



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

2. svibnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Posebna odredba za mala poduzeća – Članci 282. do 292. – Izuzeće od PDV-a u korist malih poduzeća čiji je godišnji promet niži od određenog praga – Istodobna isporuka dviju nekretnina samo jednom transakcijom – Premašivanje godišnje granice prometa uzimajući u obzir kupoprodajnu cijenu jedne od dviju nekretnina – Obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost na ukupnu vrijednost transakcije”

U predmetu C-265/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva), odlukom od 11. travnja 2018., koju je Sud zaprimio 17. travnja 2018., u postupku

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

protiv

Akvilėe Jarmušienė,

uz sudjelovanje:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, E. Juhász (izvjestitelj) i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za litavsku vladu, R. Krasuckaitė i V. Vasiliauskienė, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

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

* Jezik postupka: litavski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 282. do 292. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državni porezni inspektorat u sklopu Ministarstva financija Republike Litve, u daljnjem tekstu: Državni porezni inspektorat) i Akvilėe Jarmuškienė, o odbijanju inspektorata da ju izuzme iz poreza na dodanu vrijednost (PDV) u okviru gospodarske transakcije koja uključuje isporuku kuće i zemljišta na kojem je ona izgrađena.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s uvodnom izjavom 49. Direktive o PDV-u, „[d]ržavama članicama treba dopustiti daljnju primjenu njihovih posebnih programa za mala poduzeća, u skladu sa zajedničkim odredbama i s ciljem daljnjeg usklađenja.”
- 4 Poglavlje 1., koje se odnosi na „[i]sporuku robe”, u glavi IV. te direktive naslovljenoj „Oporezive transakcije” sadržava članak 14. U stavku 1. tog članka određuje se da „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.
- 5 U odjeljku 2. naslovljenom „Izuzeća i progresivne olakšice” poglavlja 1. o „[p]osebno[o]j odredbi o malim poduzećima”, u glavi XII. navedene direktive naslovljenoj „Posebne odredbe”, nalaze se članci 282. do 292.
- 6 U skladu s člankom 282. te direktive, izuzeća i progresivne porezne olakšice propisane navedenim odjeljkom primjenjuju se na isporuku robe i usluga od strane malih poduzeća (u daljnjem tekstu: posebna odredba za mala poduzeća).
- 7 Članak 287. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[...]

11. Litva: 29 000 [eura];

[...]”

8 Člankom 288. te direktive propisuje se:

„Promet koji služi kao osnova za uporabu odredaba navedenih u ovom Odjeljku sastoji se od sljedećih iznosa, bez PDV-a:

1. vrijednost isporučene robe i usluga, ukoliko se one oporezuju;
2. vrijednost transakcija koje se izuzimaju, uz pravo na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi, u skladu s člancima 110. ili 111., člankom 125. stavkom 1., člankom 127. ili člankom 128. stavkom 1.;
3. vrijednost transakcija koje se izuzimaju u skladu s člancima od 146. do 149. i člancima 151., 152. ili 153.;
4. vrijednost transakcija nekretninama, financijskih transakcija iz točaka od (b) do (g) članka 135. stavka 1., te usluge osiguranja, osim ako su te transakcije pomoćne transakcije.

Međutim, otuđenje materijalnih ili nematerijalnih osnovnih sredstava poduzeća ne uzima se u obzir u svrhu izračunavanja prometa.”

9 Na temelju članka 1. Provedbene odluke Vijeća 2011/335/EU od 30. svibnja 2011. kojom se Republici Litvi odobrava primjena mjere odstupanja od članka 287. Direktive 2006/112 (SL 2011., L 150, str. 6.) „[o]dstupanjem od članka 287. [točke] 11. Direktive o [PDV-u], Republika Litva može izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti od 45 000 [eura], prema tečaju na dan njezina pristupanja Europskoj uniji”.

Litavsko pravo

10 Člankom 4. stavkom 1. točkom 1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymasa (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost), kako je izmijenjen Zakonom br. XI-1817 od 20. prosinca 2011. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje se:

„Isporuka robe znači:

1. prijenos robe na drugu osobu kada u skladu s uvjetima transakcije ta osoba ili treća strana stječe pravo raspolaganja robom kao njezin vlasnik [...]”.

11 Člankom 71. stavcima 1., 2. i 4. tog zakona određuje se:

„1. Obveza registracije PDV-a te obračunavanja i uplate PDV-a u državni proračun tereti porezne obveznike koji isporučuju robu na državnom području [...]. Osoba koja je obvezna registrirati se za PDV mora podnijeti prijavu za registraciju PDV-a.

2. Bez obzira na stavak 1., porezni obveznik Republike Litve nije obvezan podnijeti prijavu za registraciju PDV-a te obračunati i uplatiti PDV u državni proračun, na način kako je opisano u ovom zakonu, za isporučenu robu [...] i/ili pružene usluge na državnom području kad ukupni iznos naknade za isporučenu robu i pružene usluge na državnom području pri obavljanju gospodarske djelatnosti u zadnjih 12 mjeseci nije prešao iznos od 155 000 litasa. PDV će se početi računati od mjeseca kada se prijede ta granica. PDV se neće obračunati za isporučenu robu i pružene usluge kod kojih naknada nije prešla iznos od 155 000 litasa. [...]

[...]

4. Nepodnošenje prijave za registraciju PDV-a ne oslobađa poreznog obveznika od obveze obračunavanja PDV-a za robu koju je isporučio i/ili usluge koje je pružio.”

12 Člankom 92. stavkom 1. tog zakona propisuje se:

„Porezni obveznik koji je morao podnijeti prijavu za registraciju u svrhe PDV-a u skladu s člankom 71. [ovog] zakona [...], ali to nije učinio u skladu s postupkom iz ovog članka, mora obračunati i uplatiti u državni proračun PDV za robu i usluge za koje bi morao, u skladu s odredbama [ovog zakona], obračunati i platiti PDV kao porezni obveznik PDV-a. PDV koji se plaća za isporučenu robu i/ili pružene usluge izračunat će se prema sljedećoj formuli ([...] za isporučenu robu i pružene usluge kod kojih naknada nije prešla iznos od 155 000 litasa iz članka 71. stavka 2. ovog zakona PDV se neće obračunati, a u slučajevima u kojima je navedeni iznos prekoračen, PDV se mora obračunati za svu isporučenu robu i/ili sve pružene usluge za čiju je isporuku navedeni iznos prekoračen):

iznos plativog PDV-a = naknada * R / (100 % + R),

pri čemu R predstavlja stopu PDV-a (%) propisanu ovim zakonom za tu robu i/ili usluge; a * je znak množenja.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 13 Ugovorom o kupoprodaji od 10. veljače 2011. A. Jarmuškiėnė kupila je zajedno s drugom fizičkom osobom parcelu poljoprivrednog zemljišta. Dana 4. srpnja 2011. dobila je građevinsku dozvolu za tu nekretninu. Nakon toga su na kupljenoj parceli izgrađene kuća i dvije zgrade za seoski turizam.
- 14 Dana 28. prosinca 2012. A. Jarmuškiėnė i suvlasnik prodali su kuću i dio zemljišta za iznos od 450 000 litasa (oko 130 329 eura) (u daljnjem tekstu: predmetna transakcija). Od te kupoprodajne cijene A. Jarmuškiėnė dobila je 112 500 litasa (oko 32 437 eura) za dio zemljišta i 150 000 litasa (oko 43 443 eura) za dio kuće izgrađene na tom zemljištu.
- 15 Nakon nadzora u vezi s PDV-om za razdoblje 2012. – 2013. lokalna porezna uprava utvrdila je u svojoj odluci od 23. listopada 2015. da predmetna transakcija nije izvršena jednokratno ili povremeno, nego da A. Jarmuškiėnė obavlja gospodarsku djelatnost u smislu Zakona o PDV-u. Prema mišljenju te porezne uprave, ona je trebala prijaviti iznos od 45 558 litasa (oko 13 195 eura) na ime izlaznog PDV-a, izračunanog na ukupan iznos koji je primila od predmetne transakcije, odnosno 262 500 litasa (oko 76 025 eura). Međutim, budući da je pretporez za radove izgradnje kuće iznosio 21 000 litasa (oko 6082 eura), lokalna porezna uprava smatrala je da je A. Jarmuškiėnė trebala oduzeti taj iznos od navedenog iznosa od 45 558 litasa (oko 13 195 eura), tako da bi ostala dužna za iznos od 24 558 litasa (7112 eura) na ime izlaznog PDV-a koji treba platiti u okviru predmetne transakcije. U konačnici, uzimajući u obzir postojanje kasnije odvojene isporuke, lokalna porezna uprava odlučila je da je za razdoblje 2012. – 2013. A. Jarmuškiėnė bila dužna uplatiti iznos od 21 915,55 eura na ime PDV-a, uvećan za 5034 eura zatezних kamata i novčanu kaznu od 2192 eura.
- 16 A. Jarmuškiėnė podnijela je žalbu protiv te odluke Državnom poreznom inspektoratu, koji je odlukom od 2. veljače 2016. potvrdio iznose PDV-a koje je naložila lokalna porezna uprava.
- 17 Potom je A. Jarmuškiėnė pokrenula postupak pred Mokestinių ginčų komisijom (Komisija za porezne sporove, Litva, u daljnjem tekstu: CLF), koja je odlukom od 9. svibnja 2016. poništila odluku Državnog poreznog inspektorata od 2. veljače 2016. i vratila mu predmet na preispitivanje. U potporu svojoj odluci CLF je smatrao da je A. Jarmuškiėnė predmetnom transakcijom prodala dvije odvojene robe, odnosno dio zemljišta i dio kuće i da je stoga lokalna porezna uprava pogrešno smatrala da je prodaja nekretnina prilikom te transakcije činila samo jednu isporuku robe. Prema mišljenju CLF-a u trenutku

nastanka činjenica PDV-u su bile podvrgnute samo isporuke roba čija je cijena premašivala prag propisan Zakonom o PDV-u. Međutim, u ovom slučaju, samo jedna od kupoprodaja roba koje su bile predmet te transakcije omogućila bi premašivanje tog praga.

- 18 Državni porezni inspektorat podnio je tužbu protiv odluke CLF-a od 9. svibnja 2016. ističući da je A. Jarmuškienė predmetnom transakcijom izvršila samo jednu isporuku robe s obzirom na to da se robe o kojima je riječ ne mogu isporučiti odvojeno jer su neodvojivo povezane i čine gospodarsku cjelinu.
- 19 Budući da je prvostupanjski sud odbio tu tužbu, Državni porezni inspektorat podnio je žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasom (Vrhovni upravni sud, Litva).
- 20 Potonji je pojasnio da, kako bi riješio spor koji se pred njim vodi, treba saznati kako treba tumačiti posebnu odredbu za mala poduzeća propisanu u člancima 282. do 292. Direktive o PDV-u u okolnostima poput onih o kojima je riječ u sporu, u kojem su predmet isporuke bile dvije robe prilikom iste transakcije, ali u kojima je godišnja granica prometa definirana u članku 287. te direktive premašena samo zbog isporuke jedne od tih roba.
- 21 S jedne strane, sud koji je uputio zahtjev ističe da bi bilo logično smatrati da su porezni obveznici podvrgnuti toj posebnoj odredbi za mala poduzeća dužni platiti PDV-a tek od trenutka u kojem su premašeni iznosi propisani u članku 287. Direktive o PDV-u. Navodi da je u litavskom pravu isporuka nekretnine u izgradnji moguća bez prijenosa prava vlasništva nad parcelom zemljišta na kojem je ta nekretnina izgrađena i da su u ovom slučaju te robe bile navedene odvojeno u ugovorima s vlastitim kupoprodajnim cijenama. Osim toga, prema mišljenju toga suda, ne omogućiti A. Jarmuškienė da iskoristi izuzeće od PDV-a u pogledu jedne od tih nekretnina koje su bile predmet te transakcije dovelo bi do nejednakog postupanja u odnosu na drugog poreznog obveznika koji bi došao do istoga rezultata, ali dvjema odvojenim transakcijama i koji ne bi prekoračio godišnju granicu samo zbog kasnijih transakcija. Dodaje i da se presuda od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), prema njegovu mišljenju ne može prenijeti na ovaj predmet.
- 22 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev naglašava da posebnu odredbu za mala poduzeća kao odstupanje od općeg sustava propisanog Direktivom o PDV-u treba tumačiti usko. Također navodi da se prema tekstu članka 288. stavka 1. te direktive „vrijednost isporučene robe” koja ulazi u promet, navedena u njezinu članku 287., odnosi upravo na ukupnu vrijednost dotične isporuke bez obzira na to od koliko se roba ona sastoji. Upućujući na točku 70. presude od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), taj sud smatra da je takav pristup u skladu s ciljem te posebne odredbe kojom se nastoji poticati isključivo mala poduzeća. Usto primjećuje da porezni obveznik, čak i prije nego što izvrši neku transakciju koja se odnosi na nekoliko roba, mora znati hoće li za tu složenu transakciju moći koristiti izuzeće od PDV-a koje se primjenjuje na mala poduzeća.
- 23 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 282. do 292. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da u okolnostima poput onih u ovom predmetu, kada su dvije robe isporučene istom transakcijom, ali je granica godišnjeg prometa (opseg djelatnosti) iz članka 287. Direktive [o PDV-u] (i iz odgovarajuće odredbe nacionalnog zakonodavstva) premašena samo zbog isporuke jedne od tih roba, porezni obveznik (dobavljač) mora, među ostalim, obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost na cijelu vrijednost transakcije (na vrijednost isporuke obiju roba) ili samo na dio transakcije koji premašuje navedenu granicu (opseg djelatnosti) (na vrijednost isporuke jedne od roba)?”

O prethodnom pitanju

- 24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 282. do 292. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je, kada isporuka u korist istog kupca sadržava dvije nekretnine koje su povezane svojom prirodom i dio su istog kupoprodajnog ugovora i premašena je godišnja granica prometa koja služi kao referenca za primjenu posebne odredbe za mala poduzeća propisana u toj direktivi, porezni obveznik dužan platiti porez na temelju vrijednosti ukupne predmetne isporuke, to jest uzimajući u obzir vrijednost dviju roba koje čine predmet iste isporuke iako uzimanje u obzir vrijednosti jedne od tih roba ne dovodi do premašivanja navedene godišnje granice.
- 25 U tom pogledu treba podsjetiti na to da se člancima 282. do 292. Direktive o PDV-u propisuju mogućnost država članica da male poduzetnike izuzmu od PDV-a.
- 26 Na temelju članka 287. te direktive, države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978. mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti navedenu za države članice koje su tamo spomenute. Sukladno Provedbenoj odluci 2011/335, Republika Litva, koja je usto od njezina stupanja na snagu uvela euro, odstupanjem od članka 287. točke 11. Direktive o PDV-u „može izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti od 45 000 eura, prema tečaju na dan njezina pristupanja Europskoj uniji”. Taj promet izračunan je primjenom članka 288. te direktive.
- 27 Prema sudskoj praksi Suda, kao iznimka od općeg sustava Direktive o PDV-u, posebna odredba za mala poduzeća mora se primijeniti samo u mjeri koja je nužna za postizanje njezina cilja i mora se tumačiti usko (vidjeti u tom smislu presudu od 28. rujna 2006., Komisija/Austrija, C-128/05, EU:C:2006:612, t. 22.).
- 28 U ovom slučaju ne osporava se da je kupoprodajom o kojoj je riječ u glavnom postupku porezni obveznik prešao prag iznad kojeg mala poduzeća više ne mogu biti izuzeta. Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li PDV-u biti podvrgnuta samo jedna od sastavnica transakcije koja je dovela do premašivanja tog praga.
- 29 Budući da je to pitanje predmet spora u glavnom postupku, Sud u ovom slučaju ne treba riješiti pitanje o tome je li, jednom kada je premašen prag određen u članku 287. Direktive o PDV-u, porezni obveznik dužan podvrgnuti PDV-u sve transakcije koje je izvršio, u što ulaze sve transakcije koje prethode onoj čija je vrijednost dovela do premašivanja navedenog praga.
- 30 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je kupoprodaja dijela kuće i zemljišta na kojem se ona nalazi, o kojoj je riječ u glavnom postupku, izvršena jednim ugovorom u korist jednog te istog kupca. Iz toga također proizlazi da je naknada koja je primljena za isporuku tih nekretnina bila ukupan iznos.
- 31 Točno je da se u ovom slučaju u kupoprodajnom ugovoru razlikovala cijena kuće od cijene zemljišta. Ipak, te robe usko su povezane svojom prirodom i cijenama koje su određene zajedno.
- 32 U tom pogledu treba navesti da u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.
- 33 Međutim, u predmetu u glavnom postupku prijenos raspolaganja nekretninama u cijelosti je izvršen istim pravnim aktom.
- 34 U ovom slučaju, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, postoji samo jedna isporuka iako su njezin predmet dvije robe.

- 35 Naime, sastavnice te jedinstvene isporuke ne mogu se rastaviti jer bi to bilo umjetno u pogledu sustava PDV-a (vidjeti po analogiji presudu od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 22.).
- 36 Iz toga slijedi da se PDV duguje na ukupnost iznosa predmetne transakcije.
- 37 Taj zaključak potkrijepljen je zadanim ciljem posebne odredbe za mala poduzeća. Potonjom se naime propisuju upravna pojednostavnjenja kojima se nastoji poticati osnivanje, aktivnost i kompetitivnost malih poduzeća i održati razuman odnos između administrativnog opterećenja povezanog s poreznim nadzorom i niskih poreznih prihoda koji će se ostvariti. Dakle, tim odredbama nastoji se administrativnog opterećenja poštedjeti i mala poduzeća i porezne uprave (vidjeti u tom smislu presudu od 26. listopada 2010., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63. i 68.).
- 38 Međutim, treba naglasiti da se administrativno opterećenje dotične porezne uprave i poreznog obveznika neće smanjiti ako treba izvršiti odvojene izračune koji se odnose na različite robe jedne te iste isporuke koje su dio istog kupoprodajnog ugovora.
- 39 Iz prethodno navedenog proizlazi da na postavljeno pitanje treba odgovoriti da članke 282. do 292. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je, kada isporuka u korist istog kupca sadržava dvije nekretnine koje su povezane svojom prirodom i dio su samo jednog kupoprodajnog ugovora i premašena je godišnja granica prometa koja služi kao referenca za primjenjivost posebne odredbe za mala poduzeća propisane u toj direktivi, porezni obveznik dužan platiti porez na temelju vrijednosti cijele isporuke o kojoj je riječ, to jest uzimajući u obzir vrijednost obiju nekretnina koje su predmet te isporuke, iako uzimanje u obzir vrijednosti jedne od tih nekretnina ne bi dovelo do premašivanja navedene godišnje granice.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članke 282. do 292. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da je, kada isporuka u korist istog kupca sadržava dvije nekretnine koje su povezane svojom prirodom i dio su samo jednog kupoprodajnog ugovora i premašena je godišnja granica prometa koja služi kao referenca za primjenjivost posebne odredbe za mala poduzeća propisane u toj direktivi, porezni obveznik dužan platiti porez na temelju vrijednosti cijele isporuke o kojoj je riječ, to jest uzimajući u obzir vrijednost obiju nekretnina koje su predmet te isporuke, iako uzimanje u obzir vrijednosti jedne od tih nekretnina ne bi dovelo do premašivanja navedene godišnje granice.

Potpisi