

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

9. lipnja 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 77/388/EEZ – članak 17. stavak 5. podstavak 3. – Područje primjene – Odbitak pretporeza – Roba i usluge koji se istodobno koriste za oporezive i izuzete transakcije (roba i usluge mješovite namjene) – Određivanje uporabe robe i usluga isporučenih radi izgradnje, uporabe, održavanja i održavanja zgrade koja djelomično služi za obavljanje transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak, a djelomično za obavljanje transakcija kod kojih ono ne postoji – Izmjena nacionalnog propisa kojim se utvrđuju načini izražavanja udjela odbitka – članak 20. – Ispravak odbitka – Pravna sigurnost – Legitimna očekivanja“

U predmetu C-332/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 11. studenoga 2014., koju je Sud zaprimio 9. srpnja 2014., u postupku

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

protiv

Finanzamt Krefeld

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik trećeg vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj), M. Safjan, A. Prechal i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. srpnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Kraehling i L. Christie, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier, G. Braun i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. studenoga 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 17., 19. i 20. 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 1997., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (u daljnjem tekstu Rey Grundstücksgemeinschaft) i Finanzamta Krefeld (porezna uprava u Krefeldu), u vezi s načinom izražavanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se duguje ili je plaćen za robu i usluge koji se koriste za izgradnju, održavanje, uporabu i ožujanje zgrade mješovite namjene koja djelomično služi obavljanju transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak i djelomično transakcija kod kojih ono ne postoji (u daljnjem tekstu: zgrada mješovite namjene).

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 17. Šeste direktive, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, određuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen unutar države za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak odbija se samo udio PDV-a koji je razmjerni iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Taj udio poreza za odbitak utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

Međutim, države članice mogu također:

(a) dopustiti da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te da za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela;

(d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka provede odbitak vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka;

(e) ako je PDV za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan, odrediti da se smatra kao da ga nema.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

4 U stavku 1. članka 19. navedene direktive, naslovljenog „Izračun udjela odbitka“, navodi se:

„Udio za odbitak predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

– u brojniku, ukupan iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih je PDV moguće odbiti sukladno članku 17. stavcima 2. i 3.,

– u nazivniku, ukupan iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih nema odbitka PDV-a. [...]

[...]“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 20. te direktive, naslovljen „Ispravci odbitaka“, određuje:

„1. Početni odbitak ispravlja se sukladno detaljnim pravilima koja utvrđuju države članice, osobito:

(a) ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo;

(b) ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, osobito u slučaju otkazivanja kupnje ili ostvarenog sniženja cijena. [...]

2. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu PDV-a na ta dobra. Ovaj ispravak provodi se na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena ili proizvedena.

Odstupajući od prethodnog podstavka, države članice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe dobara.

U slučaju nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalno dobro, razdoblje ispravka može se produžiti na najviše 20 godina.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Njemačko pravo

6 Relevantne odredbe njemačkih propisa o PDV-u sadržane su u Umsatzsteuergesetz 1999 (Zakon o porezu na promet iz 1999., BGBl. 1999. I, str. 1270., u daljnjem tekstu: UStG).

7 Članak 15. UStG -a propisuje:

„(1) Poduzetnik može odbiti pretporeze u sljedećem iznosu:

1. iznos poreza koji se duguje na temelju zakona za isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svojeg poduzeća.

[...]

(2) Ne može se odbiti pretporez koji se odnosi na isporuku i uvoz robe te njezino stjecanje unutar Zajednice kao i na isporuku usluga koje poduzetnik koristi za sljedeće transakcije:

1. izuzete transakcije;

[...]

(4) Ako poduzetnik samo djelomično koristi robu ili usluge dostavljene, uvezene ili stečene u Zajednici za obavljanje transakcija kod kojih ne postoji pravo na odbitak, dio pretporeza gospodarski povezan s tim transakcijama ne daje pravo na odbitak. Poduzetnik može izvršiti primjerenu procjenu iznosa na temelju kojeg ne postoji pravo na odbitak.“

8 Steueränderungsgesetz 2003 (Zakon o izmjeni poreza iz 2003.) od 15. prosinca 2003. (BGBl. 2003. I, str. 2645.), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2004., dodao je §lanku 15. stavku 4. UStG-a treću rečenicu, koja glasi kako slijedi:

„Određivanje neodbitnog dijela poreza u skladu s omjerom izmeću prometa na temelju kojeg ne postoji pravo na odbitak i prometa koji daje pravo na odbitak dopušteno je samo kada nije moguće nijedna druga gospodarska raspodjela.“

9 Razlozi za takvu izmjenu, izneseni u odluci kojom je upućeno prethodno pitanje, su sljedeći:

„Ta odredba ima za cilj primjerenu raspodjelu pretporeza u vezi s isporukom ili drugim uslugama. To novo uređenje ograničava uporabu ključa raspodjele na temelju prometa kao jedinog kriterija raspodjele. Taj ključ raspodjele dopušten je samo ako nije moguće nijedna druga gospodarska raspodjela.

Ta je izmjena potrebna jer je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) u presudi od 17. kolovoza 2001. [...] utvrdio da raspodjelu iznosâ pretporeza u skladu s omjerom izmeću iznosâ izlaznog prometa treba priznati kao primjerenu procjenu u smislu §lanka 15. stavka 4. [UStG-a].

Međutim, primjena ključa raspodjele na temelju prometa kao općeg kriterija raspodjele dovela bi do pogrešnih raspodjela, osobito u slučaju izgradnje zgrada mješovite namjene; [...]

Primjena tog ključa raspodjele na temelju prometa kao općeg kriterija nije obvezujuća prema Šestoj direktivi. Takav ‚proporcionalni‘ sustav [...] nije obvezan za države članice, s obzirom na to da one, u skladu s §lankom 17. stavkom 5. podstavkom 3., mogu odrediti kriterije raspodjele koji odstupaju od tog sustava.

U odnosu na stjecanje nekretnina također je moguće raspodjela pretporeza u skladu s omjerom izmeću proizvodne vrijednosti i tržišne vrijednosti [...].“

10 §lanak 15.a UStG-a, naslovljen „Ispravak pretporeza“, u stavcima 1. i 2. određuje:

„(1) Ako u razdoblju od pet godina od prve uporabe kapitalnog dobra do?e do promjene ?imbenika korištenih za odre?ivanje po?etnih iznosa odbitka, potrebno je osigurati naknadu za svaku kalendarsku godinu koja odgovara takvoj promjeni, tako da se ispravi odbitak iznosâ pretporeza pripisivih troškovima stjecanja ili proizvodnje. U slu?aju nekretnina, uklju?uju?i njihove bitne dijelove, prava na koja su primjenjive odredbe gra?anskog prava u vezi s nekretninama i gra?evina na tu?em zemljištu, umjesto razdoblja od pet godina, primjenjuje se razdoblje od deset godina.

(2) Ispravak u skladu sa stavkom 1. treba provesti, u odnosu na svaku kalendarsku godinu koja odgovara promjeni, na temelju jedne petine iznosâ pretporeza pripisivih kapitalnim dobrima u slu?ajevima obuhva?enima prvom re?enicom tog stavka i jedne desetine tih iznosâ u slu?ajevima obuhva?enima drugom re?enicom [...].“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Tijekom razdoblja od 1999. do 2004. Rey Grundstücksgemeinschaft, društvo gra?anskog prava za nekretnine, izvodio je na zemljištu u svojem vlasništvu radove rušenja stare zgrade i izgradnje nove zgrade stambene i poslovne namjene. Ta zgrada dovršena je tijekom 2004. i sastoji se od šest stambenih i poslovnih jedinica i deset podzemnih garažnih mjesta. Neki od tih jedinica i mjesta bili su iznajmljeni ve? od listopada 2002.

12 Za razdoblje koje obuhva?a fiskalne godine od 1999. do 2003. Rey Grundstücksgemeinschaft svoje pravo na odbitak PDV-a pla?enog za radove rušenja i izgradnje izra?unao je primjenom klju?a raspodjele koji se temelji na omjeru izme?u prometa ostvarenog djelatnoš?u iznajmljivanja poslovnih jedinica i njima pripadaju?ih garažnih mjesta, koja je podvrgnuta PDV-u, i prometa ostvarenog drugim transakcijama, koje su izuzete od PDV-a (u daljnjem tekstu: klju? raspodjele na temelju prometa). Prema tom klju?u, udio PDV-a koji se mogao odbiti iznosio je 78,15 %. Slijedom dviju tužbi podnesenih Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njema?ka) u vezi s iznosom PDV-a koji je mogu?e odbiti u fiskalnim godinama 2001. i 2002., porezna uprava u Krefeldu prihvatila je taj klju? raspodjele.

13 Tijekom 2004. odre?eni dijelovi zgrade o kojoj je rije? u glavnom postupku, za koje je prvotno bilo predvi?eno da se koriste za obavljanje oporezovanih transakcija, u kona?nici su iznajmljeni uz oslobo?enje od PDV-a. U svrhu ispravljanja odbitaka pretporeza, Rey Grundstücksgemeinschaft u svojoj poreznoj prijavi za 2004. naveo je ispravljeni iznos koji je utvrdio primjenom klju?a raspodjele na temelju prometa. U toj prijavi Rey Grundstücksgemeinschaft tako?er je naveo iznose PDV-a koji se mogu odbiti, a koje je platio na robu i usluge isporu?ene radi uporabe, o?uvanja i održavanja te zgrade. Prema izra?unu društva Rey Grundstücksgemeinschaft, ukupan iznos PDV-a koji mu je trebao biti vra?en bio je oko 3500 eura.

14 Porezna uprava u Krefeldu u dopunskom poreznom rješenju dovela je u pitanje takav ishod uz obrazloženje da se nakon stupanja na snagu članka 15. stavka 4. treće rečenice UStG-a 1. siječnja 2004. ključ raspodjele na temelju prometa može primijeniti samo u slučaju nemogućnosti primjene neke druge metode gospodarske raspodjele robe i usluga s mješovitom namjenom. Ta je porezna uprava, smatrajući da je moguće i preciznije utvrditi gospodarsku raspodjelu robe i usluga upotrijebljenih za rušenje ili izgradnju zgrade, primjenom ključa raspodjele koji odgovara omjeru izmeđ površine u četvornim metrima poslovnih i stambenih prostora (u daljnjem tekstu: ključ raspodjele na temelju površine), zaključila da je Rey Grundstücksgemeinschaft trebao primijeniti taj ključ. U skladu s tim, spomenuta uprava utvrdila je postotak odbitka PDV-a u visini od 38,74 %, što odgovara udjelu ukupne površine zgrade čije je iznajmljivanje oporezivo, a iznos PDV-a koji treba vratiti društvu Rey Grundstücksgemeinschaft za 2004. godinu na oko 950 eura.

15 Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) djelomično je poništio to dopunsko rješenje uz obrazloženje da se ključ raspodjele na temelju površine ne može primijeniti u odnosu na PDV koji se duguje za troškove nastale od 1. siječnja 2004. Slijedom toga, utvrdio je da je iznos PDV-a koji treba vratiti društvu Rey Grundstücksgemeinschaft za 2004. malo više od 1700 eura.

16 Obje stranke glavnog postupka podnijele su Bundesfinanzhofu (Savezni sud za financije) reviziju protiv te odluke.

17 Prema sudu koji je uputio zahtjev, u sporu se javljaju, kao prvo, pitanja u vezi s tumačenjem članka 17. stavka 5. Šeste direktive koje je Sud dao u presudi od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 S jedne strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je Sud u toj presudi utvrdio da se metoda raspodjele robe i usluga mješovite namjene na temelju prometa, koja se razlikuje od one predviđene spomenutom direktivom, može primijeniti samo ako se njome omogućava preciznije određivanje prava na odbitak. Metoda koja se sastoji u tome da se utvrdi u odnosu na koji je dio zgrade nastala obveza plaćanja PDV-a i primijeni ključ raspodjele samo na iznose PDV-a koji se ne odnose posebno ni na jedan od tih dijelova ili se odnose na zajedničke dijelove zgrade mješovite namjene dovela bi do preciznijih rezultata. Posljedično, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li takvoj metodi dati prednost.

19 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev ističe, u biti, da je u točki 19. presude od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) Sud pojasnio da država članica može primijeniti metodu raspodjele robe i usluga mješovite namjene različitom od one predviđene Šestom direktivom samo u slučaju „određene transakcije, poput izgradnje zgrade mješovite namjene“. Međutim, različitost metoda koju je usvojila njemačka porezna uprava za raspodjelu robe i usluga koje se koriste pri izgradnji ili stjecanju zgrade mješovite namjene također se primjenjuje na robu i usluge koji su isporučeni radi uporabe, održavanja i održavanja takvih zgrada. Slijedom toga, taj se sud pita je li u skladu sa Šestom direktivom primjenjivati istu metodu na te dvije kategorije troškova.

20 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev napominje da, iako je Sud već priznao da izmjena zakona može dovesti do obveze ispravljanja određenih odbitaka PDV-a, on se dosad izjasnio jedino o izmjenama zakona koje utječu na postojanje samog prava na odbitak. U tim se okolnostima javlja dvojba u pogledu toga je li članku 20. spomenute direktive protivno zakonodavstvo države koje nalaže ispravak PDV-a nakon što ta država izmijeni metodu pripisivanja PDV-a koji se plaća za robu i usluge mješovite namjene.

21 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev pita se je li u okolnostima glavnog predmeta provedba

ispravka PDV-a protivna na?elima zaštite legitimnih o?ekivanja i pravne sigurnosti. U tom pogledu najprije isti?e da njema?ko zakonodavstvo ne sadržava izri?itu odredbu koja propisuje da stupanje na snagu ?lanka 15. stavka 4. tre?e re?enice UStG-a može dovesti do ispravaka. Nadalje, spomenuto zakonodavstvo ne predvi?a prijelazne odredbe, iako iz to?ke 70. presude od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263) proizlazi da je usvajanje takvih odredbi potrebno ako bi osobe na koje se odnosi novo pravilo mogle biti iznena?ene njegovom trenutna?nom primjenom. Kona?no, slijedom postupaka pred Finanzgerichtom Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu), porezna su tijela u odnosu na fiskalne godine 2001. i 2002. prihvatila metodu raspodjele robe i usluga mješovite namjene koju je primijenio Rey Grundstücksgemeinschaft.

22 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Sud Europske unije je utvrdio da ?lanak 17. stavak 5. podstavak 3. [Šeste direktive] dopušta državama ?lanicama da za potrebe izra?una proporcionalnog odbitka prilikom odbitka pretporeza za odre?eni projekt, kao što je izgradnja zgrade mješovite namjene, daju prednost druga?ijem klju?u raspodjele od prihodovnog klju?a iz ?lanka 19. stavka 1. te direktive, pod uvjetom da korištena metoda jam?i preciznije odre?ivanje tog proporcionalnog odbitka (presuda Suda Europske unije od 8. studenoga 2012., C-511/10, BLC Baumarkt, EU:C:2012:689).

(a) Treba li prilikom stjecanja ili izgradnje zgrade mješovite namjene ulazne usluge – ?ija porezna osnovica spada u troškove stjecanja ili izgradnje, a radi preciznijeg izra?una pretporeza koji treba odbiti – svrstati prvo u (oporeziv ili izuzet) promet od korištenja zgrade, a samo pretporez koji nakon toga preostane razdijeliti po klju?u raspodjele na temelju površine ili prometa?

(b) Primjenjuju li se na?ela utvr?ena u presudi Suda Europske unije od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) kao i odgovor na pitanje iz to?ke (a) i na pretporez za ulazne usluge u svrhu uporabe, o?uvanja ili održavanja zgrade mješovite namjene?

2. Treba li ?lanak 20. [Šeste direktive] tuma?iti na na?in da se ovlaštenje na ispravljanje prvotnog pretporeza sadržano u toj odredbi primjenjuje i u slu?aju kada je porezni obveznik pretporez pla?en za izgradnju zgrade mješovite namjene razdijelio u skladu s klju?em raspodjele na temelju prometa koji je predvi?en ?lankom 19. stavkom 1. te direktive i dopušten nacionalnim pravom, a država ?lanica naknadno tijekom razdoblja ispravka da prioritet jednoj drugoj metodi?

3. Ako se na prethodno pitanje da potvrdan odgovor: protive li se na?ela pravne sigurnosti i zaštite povjerenja primjeni ?lanka 20. [Šeste direktive], ako država ?lanica u prethodno opisanom slu?aju nije izrijekom propisala ispravljanje pretporeza niti je utvrdila prijelazne odredbe, a Bundesfinanzhof [(Savezni financijski sud)] je raspodjelu pretporeza od strane poreznog obveznika primjenom prihodovne metode op?enito priznao kao primjerenu?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

23 Sud koji je uputio zahtjev prvim pitanjem u biti pita treba li ?lanak 17. stavak 5. Šeste direktive tuma?iti na na?in da, u slu?aju da se zgrada na izlaznoj razini koristi za obavljanje transakcija za koje je mogu?e odbiti PDV i drugih za koje se on ne može odbiti, države ?lanice moraju propisati da se roba i usluge koji se koriste na ulaznoj razini za izgradnju ili stjecanje te zgrade trebaju u prvoj fazi pripisati isklju?ivo jednoj od tih vrsta transakcija, kako bi se u drugoj fazi samo pravo na odbitak u odnosu na onu robu i usluge koji se ne mogu pripisati utvrdilo primjenom klju?a raspodjele na temelju prometa ili površine, pod uvjetom da potonja metoda jam?i preciznije

određivanje udjela odbitka. Sud koji je uputio zahtjev nadalje postavlja pitanje je li odgovor koji je od Suda zatražen na to pitanje primjenjiv i na robu i usluge koji se koriste za uporabu, ožuvanje ili održavanje zgrade mješovite uporabe.

24 Najprije treba istaknuti da se to pitanje odnosi na odredbe članka 17. stavka 5. Šeste direktive i da nije konkretno usmjereno na jednu od mogućnosti predviđenih u trećem podstavku te odredbe. To pitanje stoga treba shvatiti na način da se odnosi na tumačenje članka 17. stavka 5. Šeste direktive u općenitom smislu.

25 U tom pogledu valja podsjetiti da se opseg prava na odbitak razlikuje ovisno o svrsi uporabe predmetne robe i usluga. Naime, dok u odnosu na robu i usluge koji se koriste isključivo u svrhu oporezovanih transakcija članak 17. stavak 2. Šeste direktive predviđa da porezni obveznici imaju pravo odbiti cjelokupan porez koji je obračunat na njihovo stjecanje ili isporuku, u odnosu na robu i usluge mješovite namjene članak 17. stavak 5. podstavak 1. te direktive određuje da je pravo na odbitak ograničeno na udio PDV-a razmjeran iznosu koji se može pripisati transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak obavljenih pomoću te robe ili usluga.

26 S obzirom na tu razliku u opsegu prava na odbitak ovisno o svrsi uporabe robe i usluga na koje je obračunat PDV, države članice načelno su dužne odrediti da porezni obveznici, kako bi odredili iznos svojeg prava na odbitak, prvo moraju pripisati ulazne robu i usluge različitim izlaznim transakcijama čijem su obavljanju oni bili namijenjeni. Nadležna tijela tih država članica zatim moraju na tu robu ili usluge primijeniti pravila u pogledu odbitaka koja odgovaraju njihovoj svrsi, pri čemu na robu i usluge koji se ne odnose samo na jednu vrstu transakcije treba primijeniti pravila predviđena člankom 17. stavkom 5. spomenute direktive.

27 Najprije, što se tiče prve faze, odnosno one u kojoj se roba ili usluge pripisuju transakcijama za koje se one upotrebljavaju, ne dovodeći u pitanje primjenu određenih posebnih odredbi iz članka 17. stavka 5. podstavka 3. Šeste direktive, na sudu koji je uputio zahtjev jest da utvrdi je li, u slučaju da su one korištene za izgradnju zgrade mješovite namjene, takvo pripisivanje u praksi presloženo i, slijedom toga, teško provedivo.

28 Naime, nacionalni propis može poreznim obveznicima dopustiti da ne provedu pripisivanje te robe i usluga, bez obzira na svrhu njihove uporabe, ako se ta roba i usluge odnose na stjecanje ili izgradnju zgrade mješovite namjene i ako je to pripisivanje u praksi teško provedivo.

29 Osim toga, što se tiče pripisivanja robe i usluga isporučenih radi uporabe, ožuvanja i održavanja zgrade mješovite namjene različitim izlaznim transakcijama obavljenima posredstvom te zgrade, općenito se čini da je ono u praksi lako ostvarivo, međutim, na sudu koji je uputio zahtjev jest da to provjeri u pogledu robe i usluga o kojima je riječ u glavnom postupku.

30 Ako to jest slučaj, državi članici ne može se dopustiti da propiše da porezni obveznici ne moraju pripisati robu i usluge isporučene radi uporabe, ožuvanja ili održavanja zgrade mješovite namjene različitim izlaznim transakcijama obavljenima posredstvom te zgrade.

31 Nadalje, kada je riječ o drugoj fazi, odnosno onoj u kojoj se izračunava iznos odbitka, treba podsjetiti da, što se tiče robe i usluga pripisanih ujedno transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i onima kod kojih ono ne postoji, u skladu s člankom 17. stavkom 5. podstavkom 2. Šeste direktive, taj se iznos za sve transakcije koje je porezni obveznik obavio načelno izračunava na temelju udjela koji se utvrđuje sukladno članku 19. te direktive, primjenom ključa raspodjele na temelju prometa.

32 Međutim, Sud je priznao da države članice mogu, ako iskoriste određene mogućnosti predviđene člankom 17. stavkom 5. podstavkom 3. navedene direktive, primijeniti metodu

izražava ona koja je različita od one spomenute u prethodnoj točki ove presude, pod uvjetom, osobito, da primijenjena metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka pretporeza od onog koje proizlazi iz primjene te prve metode (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 24.).

33 Međutim, spomenuti uvjet ne znači da odabrana metoda mora nužno biti najpreciznija moguća. Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 90. svojeg mišljenja, izreka presude od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) zahtijeva samo da odabrana metoda jamči precizniji rezultat od onoga koji bi proizlazio iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa (vidjeti također u tom smislu presudu od 10. srpnja 2014., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 29.).

34 Stoga, u slučaju transakcija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje u iznajmljivanju različitih dijelova zgrade, od kojih na temelju nekih postoji pravo na odbitak, a na temelju drugih ne, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri može li se uporabom metode izražava prava na odbitak primjenom ključa raspodjele na temelju površine doći do preciznijeg rezultata onoga koji proizlazi iz primjene metode utemeljene na prometu.

35 Izbor države članice da usvoji metodu odbitka drukčiju od one predviđene Šestom direktivom ne dovodi u pitanje ovlast, koja joj je u određenim okolnostima dostupna, da propiše da porezni obveznici nisu obvezni povezati svu robu ili usluge upotrijebljene za stjecanje ili izgradnju zgrade mješovite namjene s određenom izlaznom transakcijom, s obzirom na to da se zahtjev preciznosti spomenut u točki 32. ove presude odnosi na način izražava udjela iznosa PDV-a za koji postoji pravo na odbitak.

36 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 17. stavak 5. spomenute direktive treba tumačiti na način da, u slučaju da se zgrada koristi za obavljanje određenih izlaznih transakcija u odnosu na koje postoji pravo na odbitak i drugih u odnosu na koje to pravo ne postoji, države članice nisu dužne propisati da se ulazna roba i usluge koji se koriste za izgradnju, stjecanje, uporabu, održavanje i održavanje te zgrade moraju prvo pripisati tim različitim transakcijama ako je takvo pripisivanje teško provedivo, kako bi se, slijedom toga, samo pravo na odbitak za onu robu i usluge koji se koriste kako za određene transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak tako i za druge kod kojih to pravo ne postoji odredilo primjenom ključa raspodjele na temelju prometa ili površine, pod uvjetom da potonja metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka.

Drugo pitanje

37 Sud koji je uputio zahtjev drugim pitanjem u biti pita treba li članak 20. Šeste direktive tumačiti na način da mu je protivno provođenje ispravka odbitaka PDV-a u odnosu na robu i usluge obuhvaćene člankom 17. stavkom 5. te direktive slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristio za izražavanje tih odbitaka do koje je došlo tijekom predmetnog razdoblja ispravka.

38 U tom pogledu treba istaknuti da članak 20. stavak 1. točka (b) spomenute direktive propisuje da se početni odbici ispravljaju ako nakon prijave na kojoj se temelji odbitak dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa tih odbitaka, „osobito“ u slučaju otkazivanja kupnje ili ostvarenog sniženja cijena. Ta uporaba priloga „osobito“ pokazuje da opisani slučajevi nisu taksativno nabrojeni.

39 Iz toga slijedi da, iako se tom odredbom izričito ne predviđa slučaj izmjene metode izražava prava na odbitak primjenjive na robu i usluge mješovite namjene, njome ga se također ne isključuje.

40 Slijedom toga, kako bi se utvrdilo obuhvaća li spomenuta odredba takav slučaj, potrebno je ispitati njezin kontekst i ciljeve propisa kojeg je ona dio (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 27. studenoga 2003., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, t. 34.).

41 Što se tiče konteksta članka 20. stavka 1. točke (b) Šeste direktive, iz njezina članka 17. stavka 5., u vezi s njezinim člankom 19. stavkom 1., slijedi da se iznos PDV-a koji se može odbiti plaćen na ulaznu isporuku robe i usluge mješovite namjene određuje primjenom ključa raspodjele koji može biti onaj predviđen tim odredbama, utemeljen na prometu, ili drugog ključa raspodjele izabranog sukladno članku 17. stavku 5. podstavku 3. spomenute direktive, ako se njime za predmetnu aktivnost mogu dobiti precizniji rezultati izražuna udjela odbitka (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 24.).

42 Ključ raspodjele i stoga primijenjena metoda izražuna iznosa odbitka predstavljaju činjenice koji se koriste za određivanje iznosa odbitaka u smislu članka 20. stavka 1. točke (b) Šeste direktive.

43 Što se tiče cilja koji se nastoji ostvariti mehanizmom ispravljanja uspostavljenim spomenutom direktivom, on se sastoji u povećanju preciznosti odbitaka PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 25. i od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 31.).

44 Kao što je to navedeno u točkama 32. i 33. ove presude, što se tiče robe i usluga mješovite namjene, od metode određivanja prava na odbitak predviđene tom direktivom moguće je odstupiti samo u svrhu primjene druge metode koja jamči precizniji rezultat.

45 Slijedom navedenog, ispravljanje odbitaka primjenom druge metode može rezultirati samo povećanjem preciznosti tih odbitaka i stoga pridonijeti ostvarenju cilja koji se nastoji postići mehanizmom ispravljanja.

46 Stoga iz ispitivanja konteksta članka 20. stavka 1. točke (b) Šeste direktive i cilja koji se nastoji postići mehanizmom ispravljanja odbitaka uspostavljenog tom direktivom proizlazi da tu odredbu treba tumačiti na način da obuhvaća situaciju u kojoj je došlo do izmjene metode izražuna prava na odbitak primjenjivog na robu i usluge mješovite namjene.

47 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 20. Šeste direktive treba tumačiti na način da se njime zahtijeva da se provede ispravak odbitaka PDV-a za robu i usluge obuhvaćene člankom 17. stavkom 5. te direktive slijedom usvajanja, tijekom predmetnog razdoblja ispravka, ključa raspodjele tog poreza koji se koristi za izražun tih odbitaka, a koji odstupa od metode određivanja prava na odbitak predviđene istom direktivom.

Treće pitanje

48 Sud koji je uputio zahtjev trećim pitanjem u biti pita treba li općenito zaštita pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja zaštićena pravom Unije tumačiti na način da im se protivi primjenjivo nacionalno zakonodavstvo koje izričito ne propisuje ispravak pretporeza u smislu članka 20. Šeste direktive slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristi za izražun određenih odbitaka niti predviđa prijelazne odredbe, iako je vrhovni sud raspodjelu pretporeza poreznog obveznika na temelju ključa raspodjele primjenjivog prije te izmjene priznao kao općenito primjerenu.

49 Najprije treba podsjetiti da su općenita zaštita legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti dio pravnog poretka Europske unije. U skladu s tim, ta općenita moraju poštovati ne samo institucije Unije nego i države članice pri izvršavanju ovlasti koje im dodjeljuju direktive Unije (presuda od 29.

travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 57.).

50 Osim toga, iako je sud koji je uputio zahtjev izrazio određene dvojbe glede na činjenicu da na koji se članak 20. Šeste direktive može pomiriti s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, on nije formalno doveo u pitanje valjanost te odredbe.

51 Bez obzira na to, odredbu sekundarnog zakonodavstva Unije, poput članka 20. spomenute direktive, treba što je više moguće tumačiti u smislu njezine usklađenosti s općim načelima prava Unije, a osobito načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2010., M i dr., C-340/08, EU:C:2010:232, t. 64.).

52 Što se tiče činjenice da u nacionalnom zakonodavstvu, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, nije izričito spomenuta obveza provedbe ispravka u slučaju izmjene metode izražavanja prava na odbitak, treba podsjetiti da, kao što je to istaknuto u točki 47. ove presude, takva obveza proizlazi iz odredaba članka 20. Šeste direktive.

53 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da su države članice prilikom primjenjivanja odredbi svojeg unutarnjeg prava kojima se prenosi direktiva dužne tumačiti te odredbe što je više moguće u skladu s tom direktivom (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2000., Océano Grupo Editorial i Salvat Editores, C-240/98 do C-244/98, EU:C:2000:346, t. 31.).

54 Slijedi da se načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ne mogu tumačiti na način da je obveza ispravka prava na odbitak u slučaju izmjene metode izražavanja tog prava trebala biti izričito predviđena nacionalnim zakonodavstvom kojim je ta promjena provedena kako bi se mogao nametnuti takav ispravak.

55 Nadalje, što se tiče okolnosti da je nacionalnim zakonodavstvom, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, izmijenjena metoda izražavanja prava na odbitak a da nisu predviđene prijelazne odredbe, iz konteksta zahtjeva za prethodnu odluku prije svega je jasno da sud koji je uputio zahtjev pojam „prijelazne odredbe“ shvaća na način da označavaju odredbe koje imaju za cilj privremeno odgoditi primjenu novog zakona i uspostavljaju privremenu primjenu posebnog režima koji je prilagođen okolnostima.

56 U tom pogledu valja podsjetiti da je u skladu s pravom Unije to da se novo pravno pravilo primjenjuje od dana stupanja na snagu akta u kojem je sadržano (presuda od 7. studenoga 2013., Gemeinde Altrip i dr., C-72/12, EU:C:2013:712, t. 22.). Posljedično, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja u načelu se ne protive tomu da država članica može izmijeniti stari zakon s trenutnim učinkom, bez predviđanja prijelaznih odredbi.

57 Međutim, u određenim situacijama, kada se to zahtijeva u skladu s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, usvajanje takvih odredbi može biti nužno.

58 Sud je tako smatrao, kako je to napomenuo sud koji je uputio zahtjev, da nacionalni zakonodavac može povrijediti načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ako iznenada i neočekivano donese novi zakon koji ukida pravo koje su do tada uživali porezni obveznici a da im ne ostavi vrijeme potrebno za prilagodbu, iako se to nije zahtijevalo u skladu s ciljem koji se nastoji ostvariti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 70.).

59 Konkretnije, porezni obveznici moraju imati vremena za prilagodbu ako ih ukidanje prava koja su do tada uživali obvezuje da izvrše znatne gospodarske prilagodbe (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr., C-98/14, EU:C:2015:386, t. 87.).

60 Tak i uz pretpostavku da se izmjena nacionalnog zakonodavstva kojim se utvrđuje metoda izračuna prava na odbitak može smatrati iznenadnom i neočekivanom, ne čini se da su uvjeti navedeni u prethodnim dvjema točkama ove presude, koji opravdavaju donošenje odgovarajućih prijelaznih odredbi, ispunjeni u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

61 Naime, treba istaknuti, s jedne strane, da izmjena metode izračuna nema za posljedicu ukidanje prava na odbitak poreznih obveznika, nego promjenu njegova opsega.

62 S druge strane, takva izmjena sama po sebi ne znači, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, da porezni obveznici izvršavaju znatne gospodarske prilagodbe, pa se ne čini da je nužno potrebno vrijeme prilagodbe.

63 Naposljetku, što se tiče činjenice da se nacionalnim zakonodavstvom poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku izmjenjuje metoda izračuna prava na odbitak, iako je prethodnu metodu jedan od vrhovnih sudova predmetne države članice opisao kao „primjerenu“, treba istaknuti da načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, u svjetlu kojih treba tumačiti članak 20. Šeste direktive, u načelu ne sprečavaju nacionalnog zakonodavca da izmijeni svoje zakonodavstvo kojim provodi pravo Unije (vidjeti analogijom presudu od 14. siječnja 2010., Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

64 Iz toga osobito slijedi da sama okolnost da je jedan od vrhovnih sudova predmetne države članice određena nacionalna pravila opisao kao „primjerena“ ne sprečava nacionalnog zakonodavca da ih izmijeni i da se provedu ispravci slijedom te izmjene.

65 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da opća načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja zaštićena pravom Unije treba tumačiti na način da im se ne protivi primjenjivo nacionalno zakonodavstvo koje izričito ne propisuje ispravak pretporeza u smislu članka 20. Šeste direktive slijedom izmjene ključa raspodjele PDV-a koji se koristi za izračun određenih odbitaka niti predviđa prijelazne odredbe, iako je vrhovni sud raspodjelu pretporeza poreznog obveznika na temelju ključa raspodjele primjenjivog prije te izmjene priznao kao općenito primjerenu.

Troškovi

66 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 navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. ?lanak 17. stavak 5. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tumačiti na način da, u slučaju da se zgrada koristi za obavljanje određenih izlaznih transakcija u odnosu na koje postoji pravo na odbitak i drugih u odnosu na koje to pravo ne postoji, države članice nisu dužne propisati da se ulazna roba i usluge koji se koriste za izgradnju, stjecanje, uporabu, održavanje i održavanje te zgrade moraju prvo pripisati tim različitim transakcijama ako je takvo pripisivanje teško provedivo, kako bi se, slijedom toga, samo pravo na odbitak za onu robu i usluge koji se koriste kako za određene transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak tako i za druge kod kojih to pravo ne postoji odredilo primjenom ključa raspodjele na temelju prometa ili površine, pod uvjetom da potonja metoda jamči preciznije određivanje udjela odbitka

2. ?lanak 20. Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tumačiti na način da se njime zahtijeva da se provede ispravak odbitaka PDV-a za robu i usluge obuhvaćene člankom 17. stavkom 5. te direktive slijedom usvajanja, tijekom predmetnog razdoblja ispravka, ključa raspodjele tog poreza koji se koristi za izračun tih odbitaka, a koji odstupa od metode određivanja prava na odbitak predviđene istom direktivom.

3. Općenastala pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja zaštićena pravom Europske unije treba tumačiti na način da im se ne protivi primjenjivo nacionalno zakonodavstvo koje izričito ne propisuje ispravak pretporeza u smislu članka 20. Šeste direktive, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, slijedom izmjene ključa raspodjele poreza na dodanu vrijednost koji se koristi za izračun određenih odbitaka niti predviđa prijelazne odredbe, iako je vrhovni sud raspodjelu pretporeza poreznog obveznika na temelju ključa raspodjele primjenjivog prije te izmjene priznao kao općenito primjerenu.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački