



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

10. veljače 2022. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 66. prvi stavak točka (b) – Obveza obračuna PDV-a – Primitak plaćanja – Članak 167. – Porijeklo i opseg prava na odbitak pretporeza – Članak 167.a – Odstupanje – Gotovinski obračun – Zakup i podzakup nekretnine namijenjene industrijskoj i komercijalnoj djelatnosti”

U predmetu C-9/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka), odlukom od 10. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 10. siječnja 2020., u postupku

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

protiv

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, I. Jarukaitis (izvjestitelj) i M. Ilešič, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, M. Gerber, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, potom J. Möller, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder i R. Shahsavan Eriksson, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

– za Europsku komisiju, R. Pethke i N. Gossement, potom R. Pethke, u svojstvu agenata, saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 9. rujna 2021., donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Grundstücksgemeinschafta Kollaustraße 136 (u daljnjem tekstu: društvo Kollaustraße) i Finanzamta Hamburg-Oberalster (Porezna uprava u Hamburg-Oberalsteru, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s utvrđivanjem trenutka nastanka prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Uvodna izjava 24. Direktive o PDV-u propisuje:
„Pojmove oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a je potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme u svim državama članicama.”
- 4 Uvodna izjava 4. Direktive 2010/45 određuje:
„Kao pomoć malim i srednjim poduzećima, koja imaju poteškoća s plaćanjem PDV-a nadležnom tijelu prije nego zaprime isplatu od svojih klijenata, državama je članicama potrebno dati mogućnost da dopuste obračunavanje PDV-a u okviru rješenja na temelju gotovinskog obračuna, kojim se isporučitelju omogućuje da nadležnom tijelu plati PDV, nakon što je primio isplatu za isporučenu robu i da ostvari svoje pravo na odbitak pri plaćanju za isporučenu robu. Na taj bi se način državama članicama omogućilo da uvedu izborni program gotovinskog obračuna (engl. *cash accounting scheme*) koji nema negativan učinak na novčani tok u njihovom primitku PDV-a.”
- 5 Glava VI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a”, obuhvaća četiri poglavlja. U poglavlju 2. te glave, pod naslovom „Isporuca robe ili usluga”, člankom 63. te direktive određuje se:
„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

- 6 Člankom 66. navedene direktive pobliže se određuje:
- „Odstupajući od odredaba članaka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:
- [...]
- (b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;
- [...]”
- 7 Glava X. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Odbici”, obuhvaća pet poglavlja. U poglavlju 1. te glave, pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, nalaze se, među ostalim, članci 167., 167.a i 168. te direktive.
- 8 Člankom 167. Direktive o PDV-u određuje se:
- „Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”
- 9 U skladu s člankom 167.a te direktive:
- „Države članice mogu propisati sustav s mogućnošću odabira da pravo na odbitak za poreznog obveznika čiji je PDV postao naplativ isključivo na temelju članka 66. [prvog stavka] točke (b) bude odgođeno sve dok isporučitelju ne plati PDV za robu ili usluge koje su mu isporučene.
- [...]”
- 10 Članak 168. navedene direktive propisuje:
- „Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:
- (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;
- [...]”
- 11 Poglavlje 4. glave X. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Pravila za korištenje prava na odbitak”, sadržava, među ostalim, članke 178. i 179. te direktive.
- 12 Člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u propisuje se:
- „Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:
- (a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.”

13 U skladu s člankom 179. te direktive:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

[...]”

14 Glava XI. navedene direktive, pod naslovom „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, obuhvaća osam poglavlja, među kojima i poglavlje 3., naslovljeno „Ispostavljanje računa”. U odjeljku 4. tog poglavlja, pod nazivom „Sadržaj računa”, u članku 226. te direktive pobliže se određuje:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

(7.a) ako PDV postane naplativ u trenutku primitka isplate u skladu s člankom 66. prvim stavkom točkom (b), a pravo na odbitak nastupi u trenutku kada odbijeni porez postane naplativ, navod ‚Vođenje računa’;

[...]”

Njemačko pravo

15 Člankom 13. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), naslovljenom „Obveza obračuna poreza”, određuje se:

„(1) Obveza obračuna poreza nastaje:

1. za isporuke i druge usluge

(a) kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (članak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom obračunskog razdoblja u kojem su usluge obavljene. Isto vrijedi i za djelomične usluge. O njima je riječ kada se za određene dijelove gospodarski djeljive usluge naknada ugovara zasebno. Ako se naknada ili dio naknade naplati prije nego što je došlo do pružanja usluge ili djelomične usluge, obveza obračuna poreza nastaje protekom obračunskog razdoblja u kojem je naknada ili djelomična naknada naplaćena,

(b) kod obračuna poreza prema naplaćenim naknadama (članak 20.), protekom obračunskog razdoblja u kojem su te naknade naplaćene,

[...]”

- 16 Člankom 15. tog zakona, naslovljenim „Odbitak pretporeza”, predviđa se:
- „(1) Poduzetnik kao pretporez može odbiti sljedeće:
1. porez koji je zakonito plaćen na robu i usluge koje mu je isporučio drugi poduzetnik. Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a.
- [...]”
- 17 Člankom 16. navedenog zakona, naslovljenim „Obračun poreza, porezno razdoblje i zasebno oporezivanje”, predviđa se:
- „(1) Ako se ne primjenjuje članak 20., porez se obračunava prema ugovorenim naknadama. Porezno razdoblje je kalendarska godina. [...]
- (2) Od poreza obračunanog u skladu sa stavkom 1. odbijaju se iznosi pretporeza koji nastanu u poreznom razdoblju, a mogu se odbiti u skladu s člankom 15.”
- 18 Člankom 20. UStG-a, naslovljenim „Obračun poreza prema naplaćenim naknadama”, pobliže se određuje:
- „Porezna uprava na zahtjev može dopustiti da poduzetnik,
1. čiji ukupni prihod (članak 19. stavak 3.) u protekloj kalendarskoj godini nije iznosio više od 500 000 eura ili
 2. koji je na temelju članka 148. Abgabenordnunga (Porezni zakonik) oslobođen obveza vođenja knjiga i redovne izrade financijskih izvještaja na temelju godišnjih inventura ili
 3. ako ostvaruje prihode od neke djelatnosti u sklopu obavljanja slobodnog zanimanja u smislu članka 18. stavka 1. točke 1. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak),
- porez ne obračuna prema ugovorenim naknadama (članak 16. stavak 1. prva rečenica), nego prema naplaćenim naknadama.
- [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 19 Društvo građanskog prava Kollaustraße dalo je u zakup zemljište namijenjeno industrijskoj i komercijalnoj djelatnosti, u odnosu na koje je i samo bilo zakupnik.
- 20 I društvo Kollaustraße i njegov zakupodavac valjano su odustali od izuzeća tih transakcija u vezi s davanjem u zakup od poreza te su se, prema tome, odlučili podvrgnuti ih PDV-u. Na temelju članka 20. UStG-a, porezna uprava dopustila im je da PDV obračunaju prema naplaćenim naknadama, odnosno, drugim riječima, po metodi gotovinskog obračuna, a ne prema ugovorenim naknadama. Društvo Kollaustraße na temelju ugovora o zakupu imalo je valjani trajni račun.

- 21 Od poslovne godine 2004. društvu Kollaustraße bila je odobrena odgoda plaćanja dijela zakupnine. Tako je ono dio svoje zakupnine za poslovne godine 2009. do 2012. platilo tijekom poslovnih godina 2013. do 2016. Također je od zakupodavca dobilo oprost duga 2016. godine.
- 22 Sva su izvršena plaćanja uključivala PDV od 19 %, a društvo Kollaustraße svoje pravo na odbitak pretporeza, bez obzira na razdoblje zakupa za koje su plaćanja bila namijenjena, ostvarivalo je tijekom obračunskog razdoblja odnosno u kalendarskoj godini u kojoj je bilo izvršeno plaćanje.
- 23 Porezna uprava je prilikom provođenja nadzora smatrala da je pravo na odbitak pretporeza nastalo već izvršenjem transakcije, u ovom slučaju stavljanjem na raspolaganje zemljišta na mjesečnoj osnovi, te da se stoga na njega trebalo pozvati za svaku odgovarajuću poslovnu godinu.
- 24 Posljedično, donesena su porezna rješenja za poslovne godine 2011. do 2015. te privremeno porezno rješenje za poslovnu godinu 2016. U tim je rješenjima porez koji se treba odbiti obračunan na temelju zakupnine koja je ugovarana za svaku godinu, što je rezultiralo ispravkom poreza u ukupnom iznosu od 18 409,67 eura za poslovne godine 2013. do 2016.
- 25 Pojašnjeno je da se nisu izmijenila porezna rješenja za prethodne godine jer je u odnosu na njih već nastupila zastara naplate poreza. PDV koji je bio uključen u zakupnine plaćene tijekom 2013. i 2014., a koje odgovaraju razdobljima zakupa za 2009. i 2010., nije društvu Kollaustraße priznat kao pretporez, s obzirom na to da je porezna uprava smatrala da se na pravo na odbitak trebalo pozvati za poslovne godine 2009. i 2010.
- 26 Društvo Kollaustraße 3. srpnja 2017. podnijelo je žalbu protiv poreznih rješenja izdanih za poslovne godine 2013. do 2016., a ona je odbijena 8. studenoga 2017. Tada je društvo Kollaustraße 28. studenoga 2017. podnijelo tužbu Finanzgerichtu Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka), pred kojim se pozvalo na povredu Direktive o PDV-u, pri čemu je istaknulo da, kada isporučitelj obračunava porez koji je dužan platiti na temelju primljenih naknada, pravo na odbitak korisnika isporuke ili usluge nastaje tek prilikom isplate naknade.
- 27 Budući da je dužan utvrditi nastaje li, u slučaju kada isporučitelj obračunava PDV na temelju primljenih naknada, pravo na odbitak PDV-a već prilikom isporuke robe ili usluge ili tek prilikom isplate naknade, sud koji je uputio zahtjev pita se o usklađenosti njemačkog propisa, na temelju kojeg se na pravo na odbitak uvijek mora pozvati već prilikom isporuke robe ili izvršenja usluge, s pravom Unije.
- 28 Navodi da na temelju njemačkog propisa pravo na odbitak nastaje pri isporuci robe ili usluge, i to bez obzira na trenutak u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja i bez obzira na to obračunava li isporučitelj porez prema ugovorenim ili prema primljenim naknadama. U tom pogledu navodi da njemački zakonodavac nije iskoristio mogućnost koju državama članicama pruža članak 167.a Direktive o PDV-u, tako da u njemačkom pravu pravo na odbitak primatelja isporuke roba ili usluga nastaje već prilikom isporuke robe ili usluge čak i kada je isporučitelj porezni obveznik koji se oporezuje prema primljenim naknadama.
- 29 Sud koji je uputio zahtjev, međutim, dvoji o usklađenosti njemačkog prava s pravom Unije u pogledu članka 167. Direktive o PDV-u, na temelju kojeg pravo na odbitak nastaje tek u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti.

- 30 Prema njegovu mišljenju, može se smatrati da je njemačko pravo u suprotnosti sa strogom primjenom tog članka 167., s obzirom na to da se njime, iako je nacionalni zakonodavac iskoristio mogućnost koja je dana državama da predvide da obveza obračuna PDV-a određenih poreznih obveznika nastaje tek primitkom plaćanja, predviđa da pravo na odbitak pretporeza čak i u tom slučaju nastaje već prilikom isporuke robe ili usluge, čime se raskida veza između obveze obračuna poreza i prava na odbitak.
- 31 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je takva stroga primjena članka 167. Direktive o PDV-u potkrijepljena člankom 226. točkom 7.a te direktive, koji nije prenesen u nacionalno pravo. Navodi da, unatoč tomu što Savezna Republika Njemačka nije prenijela taj članak 226. točku 7.a, u pravnoj se teoriji tvrdi da iz toga članka proizlazi da je veza između obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak, utvrđena u članku 167. navedene direktive, sada obvezna.
- 32 S druge strane, prema njegovu mišljenju, može se smatrati da je njemačko pravo u skladu s pravom Unije ako se člankom 167. ne izražava kogentno pravno pravilo, nego tek „smjernica”. Takva interpretacija proizlazi iz Protokolarne izjave Vijeća Europske unije i Europske komisije o članku 17. stavku 1. Šeste direktive 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), čiji je tekst preuzet u članku 167. Direktive o PDV-u. U skladu s tom izjavom, države članice mogle bi odstupiti od načela utvrđenog tim člankom 17. stavkom 1. ako se isporučitelj oporezuje prema naplaćenim prihodima.
- 33 Pod pretpostavkom da država članica može odstupiti od članka 167. Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev pita se i može li u tom slučaju porezni obveznik svakako ostvariti pravo na odbitak u poreznom razdoblju u kojem bi ono nastalo kada bi se taj članak strogo poštovao, ako se ono više ne može ostvariti u odgovarajućem prethodnom poreznom razdoblju koje je mjerodavno na temelju nacionalnog prava.
- 34 Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu navodi da na temelju njemačkog prava porezni obveznik koji nije odbio pretporez ne može ostvariti svoje pravo na odbitak za kasnije porezno razdoblje. Navodi da se stoga pravo na odbitak ne može ostvarivati ako više nije moguće retroaktivno zahtijevati pretporez zbog isteka roka za utvrđivanje porezne obveze, kao što je to slučaj u predmetu koji se pred njim vodi. Međutim, smatra da bi članak 167. Direktive o PDV-u mogao zahtijevati drukčiju ocjenu u takvom slučaju. Naime, s obzirom na temeljnu važnost prava na odbitak i kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, moglo bi, prema njegovu mišljenju, biti potrebno da se poreznom obvezniku omogući da odbije pretporez za porezno razdoblje predviđeno tim člankom, čak i ako nacionalno pravo odstupa od tog članka.
- 35 U tim je okolnostima Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se članku 167. Direktive [o PDV-u] [...] nacionalni propis na temelju kojeg pravo na odbitak pretporeza nastaje već u trenutku izvršenja transakcije, čak i ako obveza isporučitelja u pogledu obračuna PDV-a nastaje u skladu s nacionalnim pravom tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: protivi li se članku 167. Direktive [o PDV-u] [...] nacionalni propis na temelju kojeg se ne može pozivati na pravo na odbitak pretporeza u pogledu poreznog razdoblja u kojem je naknada plaćena, ako obveza isporučitelja u pogledu obračuna PDV-a nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a usluga je već pružena u prethodnom poreznom razdoblju te se prema nacionalnom pravu za to prethodno porezno razdoblje više ne može pozivati na pravo na odbitak pretporeza zbog zastare?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 167. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da pravo na odbitak pretporeza nastaje već u trenutku izvršenja transakcije u slučaju kada, u skladu s nacionalnim odstupanjem na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) te direktive, obveza isporučitelja u pogledu obračuna PDV-a nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena.
- 37 Taj sud pojašnjava da, na temelju članka 15. stavka 1. točke 1. prve rečenice UStG-a, pravo na odbitak nastaje kada je isporuka robe ili usluga bila izvršena, bez uzimanja u obzir trenutka nastanka obveze obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja. Pritom je, konkretno, nevažno obračunava li taj isporučitelj PDV, na temelju članka 16. stavka 1. prve rečenice UStG-a, prema ugovorenim naknadama ili ga obračunava, na temelju članka 20. UStG-a, prema primljenim naknadama.
- 38 Kao prvo, valja razmotriti pitanja suda koji je uputio zahtjev u vezi s tumačenjem koje proizlazi iz Protokolarne izjave Vijeća i Komisije o članku 17. stavku 1. Direktive 77/388, a u skladu s kojim se člankom 167. Direktive o PDV-u izražava samo „smjernica”, a ne kogentno pravno pravilo. U tom je pogledu važno podsjetiti na to da se takva izjava ne može upotrijebiti za tumačenje odredbe sekundarnog zakonodavstva kada se, kao u glavnom predmetu, u tekstu predmetne odredbe ne upućuje na sadržaj izjave te ona stoga nema nikakav pravni značaj (presuda od 26. veljače 1991., Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, t. 18.).
- 39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije treba voditi računa ne samo o njezinu tekstu nego i o njezinu kontekstu i ciljevima koji se žele postići propisom u kojem se nalazi (presuda od 27. siječnja 2021., De Ruiters, C-361/19, EU:C:2021:71, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 40 Kad je, kao prvo, riječ o tekstu članka 167. Direktive o PDV-u, on je jasan i nedvosmislen, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 49. svojeg mišljenja. Tim se člankom izražava opće pravilo u skladu s kojim se nastanak prava na odbitak pretporeza za primatelja isporuke roba ili usluga veže uz trenutak u kojem nastaje obveza obračuna odgovarajućeg PDV-a u odnosu na isporučitelja.
- 41 Kad je, kao drugo, riječ o kontekstu te odredbe, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

- 42 Međutim, člankom 66. prvim stavkom točkom (b) Direktive o PDV-u navodi se da države članice mogu, odstupajući od tog članka 63., odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, ne kasnije od vremena primitka plaćanja.
- 43 Budući da predstavlja odstupanje od članka 63. Direktive o PDV-u, njezin se članak 66. mora usko tumačiti (presuda od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 44 Iako činjenica da je zakonodavac Unije uvelike proširio opseg dopuštenih odstupanja sugerira da je namjeravao državama članicama ostaviti široku diskrecijsku ovlast, na temelju toga ipak se ne može smatrati da država članica raspolaže marginom prosudbe u svrhu utvrđivanja trenutka nastanka obveze obračuna PDV-a različitog od onih predviđenih u članku 66. prvom stavku točkama (a) do (c) Direktive o PDV-u (presuda od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 45 Međutim, kako bi se omogućilo usklađeno tumačenje članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u s člankom 167. te direktive, kojim se predviđa da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza, treba zaključiti da, u slučaju kada, u skladu s tim člankom 66. prvim stavkom točkom (b), obveza obračuna PDV-a nastaje ne kasnije od vremena primitka plaćanja, pravo na odbitak također nastaje u trenutku takvog primitka plaćanja.
- 46 Kao treće, taj je zaključak potkrijepljen ciljem Direktive o PDV-u. Naime, s jedne strane, valja istaknuti da se tom direktivom uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija. Konkretno, u uvodnoj izjavi 24. navedene direktive navodi se da je pojmove „oporezivi događaj” i „obveza obračuna PDV-a” potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme. Tako je zakonodavac Unije namjeravao što je više moguće uskladiti datum na koji nastaje porezna obveza u svim državama članicama, kako bi zajamčio jedinstveno ubiranje tog poreza (presuda od 2. svibnja 2019., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, t. 21. i 22.).
- 47 S druge strane, valja podsjetiti na to da je pravo na odbitak temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se u načelu ne može ograničiti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (presuda od 21. studenoga 2018., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 48 Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči savršenu neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 21. studenoga 2018., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 49 U tom pogledu valja istaknuti da zaključak iz točke 45. ove presude omogućava primjenu koja je u skladu s tim načelima, s obzirom na to da je porezni obveznik u mogućnosti dobiti pravo na odbitak PDV-a već od trenutka nastanka obveze obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja.

- 50 Taj zaključak nije doveden u pitanje argumentom koji je iznijela njemačka vlada i u skladu s kojim, s obzirom na to da nije iskorištena mogućnost pružena u članku 167.a Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje već prilikom isporuke robe ili usluga na temelju članka 63. i 167. te direktive, i to neovisno o činjenici da obveza obračuna PDV-a za određene porezne obveznike nastaje od vremena primitka plaćanja.
- 51 Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 51. svojeg mišljenja, ako je zakonodavac Unije želio da pravo na odbitak beziznimno nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga, mogao je povezati nastanak prava na odbitak s oporezivim događajem, koji nije izmijenjen posebnim pravilima sadržanima u člancima 64. do 67. Direktive o PDV-u, a ne s trenutkom nastanka obveze obračuna PDV-a, koji podliježe tim pravilima.
- 52 Zaključak iz točke 45. ove presude ne može se dovesti u pitanje ni argumentom njemačke vlade u skladu s kojim članak 167.a Direktive o PDV-u ne bi imao autonomno područje primjene u odnosu na članak 167. te direktive ako bi pravo na odbitak u slučajevima obuhvaćenima člankom 66. prvim stavkom točkom (b) navedene direktive nastajalo od vremena primitka plaćanja.
- 53 Valja podsjetiti na to da je taj članak 167.a unesen u Direktivu o PDV-u s ciljem da se državama članicama omogući da uvedu odstupanje u pogledu trenutka u kojem se može ostvarivati pravo na odbitak PDV-a u okviru sustava s mogućnošću odabira gotovinskog obračuna, namijenjenog pojednostavljenju plaćanja poreza za mala poduzeća (presuda od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, t. 34.).
- 54 Naime, tim se člankom 167.a određuje da države članice mogu propisati sustav s mogućnošću odabira da pravo na odbitak za poreznog obveznika čiji je PDV postao naplativ isključivo na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u bude odgođeno sve dok isporučitelju ne plati PDV za robu ili usluge koje su mu isporučene.
- 55 Navedeni članak 167.a omogućava, dakle, da se odgodi pravo na odbitak onih poreznih obveznika čiji je PDV postao naplativ isključivo na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u sve dok ne bude izvršena isplata isporučitelju.
- 56 U tom pogledu treba istaknuti da je, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 4. Direktive 2010/45, taj članak 167.a unesen u Direktivu o PDV-u kao pomoć malim i srednjim poduzećima koja imaju poteškoća s plaćanjem PDV-a nadležnom tijelu prije nego što zaprime isplatu od svojih klijenata i kako bi se državama članicama omogućilo da uvedu izborni program gotovinskog obračuna koji nema negativan učinak na novčani tok u njihovu primitku PDV-a.
- 57 Stoga je članak 167.a Direktive o PDV-u dio sustava s mogućnošću odabira koji mogu predvidjeti države članice i čija primjena sama ulazi u okvir odstupanja koje je, uostalom, već predviđeno u članku 66. prvom stavku točki (b) te direktive. Dakle, samo je u okviru okolnosti predviđenih navedenim člankom 167.a moguće raskinuti vezu između obveze obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja i trenutnog prava poreznog obveznika na odbitak pretporeza.
- 58 U tom pogledu, kao što je to, u biti, istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 66. svojeg mišljenja, članak 167.a Direktive o PDV-u ima mnogo uže područje primjene od njezina članka 66. prvog stavka točke (b), s obzirom na to da potonji prvotno nije donesen s ciljem uvođenja sustava gotovinskog obračuna za mala i srednja poduzeća i da njime nije predviđena gornja granica prometa te se ne zahtijeva da odstupanje bude fakultativno za dotične porezne obveznike.

- 59 Prema tome, treba utvrditi da se navedeni članak 167.a odnosi na posebno i vrlo ograničeno odstupanje koje ne može dovesti u pitanje zaključak iz točke 45. ove presude.
- 60 U ovom slučaju, kao prvo, valja istaknuti da je Savezna Republika Njemačka iskoristila mogućnost predviđenu u članku 66. prvom stavku točki (b) Direktive o PDV-u. Naime, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je njemački zakonodavac implementirao mogućnost koja mu se pruža na temelju te odredbe time što je u članku 13. stavku 1. točki 1. podtočki (b) UStG-a predvidio da za isporuke i druge usluge obveza obračuna poreza u slučaju njegova obračuna prema naplaćenju naknadi nastaje protekom obračunskog razdoblja u kojem su te naknade naplaćene.
- 61 Kad je, kao drugo, riječ o tome jesu li transakcije i porezni obveznici o kojima je riječ obuhvaćeni pojmom „transakcije” odnosno „porezni obveznici” iz članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je porezna uprava dopustila društvu Kollaustraße i njegovu zakupodavcu da, u skladu s člankom 20. UStG-a, PDV ne obračunaju prema ugovorenim, nego prema naplaćenim naknadama. Dakle, oni su, podložno provjerama koje treba izvršiti sud koji je uputio zahtjev, bili obuhvaćeni pojmom poreznih obveznika u odnosu na koje je PDV postao naplativ ne kasnije od vremena primitka plaćanja, u smislu članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u.
- 62 Stoga, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev izvrši provjere u pogledu uvjetâ primjene nacionalnog odstupanja na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u i članka 167. te direktive, proizlazi da je pravo na odbitak društva Kollaustraße nastalo u trenutku kada je njegov zakupodavac primio tu zakupninu.
- 63 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 167. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da pravo na odbitak pretporeza nastaje već u trenutku izvršenja transakcije u slučaju kada, u skladu s nacionalnim odstupanjem na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) te direktive, obveza obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena.

Drugo pitanje

- 64 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

- 65 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članak 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da pravo na odbitak pretporeza nastaje već u trenutku izvršenja transakcije u slučaju kada, u skladu s nacionalnim odstupanjem na temelju članka 66. prvog stavka točke (b) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, obveza

obračuna PDV-a u odnosu na isporučitelja nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena.

Potpisi