundarnih elemenata koji definiraju opseg porezne obveze.

63 Protokol br. 1 uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisan u Parizu 20. ožujka 1952. (u daljnjem tekstu: Protokol br. 1)

64 Presuda ESLJP-a od 9. srpnja 2002., Orion Břeclav s.r.o. protiv Češke Republike, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, str. 7.

65 Presuda ESLJP-a od 29. siječnja 2003., Masa Invest Group protiv Ukrajine, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, str. 12.

66 Presuda ESLJP-a od 14. svibnja 2013., N. K. M. protiv Mađarske, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, t. 50.

67 Presuda ESLJP-a od 20. rujna 2011., OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos protiv Rusije, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, t. 559. (moje isticanje)

68 Presuda ESLJP-a od 14. listopada 2010., Ščokin protiv Ukrajine, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, t. 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M. i Vilfan, A., Vijeće Europe – Glavna uprava za ljudska prava i pravna pitanja, „*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles*”, Précis sur les droits de l’homme n° 10, rujan 2007., str. 13. (javno dostupno na adresi: <https://rm.coe.int/168007ff64>)

70 Presuda ESLJP-a od 9. studenoga 1999., Špaček protiv Češke Republike, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, t. 54.

71 Presuda ESLJP-a od 25. srpnja 2013., Hodorkovski i Lebedjev protiv Rusije, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, t. 881. do 885.

72 Presuda ESLJP-a od 29. siječnja 2003., Masa Invest Group protiv Ukrajine, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, t. 12. i 13.

Analiza u svjetlu ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama

87. Čini se da je načelo porezne zakonitosti priznato u većini država članica. U nekima je dio dugotrajne ustavne tradicije⁷³. U većini je izričito predviđeno u aktu ustavnog značaja, dok u nekima proizlazi iz ustavnog načela vladavine prava⁷⁴.

88. U pravilu, to je načelo u ustavima država članica prilično općenito formulirano⁷⁵, što ustavnim i redovnim sudovima ostavlja zadaću njegova tumačenja. Međutim, u nekima su precizirani elementi koji se moraju definirati zakonom. To je osobito slučaj u Francuskoj⁷⁶, Grčkoj⁷⁷, Portugalu⁷⁸ i Poljskoj⁷⁹.

89. Detaljna analiza zakonodavstva i sudske prakse uzorka od 11 država članica⁸⁰ pokazuje da je njihovim ustavnim tradicijama zajedničko to da zahtijevaju da *svi bitni elementi* svojstveni porezu budu predviđeni zakonom. U osam od tih 11 država sljedeći se elementi smatraju bitnima: definicija poreznog obveznika, događaj na kojem se temelji oporezivanje, osnovica za razrezivanje poreza, porezna stopa i postupovna jamstva koja uživaju porezni obveznici⁸¹.

90. Samo neke države članice bitnima smatraju određene dodatne elemente. Ti dodatni elementi uključuju naznaku primatelja poreznog prihoda (Estonija), postupke plaćanja (Poljska i Estonija), rokove dospijeca poreza (Estonija), pravila o odobravanju poreznih olakšica i otpusta, zajedno s kategorijama poreznih obveznika izuzetih od oporezivanja (Poljska i Grčka) i postupcima plaćanja i naplate poreza te definicijom kazni i sankcija (Portugal).

91. Nadalje, čini se da je u tim državama članicama općeprihvaćeno da zakon, iako *njime objektivno nije moguće definirati sva pravila o porezu*, ipak mora omogućiti poreznom obvezniku da *unaprijed zna i izračuna* iznos poreza koji treba platiti.

92. Primjerice, iako njemački ustavni poredak zahtijeva, kako se čini, da porezni propisi omogućе poreznom obvezniku izračunavanje poreza koji duguje, detaljna pravila koja bi omogućila da se porezna obveza izračuna s aritmetičkom preciznošću nisu potrebna. Dovoljno je da propisi poreznom obvezniku omogućuju da predvidi razmjer poreznog opterećenja i da na temelju toga prilagodi svoje ponašanje. Slično tomu, čini se da načelo zakonitosti u Portugalu ne nameće strogi zahtjev da se primjenjivim propisima poreznom obvezniku pruže elementi potrebni da izračuna točan iznosa poreza koji duguje, bez najmanje pogreške. Međutim, potrebno je da se porezno opterećenje može – s obzirom na bitne elemente predviđene zakonom – kvantificirati te do određene mjere predvidjeti i izračunati. Čini se da se metoda izračunavanja prihoda u svrhu njegova oporezivanja ni u Grčkoj ne smatra jednim od bitnih elemenata poreza.

73 To je slučaj, među ostalim, u Ujedinjenoj Kraljevini, gdje je to načelo prvi put utvrđeno u Bill of Rights iz 1689. (još uvijek u primjeni), u Francuskoj, gdje proizlazi iz Declaration des droits de l'homme et du citoyen od 26. kolovoza 1789. (*idem*) i u Poljskoj, gdje je utvrđeno u Artykuły henrykowskie iz 1573., koji je bio na snazi do 24. listopada 1795.

74 Čini se da je to slučaj u Austriji i Njemačkoj.

75 Čini se da je to slučaj osobito u Belgiji (članak 170. stavak 1. belgijskog ustava), Cipru (članak 24. stavak 2. ciparskog ustava), Estoniji (članak 113. estonskog ustava), Finskoj (članak 81. stavak 1. finskog ustava), Italiji (članak 23. talijanskog ustava), Irskoj (članci 22.2.1. do 22.2.6. irskog ustava), Nizozemskoj (članak 104. nizozemskog ustava), Češkoj Republici (članak 11. stavak 5. češke povelje o temeljnim pravima), Litvi (članak 127. stavak 3. litavskog ustava), Luksemburgu (članak 99. luksemburškog ustava), Rumunjskoj (članak 56. stavak 3. i članak 139. stavak 1. rumunjskog ustava), Slovačkoj (članak 59. stavak 2. slovačkog ustava) i Švedskoj (članak 4. u odjeljku 1. Regeringsformena, koji – zajedno s trima drugim aktima – čini švedski ustav).

76 Članak 14. Declaration des droits de l'homme et du citoyen od 26. kolovoza 1789. zahtijeva da zakonom budu predviđeni sljedeći elementi: osnovica za razrezivanje poreza, porezna stopa i postupci ubiranja poreza svih vrsta.

77 Stavci 1. i 4. članka 78. grčkog ustava zahtijevaju da zakonom budu predviđeni sljedeći elementi: definicija poreznog obveznika, vrsta prihoda, imovine, izdataka ili transakcija koje se oporezuje, porezna stopa, izuzeća i odbici poreza.

78 Članak 103. stavak 2. portugalskog ustava zahtijeva da zakonom budu predviđeni sljedeći elementi: osnovica za razrezivanje poreza, porezna stopa, porezne pogodnosti i jamstva za porezne obveznike.

79 Vidjeti članak 217. poljskog ustava, naveden u točki 6. ovog mišljenja.

80 To jest: Bugarske, Češke Republike, Estonije, Francuske, Njemačke, Grčke, Nizozemske, Poljske, Portugala, Švedske i Ujedinjene Kraljevine

81 Čini se da je uređenje u EKLJP-u vrlo slično u tom pogledu (vidjeti točke 85. i 86. ovog mišljenja).

93. Što se tiče pitanja što je „zakon”, čini se da je u tim državama članicama općeprihvaćeno da se porez načelno mora definirati u pravno obvezujućem aktu opće primjene koji je usvojio zakonodavac te koji je propisno objavljen. Ipak, u nekoliko država članica i samo zakonodavstvo mora biti dopunjeno sekundarnim instrumentima koje izvršna vlast usvaja u okviru ovlasti koje su joj izričito dodijeljene⁸² ili u okviru svoje opće nadležnosti⁸³. U nekoliko drugih država članica čini se da određene posebne elemente, najčešće tehničke naravi, određuju nadležna tijela u neobvezujućim poreznim odlukama ili preporukama⁸⁴.

94. Čini se da je još jedna značajka zajednička tim 11 država članica ona koja se odnosi na zahtjev *preciznosti, jasnoće i predvidljivosti* poreznog zakonodavstva⁸⁵. U tom smislu moguće je postojanje zabrane da se porezno zakonodavstvo primjenjuje po analogiji i, u slučaju sumnje, može se zahtijevati da se ono tumači u korist poreznog obveznika⁸⁶.

95. U nekoliko država članica koje sam proučavala, primjerice u Poljskoj, čini se da ne postoje nikakva posebna pravila o raspodjeli ulaznog PDV-a koji plaćaju porezni obveznici koji obavljaju i neoporezive i oporezive aktivnosti⁸⁷.

96. U Nizozemskoj⁸⁸, Švedskoj⁸⁹ i Ujedinjenoj Kraljevini nepostojanje takvih propisa nadoknađeno je sekundarnim aktima nadležnih poreznih tijela. Čini se da porezni obveznici u tim trima državama članicama imaju opću obvezu izabrati i primijeniti prikladnu metodu raspodjele, podložno provjeri nadležnih tijela.

97. Tako je, primjerice, u Ujedinjenoj Kraljevini Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Središnja porezna uprava u Ujedinjenoj Kraljevini) na temelju članka 26. stavka 3. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o PDV-u) usvojio zakonske instrumente s primjerima kriterija i metoda za raspodjelu⁹⁰. Nadalje, to tijelo, u skladu s člankom 102.ZA stavkom 1. tog zakona, može odobriti metodu koju predloži porezni obveznik ili ga može uputiti na drugu prikladniju metodu.

98. Čini mi se da praksa sudova u toj državi članici potvrđuje da, u slučaju nepostojanja bilo kakvih obvezujućih kriterija ili metode, izbor metode kojom će se osigurati poštena i razumna raspodjela ulaznog poreza obavlja porezni obveznik te ovisi o njegovim konkretnim okolnostima. Također se čini da je prihvaćeno da bi puno pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog na transakcije korištene nerazdvojivo i u svrhu negospodarskih i u svrhu gospodarskih aktivnosti činilo povredu načela porezne neutralnosti.

99. U Njemačkoj se za pravila namijenjena prijenosu članaka 173. i 174. Direktive 2006/112/EZ u njemački pravni poredak čini se smatra da se po analogiji primjenjuju kako bi se odredio udio ulaznog PDV-a za odbitak plaćenog na transakcije korištene nerazdvojivo i u svrhu negospodarskih i u svrhu gospodarskih aktivnosti.

82 Čini se da je to slučaj u Češkoj Republici, Estoniji, Njemačkoj, Grčkoj, Poljskoj i Ujedinjenoj Kraljevini.

83 Čini se da je to slučaj u Francuskoj.

84 Čini se da je to slučaj u Nizozemskoj i Švedskoj.

85 Ističem da sličan zahtjev proizlazi i iz sudske prakse ESLJP-a koja se razmatrala ranije u ovom mišljenju (vidjeti točku 82. *supra*).

86 Čini se da je to slučaj u Bugarskoj (prije 1. siječnja 2017.), Češkoj Republici, Grčkoj (od 2000.), Nizozemskoj, Njemačkoj, Švedskoj i Ujedinjenoj Kraljevini.

87 Osim u Poljskoj, čini se da je to slučaj i u Bugarskoj, Češkoj Republici, Grčkoj i Švedskoj.

88 U Nizozemskoj, primjerice, relevantna odluka Staatssecretarissen van Financiën (ministar financija) o odbitku PDV-a kao moguće kriterije za izračunavanje udjela ulaznog PDV-a za odbitak predviđa četvorne metre, kubične metre, relevantan prihod ili troškove.

89 Vidjeti, u Švedskoj, neobvezujuće upute porezne uprave br. 131 446423-15/111 od 25. kolovoza 2015. i br. 202 377677-17/111 od 19. prosinca 2017.

90 Vidjeti VAT Notice 700 od 17. prosinca 2014. (vodič o pravilima i postupcima u vezi s PDV-om), članak 32. stavak 5.

100. Zanimljivo je da se u Češkoj Republici Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) pozvao na presudu Suda u predmetu Český rozhlas⁹¹ kao i na mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u tom predmetu⁹² kako bi odbio žaliteljjev argument da je imao puno pravo na odbitak jer primjenjivo zakonodavstvo nije predviđalo nikakvu metodu raspodjele ulaznog PDV-a. Čini se da je Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) smatrao da je žalitelj morao sam izabrati najprikladniju metodu i izračunati udio ulaznog PDV-a za odbitak⁹³.

101. Iz proučenog reprezentativnog uzorka čini se da ustavne tradicije zajedničke državama članicama kao i sudska praksa ESLJP-a o članku 1. Protokola br. 1 zahtijevaju da bitni elementi poreza budu predviđeni zakonom na dovoljno jasan, precizan i predvidljiv način, ali ne propisuju obvezu iscrpnog uređivanja svakog detalja.

102. Osim elemenata razmatranih u točkama 96. do 100. ovog mišljenja, nisam upoznata ni s jednom mjerom ili odlukom u preostalim državama članicama koja uređuje metodu raspodjele udjela ulaznog PDV-a za odbitak plaćenog na isporuke korištene nerazdvojivo i u svrhu negospodarskih i u svrhu gospodarskih aktivnosti ili koja zabranjuje da se pravo na odbitak takvog poreza ograniči kada domaći porezni propisi ne predviđaju nikakvu metodu ili kriterije za izračunavanje iznosa dugovanog poreza. Promatrana iz te perspektive, čini se da upravna praksa opisana u odluci kojom je upućeno prethodno pitanje iskače kao iznimka.

Analiza u svjetlu Povelje i općih načela prava Unije

103. Članak 16. Povelje priznaje slobodu poduzetništva „u skladu s pravom Unije te nacionalnim zakonodavstvima i praksom”. U skladu s člankom 17. stavkom 1. Povelje, „[s]vatko ima pravo na vlasništvo nad svojom na zakonit način stečenom imovinom, koristiti je, njome raspolagati i ostaviti je u nasljedstvo”. U toj je odredbi dalje navedeno da „[v]lasništvo nikome ne može biti oduzeto, osim u javnom interesu u slučajevima i pod uvjetima koje propisuje zakon, ako se pravodobno isplati pravična naknada za gubitak vlasništva” te da „[u]živanje prava vlasništva može biti uređeno zakonom u mjeri u kojoj je to potrebno radi općeg interesa”.

104. Pravo na vlasništvo bespredmetno je ako je moguće smatrati da se obveza poreznog obveznika sastoji samo od toga da javnom proračunu preda *izlazni PDV* koji je od svojih klijenata ubrao u ime države. Međutim, odredbe Povelje namijenjene zaštiti tog prava relevantne su za opseg prava na odbitak *ulaznog PDV-a*⁹⁴.

105. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na vlasništvo i sloboda obavljanja gospodarske djelatnosti nisu apsolutni. Njihovo ostvarenje može biti predmet ograničenja koja se mogu opravdati ciljevima od općeg interesa, pod uvjetom da ta ograničenja doista odgovaraju tim ciljevima i ne predstavljaju, u odnosu na zadani cilj, nerazmjernan i nedopustiv zahvat koji bi mogao ugroziti samu bit tako zajamčenih prava. Što se tiče, konkretnije, slobode obavljanja gospodarske djelatnosti, Sud je presudio – uzimajući u obzir tekst članka 16. Povelje, koji se razlikuje od teksta ostalih temeljnih sloboda utvrđenih u glavi II., ali je sličan tekstu određenih odredbi glave IV. Povelje – da ta sloboda može biti podvrgnuta nizu zahvata javne vlasti kojima se u općem interesu može ograničiti obavljanje gospodarske djelatnosti⁹⁵.

91 Presuda od 22. lipnja 2016., C-11/15, EU:C:2016:470

92 Mišljenje u predmetu Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181

93 Presuda od 30. kolovoza 2016., br. 5 Afs 124/2014-178

94 Vidjeti točku 39. ovog mišljenja.

95 Presuda od 28. studenoga 2013., Vijeće/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, C-348/12 P, EU:C:2013:776, t. 121. do 123.

106. U predmetnom je kontekstu relevantno i načelo pravne sigurnosti. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, to načelo zahtijeva da su pravna pravila *jasna i precizna i da je njihova primjena predvidljiva*, osobito ako mogu negativno utjecati na pojedince i poduzetnike⁹⁶. Osim toga, načelo pravne sigurnosti još se strože primjenjuje u pogledu pravila koja mogu izazvati financijske posljedice, kako bi zainteresirane osobe mogle *točno znati opseg obveza* koje im takva pravila nameću⁹⁷. Naposljetku, načelu pravne sigurnosti, osim u iznimnim okolnostima koje opravdava cilj u općem interesu, protivi se to da nacionalni zakonodavac odredi da će mjera obuhvaćena područjem primjene prava Unije stupiti na snagu prije svoje objave (zabrana retroaktivnosti)⁹⁸.

Međuzaključak o značenju načela porezne zakonitosti

107. Ovdje naglašavam da određivanje standarda zaštite iz prava Unije s obzirom na ustavne tradicije zajedničke državama članicama i Povelju nije precizna znanost.

108. Odgovor na pitanje je li određeni porez u skladu sa standardom zaštite koji proizlazi iz tako protumačenog načela porezne zakonitosti moguće je dati samo s obzirom na okolnosti pojedinog slučaja, pri čemu se kao referentna točka mora uzeti položaj poreznog obveznika u dotičnom pravnom poretku *kao cjelini*. Prema mojem mišljenju, Sud se stoga treba oduprijeti kušnji da u svojoj presudi odredi iscrpan popis elemenata kojima se definira porez koje se *mora* predvidjeti zakonom.

109. Istodobno priznajem da je potrebno odrediti određene zajedničke parametre poštovanja tog načela. Koliko sam uspjela utvrditi, standard zaštite u kontekstu oporezivanja neznatno se razlikuje između prethodno razmotrenih država članica. Smatram da te razlike u potrebnoj razini cjelovitosti ili preciznosti samo odražavaju činjenicu da se različite države članice koriste različitim sredstvima kako bi došle do *istog rezultata*. Nema razloga vjerovati da je situacija drukčija u ostalim državama članicama.

110. Smatram, općenito govoreći, da sve bitne elemente koji definiraju materijalne značajke poreza treba nedvosmisleno predvidjeti u primjenjivim odredbama. U predmetnom kontekstu to su elementi koji izravno ili neizravno utječu na opseg obveze poreznog obveznika u pogledu podmirenja ulaznog PDV-a. Porez o kojem je riječ u zakonu je uređen na odgovarajući način ako primjenjiva pravila u cjelini omogućuju poreznom obvezniku da predvidi i izračuna iznos dugovanog poreza i odredi trenutak njegova dospijanja.

111. S druge strane, ne slažem se s tvrdnjom da puko nepostojanje u primjenjivim odredbama sporednog elementa koji ne može imati takav utjecaj *samo po sebi* čini povredu načela porezne zakonitosti.

112. Tako, primjerice, nepostojanje metode izračunavanja iznosa dugovanog poreza *samo po sebi* nema štetan utjecaj na prava poreznog obveznika ako ostale primjenjive odredbe sadržavaju potrebne parametre na temelju kojih taj porezni obveznik može predvidjeti i odrediti taj iznos⁹⁹. U tom istom smislu, ako određena situacija nije iscrpno uređena, puka činjenica da porezni obveznik mora izabrati jedan od nekoliko mogućih načina ponašanja koje mu država članica dopušta sama po sebi nema štetan utjecaj na njegova prava, osim ako povećava opseg njegove porezne obveze.

⁹⁶ Presuda od 10. rujna 2009., Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, t. 46.

⁹⁷ Presuda od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 47.

⁹⁸ Presuda od 26. travnja 2005., „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, t. 33.

⁹⁹ Isto bi se moglo reći, *a priori*, za postupovne i tehničke zahtjeve. Međutim, s obzirom na to da to pitanje nije predmet ovog mišljenja, neću ga dalje razmatrati.

113. Nasuprot tomu, ako primjena novouvedenog zahtjeva ili formalnosti retroaktivno dovodi do povećanja poreznog opterećenja, to očito nije u skladu s gore opisanim standardom zaštite, neovisno o tome koliko je taj zahtjev ili formalnost sporedna ili nevažna. Međutim, to nije slučaj s člankom 168. Direktive 2006/112/EZ, koji – tumačen u svjetlu ustaljene sudske prakse Suda – nedvosmisleno definira opseg prava na odbitak ulaznog PDV-a¹⁰⁰.

114. Sve u svemu, koliko je to ovdje relevantno, smatram da sljedeće elemente treba smatrati dijelom zajedničkog *funkcionalnog* standarda zaštite: porez treba definirati u pravno obvezujućim pravilima koja su poreznom obvezniku unaprijed dostupna na dovoljno jasan, precizan i iscrpan način kako bi se predmetnom poreznom obvezniku omogućilo da na temelju tekstova i podataka koji su mu raspoloživi ili dostupni predvidi i odredi porez koji u danom trenutku duguje. S obzirom na to, ta pravila ne smiju retroaktivno propisivati ili povećavati porezno opterećenje.

115. Stoga zaključujem da taj standard osobito znači da nadležna porezna tijela, u nedostatku primjenjivih pravila o metodi za izračunavanje iznosa dugovanog poreza, trebaju predmetnom poreznom obvezniku dopustiti da primijeni metodu koju želi, pod uvjetom da ta metoda, uzimajući u obzir narav gospodarske aktivnosti koja se obavlja, može objektivno odraziti mjeru u kojoj su ulazni izdaci korišteni u svrhu gospodarske aktivnosti, da se temelji na objektivnim kriterijima i vjerodostojnim podacima te da nadležnom tijelu omogućuje provjeru točnosti njezine primjene.

Može li se Udruženje lokalnih samouprava pozivati na opće načelo porezne zakonitosti kako bi ostvarilo puno pravo na odbitak?

116. U skladu s gore navedenom sudskom praksom¹⁰¹, isključivo je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi dovodi li primjena prava Unije u glavnom postupku do povrede općih načela prava Unije. Unatoč tomu, Sud je u postupku povodom zahtjeva za prethodnu odluku samo nadležan za to da nacionalnom sudu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji bi mu mogli omogućiti da ocijeni pitanje sukladnosti¹⁰².

117. Imajući u vidu taj cilj, sada ću izložiti razne elemente koje bi sud koji je uputio zahtjev mogao smatrati relevantnima za svoju analizu posljedica primjene načela porezne zakonitosti – promatranog u svjetlu EKLJP-a, ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama i Povelje – na činjenice iz glavnog postupka.

Položaj Udruženja lokalnih samouprava prema poljskom pravu

118. Iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev i usmenih očitovanja jasno proizlazi da u relevantno vrijeme, to jest do 1. siječnja 2016., Zakon o PDV-u nije predviđao metodu ili kriterije na temelju kojih bi se izračunao udio ulaznog PDV-a za odbitak plaćenog na isporuke kojima se porezni obveznik nerazdvojivo koristio i u svrhu svojih gospodarskih i u svrhu svojih negospodarskih aktivnosti.

119. Svi sudionici rasprave složili su se da tekst članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u usko odražava članak 168. Direktive 2006/112/EZ. Osobito, prethodna odredba uključuje izraz „ako”, koji, kako se meni čini, jasno definira *opseg* prava na odbitak, tako što ga ograničava na ulazni PDV koji strogo odgovara isporukama korištenima u svrhu oporezivih aktivnosti. Nijedan element kojim Sud raspolaže ne upućuje na to da prvonavedenu odredbu treba tumačiti drukčije od potonje¹⁰³.

¹⁰⁰ Vidjeti točke 41., 48. i 55. ovog mišljenja.

¹⁰¹ Vidjeti sudsku praksu navedenu u točkama 74. i 75. ovog mišljenja.

¹⁰² Presuda od 1. srpnja 2014., Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, t. 126.

¹⁰³ Za tumačenje članka 168. Direktive 2006/112/EZ vidjeti točke 41., 48. i 55. ovog mišljenja.

120. U tom pogledu sljedeći elementi mogu biti relevantni:

121. *Kao prvo*, zastupnici Poljske i ravnatelja Porezne uprave na raspravi su potvrdili – pri čemu im Udruženje lokalnih samouprava nije proturječilo – da, načelno, opća obveza *obračunavanja* i prijave dugovanog poreza, kao i njegova plaćanja u propisanim rokovima, leži na poreznom obvezniku¹⁰⁴.

122. *Kao drugo*, sudionici su se u svojim usmenim očitovanjima složili da, prema poljskom pravu, porezni obveznici poput Udruženja lokalnih samouprava podliježu vrlo detaljnim pravilima o računovodstvu za potrebe nadzora proračuna i javnih financija, koja uključuju, među ostalim, obvezu evidentiranja svih transakcija, uključujući i one koje su relevantne u kontekstu PDV-a.

123. Zastupnik Udruženja lokalnih samouprava s tim u vezi naveo je da je određivanje iznosa ulaznog PDV-a koji se može odbiti vrlo složeno i teško ako zakonom nije predviđena metoda u tom pogledu, dok je zastupnik ravnatelja Porezne uprave inzistirao – pri čemu mu ostali sudionici nisu proturječili – na tome da javni subjekti poput Udruženja lokalnih samouprava imaju znatno bolju mogućnost provedbe potrebnih izračuna nego sama porezna tijela.

124. *Kao treće*, sudionici su u svojim usmenim očitovanjima potvrdili da porezni obveznik, kad god ima dvojbe u pogledu pravilnog tumačenja primjenjivih odredbi, ima pravo od tijelâ zatražiti donošenje poreznog rješenja kojim će ocijeniti njegovu konkretnu situaciju i odrediti kako pravilno primijeniti zakon¹⁰⁵. Zastupnik ravnatelja Porezne uprave potvrdio je da je, poput Udruženja lokalnih samouprava u glavnom postupku, i nekoliko drugih poreznih obveznika u usporedivoj situaciji primijenilo taj postupak i ishodilo takvo rješenje u pogledu udjela ulaznog PDV-a za odbitak.

125. *Kao četvrto*, zastupnik ravnatelja Porezne uprave na raspravi je objasnio da su porezni obveznici i prije 1. siječnja 2016. i nakon tog datuma mogli za raspodjelu PDV-a primijeniti metodu po svojem izboru. Navedeno je da je nadležno tijelo na taj izbor metode moglo prigovoriti samo ako ona nije bila prikladna u smislu da nije objektivno odražavala mjeru u kojoj su ulazni izdaci upotrijebljeni u svrhu transakcija poreznog obveznika koje daju pravo na odbitak. On je ujedno potvrdio da se pravo na odbitak nije moglo uskratiti samo zato što se tijelo nije slagalo s metodom koju je porezni obveznik primijenio. Zastupnik Udruženja lokalnih samouprava nije osporio nijedan od tih navoda.

126. Prema mojem shvaćanju, zajednički učinak gore navedenih odredbi i okolnosti jest taj da su u relevantno vrijeme svi bitni elementi PDV-a koji utječu na dugovani iznos PDV-a (*tributum*) bili predviđeni zakonom (*lex*) na način da su porezni obveznici, na temelju dokumenata i ostalih podataka kojima su raspolagali, mogli provesti potrebne izračune i prijaviti iznos dugovanog PDV-a.

127. S obzirom na taj kontekst, čini se da je stvarna metoda za izračun udjela ulaznog PDV-a za odbitak tek jedno od tehničkih rješenja koje porezni obveznik neizbježno mora primijeniti kako bi pravilno odredio opseg svojeg prava na odbitak, ako odluči ostvariti to pravo. Čini se da je nužnost odabira prikladne metode, koja se implicitno nametala u relevantno vrijeme, očita posljedica tog prava, a ne autonomna, dodatna obveza koja bi se morala izričito predvidjeti zakonom¹⁰⁶.

128. Imajući na umu mogućnost Udruženja lokalnih samouprava da ishodi pojedinačno porezno rješenje, ne čini se da mu je nepostojanje konkretne metode u primjenjivim odredbama onemogućilo ili pretjerano otežalo ostvarenje prava na odbitak niti da je rezultiralo nepremostivom nesigurnošću u pogledu opsega njegovih obveza prema državnoj blagajni.

104 Koliko shvaćam, ta obveza proizlazi iz članka 103. stavka 1. Zakona o PDV-u, kojim je, kako se čini, proveden članak 250. stavak 1. Direktive 2006/112/EZ.

105 Vidjeti bilješku 8. ovog mišljenja.

106 Vidjeti točku 112. ovog mišljenja.

129. Umjesto toga, iz očitovanja se čini da bi, s obzirom na širok raspon mogućih činjeničnih situacija, bilo optimistično i možda objektivno prezahtjevno od nacionalnog zakonodavca očekivati da iscrpno uredi sve tehničke aspekte ponašanja poreznog obveznika za potrebe oporezivanja¹⁰⁷. Taj je zaključak posve u skladu sa sudskom praksom ESLJP-a i situacijom u drugim državama članicama¹⁰⁸.

130. Stoga smatram da definicija poreza u zakonodavstvu koje se u relevantno vrijeme primjenjivalo na Udruženje lokalnih samouprava nije imala nikakvih praznina.

Zaključne napomene

131. Smatram da prethodna razmatranja pobijaju sve argumente Udruženja lokalnih samouprava. Ako ocjenjujemo situaciju prema standardu zaštite koji sam gore izložila¹⁰⁹, nije vjerojatno da će tumačenje primjenjivih pravila u skladu s Direktivom 2006/112/EZ, kako ih Sud dosljedno tumači, rezultirati ikakvom povredom temeljnog prava ili općeg načela prava Unije u glavnom postupku¹¹⁰.

132. Osobito, ne čini se da to tumačenje dovodi do ikakve pravne nesigurnosti ili retroaktivne primjene novih obveza koje nisu predviđene zakonom. Isto tako, budući da su u vrijeme nastanka činjenica svi bitni elementi poreza (*tributum*) bili predviđeni zakonom, čini se da to tumačenje ne dovodi do propisivanja, na temelju Direktive 2006/112/EZ, obveza koje nisu predviđene u nacionalnom pravnom poretku¹¹¹. Naposljetku, ne čini se da ono onemogućuje ili pretjerano otežava pravo na odbitak ulaznog PDV-a.

133. Zaključke koje sam donijela u točkama 75. i 115. ovog mišljenja ne dovodi u pitanje činjenica da nacionalna tijela i sudovi, kada – kao u predmetnom slučaju – Unijin pravni akt zahtijeva donošenje nacionalnih provedbenih mjera, mogu na temelju članka 53. Povelje primijeniti nacionalne standarde zaštite temeljnih prava i općih načela prava Unije¹¹².

134. Informacije kojima Sud raspolaže upućuju na to da – unatoč postojanju upravne prakse spomenute u prethodnom pitanju – između stajališta čije usvajanje predlažem Sudu u ovom predmetu i načela koja proizlaze iz članka 217. poljskog ustava ne postoji sukob.

135. Kako je to objasnio sud koji je uputio zahtjev, u svjetlu te odredbe, mjere koje se odnose na oporezivanje – uključujući pravila o određivanju poreznih obveznika i poreznih stopa kao i pravila o odobravanju poreznih oslobođenja i olakšica, zajedno s onima koja se tiču kategorija poreznih obveznika koji su oslobođeni oporezivanja – trebaju biti predviđene zakonom. Iz usmenih očitovanja zastupnikâ Poljske i ravnatelja Porezne uprave pred Sudom proizlazi da Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud, Poljska) tu odredbu dosljedno tumači na način da zahtijeva da zakonom budu predviđeni *bitni elementi* poreza koji utječu na opseg porezne obveze poreznog obveznika, a ne *svi elementi* tog poreza¹¹³.

136. Koliko shvaćam, čini se da ti zahtjevi nisu prepreka sudu koji je uputio zahtjev da nacionalno zakonodavstvo protumači u skladu s pravom Unije na gore opisan način.

107 Ovdje ističem da je zastupnik ravnatelja Porezne uprave inzistirao na tome da bi bilo objektivno nemoguće to učiniti, pri čemu mu ostali sudionici nisu proturječili.

108 Vidjeti točke 85. i 91. ovog mišljenja.

109 Vidjeti raspravu o načelu porezne zakonitosti u točkama 78. do 115. ovog mišljenja.

110 To jest, u skladu s parametrima o kojima se raspravljalo u točkama 35. do 60. ovog mišljenja.

111 Predmetnu situaciju moguće je usporediti s onom u predmetu Pfeiffer i dr. (presuda od 5. listopada 2004., C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 108.).

112 Vidjeti presudu od 26. veljače 2013., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, t. 60. Međutim, Sud je u tom predmetu utvrdio da nacionalni sud, upravo zato što su relevantna pravila u potpunosti usklađena na razini Unije, više nije smio primjenjivati viši standard zaštite temeljnih prava predviđen svojim nacionalnim ustavnim pravom.

113 Presuda Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud) od 16. lipnja 1998., U 9/97, t. 51. Rasprava je ujedno otkrila da taj sud još nije imao priliku razmatrati ustavnost nepostojanja metoda za raspodjelu ulaznog PDV-a.

137. Ako sud koji je uputio zahtjev ipak smatra da tako tumačeno nacionalno pravo ne zadovoljava standard zaštite zajamčen poljskim ustavom, on se ne može zadovoljiti time da Udruženju lokalnih samouprava jednostavno odobri puno pravo na odbitak ulaznog PDV-a na štetu općeg proračuna Unije te u suprotnosti s načelom jednakog postupanja¹¹⁴.

138. Ne prihvaćam da puka nedosljednost u nacionalnom standardu zaštite oslobađa nacionalni sud njegove glavne obveze davanja punog učinka pravu Unije. To osobito vrijedi ako bi oslobođenje od takve obveze rezultiralo pružanjem znatne nedopuštene gospodarske pogodnosti koju zakonodavac Unije nije namjeravao pružiti¹¹⁵. Umjesto toga, sud prilikom tumačenja nacionalnog zakonodavstva mora učiniti sve što može, s obzirom na sveobuhvatnu analizu nacionalnog pravnog poretka u cjelini, kako bi izabrao rješenje koje poštuje bitne značajke pravnog poretka Unije, to jest nadređenost, jedinstvo i djelotvornost prava Unije¹¹⁶.

139. S obzirom na navedena razmatranja, zaključujem, uz ono što sam navela u točkama 73. i 115. ovog mišljenja, da nacionalni sud može biti oslobođen obveze da tumači nacionalno pravo u skladu s pravom Unije samo ako bi to tumačenje dovelo do povrede načela da porez treba definirati u pravno obvezujućim pravilima koja su poreznim obveznicima unaprijed dostupna na dovoljno jasan, precizan i iscrpan način, kako bi se predmetnom poreznom obvezniku omogućilo da na temelju tekstova i podataka koji su mu raspoloživi ili dostupni predvidi i odredi porez koji u danom trenutku duguje. O tome bi se radilo ako bi ti propisi imali za posljedicu nesigurnost u pogledu iznosa dugovanog poreza ili ako bi doveli do retroaktivne naplate tog iznosa ili njegova povećanja.

Zaključak

140. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na pitanja koja je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska):

- Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da nacionalnom sudu nameće obvezu da u postupku koji se odnosi na poreznog obveznika kao što je Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Udruženje lokalnih samouprava) svoje nacionalno pravo u najvećoj mogućoj mjeri protumači na način koji osigurava da se odbiti može samo udio ulaznog PDV-a koji objektivno odražava mjeru u kojoj su ulazni izdaci korišteni u svrhu gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika.
- U nedostatku primjenjivih pravila o metodi za izračun iznosa dugovanog poreza, nadležna porezna tijela trebaju predmetnom poreznom obvezniku dopustiti da primijeni metodu koju želi, pod uvjetom da ta metoda, uzimajući u obzir narav gospodarske aktivnosti koja se obavlja, može objektivno odraziti mjeru u kojoj su ulazni izdaci korišteni u svrhu gospodarske aktivnosti, da se temelji na objektivnim kriterijima i vjerodostojnim podacima te da nadležnom tijelu omogućuje provjeru točnosti njezine primjene.
- Nacionalni sud može biti oslobođen obveze da tumači nacionalno pravo u skladu s pravom Unije samo ako bi to tumačenje dovelo do povrede načela da porez treba definirati u pravno obvezujućim pravilima koja su poreznim obveznicima unaprijed dostupna na dovoljno jasan, precizan i iscrpan način, kako bi se predmetnom poreznom obvezniku omogućilo da na temelju tekstova i podataka koji su mu raspoloživi ili dostupni predvidi i odredi porez koji u danom trenutku duguje. O tome bi se radilo ako bi ti propisi imali za posljedicu nesigurnost u pogledu iznosa dugovanog poreza ili ako bi doveli do retroaktivne naplate tog iznosa ili njegova povećanja.

¹¹⁴ Vidjeti točke 61., 64. i 65. ovog mišljenja.

¹¹⁵ Vidjeti točke 57. do 59. ovog mišljenja.

¹¹⁶ Presuda od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 47.