

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

6. listopada 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitci plaćenog pretporeza – Roba i usluge koje porezni obveznik koristi za stjecanje kapitalnih dobara – Članci 184. do 187. – Ispravak odbitaka – Obveza ispravka odbitaka PDV-a u slučaju likvidacije tog poreznog obveznika i njegova brisanja iz registra obveznika PDV-a”

U predmetu C-293/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 28. travnja 2021., koju je Sud zaprimio 7. svibnja 2021., u postupku

UAB „Vittamed technologijos”, u likvidaciji,

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija,

uz sudjelovanje:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, D. Gratsias i Z. Csehi (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: T. Papeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za litavsku vladu, K. Dieninis i V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 184. do 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva UAB „Vittamed technologijos“, u likvidaciji (u daljnjem tekstu: Vittamed), i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve) u vezi s obavezom ispravka odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) u odnosu na robu i usluge za koje je ostvareno pravo na odbitak i koje su stečene u svrhu stvaranja kapitalnih dobara koja se u konačnici nisu koristila niti će ikada koristiti za predviđenu gospodarsku djelatnost zbog odluke o likvidaciji poreznog obveznika i njegovu brisanju iz registra obveznika PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 167. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

4 Članak 168. točka (a) te 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.”

5 U poglavlju 5. glave X. navedene direktive naslovljenom „Ispravci odbitaka” nalaze se, među ostalim, članci 184., 185. i 187.

6 Članak 184. iste direktive propisuje:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

7 Članak 185. Direktive o PDV-u određuje:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

8 Članak 186. te direktive glasi:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”

9 ?lanak 187. navedene direktive glasi:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspore?uje na razdoblje od pet godina, uklju?uju?i i godinu tijekom koje su dobra ste?ena ili proizvedena.

Države ?lanice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe dobara.

Kod nepokretne imovine koja je ste?ena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obra?unatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovaraju?i dio PDV-a.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljede?ih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra ste?ena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.”

Litavsko pravo

10 ?lanak 58. stavak 1. to?ka 1. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymasa (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost) od 5. ožujka 2002. (Žin., 2002., br. 35 – 1271), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), odre?uje:

„Obveznik PDV-a ima pravo odbiti ulazni PDV i/ili PDV na uvoz obra?unat na robu i/ili usluge, pod uvjetom da su roba i/ili usluge namijenjene za sljede?e djelatnosti obveznika PDV-a:

[...] isporuka robe i/ili usluga na koju se pla?a PDV [...]”

11 ?lanak 66. stavak 2. Zakona o PDV-u propisuje:

„Kada se dozna da su se roba i/ili usluge u odnosu na koje je obra?unati ulazni PDV i/ili PDV na uvoz (a kada je robu proizveo sam porezni obveznik, ulazni PDV i/ili PDV na uvoz obra?unat na robu i/ili usluge korištene u proizvodnji) u cijelosti ili djelomi?no odbijen po?ele koristiti za djelatnosti razli?ite od onih iz ?lanka 58. stavka 1. ovog Zakona ili da su izgubljene, odbici PDV-a ispravljaju se u prijavi PDV-a za porezno razdoblje u kojem se doznalo za navedene okolnosti, tako da se pove?a iznos PDV-a koji se mora uplatiti u prora?un ili da se smanji iznos povrata PDV-a koji se mora isplatiti iz prora?una [...]”

12 ?lanak 69. stavak 1. Zakona o PDV-u odre?uje:

„Kada se obveznik PDV-a briše iz registra obveznika PDV-a ili kada je u likvidaciji, odbici PDV-a se ispravljaju, prema postupku utvr?enom u ?lancima 66. i 67. ovog Zakona, u prijavi PDV-a osobe koja se briše iz tog registra ili koja je u likvidaciji te se odbijeni ulazni PDV i/ili PDV na uvoz obra?unat na robu i/ili usluge, uklju?uju?i kapitalna dobra, koje se više ne?e koristiti za djelatnosti iz ?lanka 58. stavka 1. ovog Zakona, vra?a u prora?un”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Vittamed je društvo s poslovnim nastanom u Litvi koje se bavilo tehni?kim znanstvenim istraživanjima i njihovom prakti?nom primjenom.

14 To društvo od 1. ožujka 2012. nije izvršilo niti jednu isporuku robe ili usluga na koju je

naplaćen PDV.

15 Društvo Vittamed je 2012. i 2013., među ostalim, nabavilo robu i usluge u okviru provedbe međunarodnog projekta koji je financirala Europska unija, a čiji je cilj bio razvoj prototipa uređaja za medicinsku dijagnostiku i pruženje te njegovo kasnije stavljanje na tržište. Stoga mu je izdano osam računa. Ono je odbilo 87 987 eura ulaznog PDV-a za isporuku te robe i pružanje tih usluga. Predmetni projekt dovršen je 31. prosinca 2013.

16 Društvo Vittamed koristilo je navedenu robu i navedene usluge za proizvodnju nematerijalnih (licencije) i materijalnih (prototipovi uređaja) kapitalnih dobara. Željelo je koristiti se tim kapitalnim dobrima u svojoj budućoj oporezivoj djelatnosti.

17 Nakon dovršetka tog projekta društvo Vittamed je 2014. i 2015. poslovalo s gubitkom te su mu se preneseni gubici neprestano povećavali. Uzimajući u obzir te gubitke i nepostojanje narudžbi i mogućih prihoda, odlučeno je da se djelatnosti navedenog društva obustave. Zbog toga je jedini član društva Vittamed u kolovozu 2015. odlučio da se nad društvom pokrene postupak likvidacije, nakon što je utvrdio da inovativne znanstvene aktivnosti potonjeg društva neće biti isplative.

18 Društvo Vittamed je 10. rujna 2015. steklo status „pravnog subjekta u likvidaciji”.

19 Društvo Vittamed podnijelo je 23. rujna iste godine zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a i podnijelo je prijavu PDV-a za pravnu osobu koja se briše iz registra obveznika PDV-a, u pogledu posljednjeg poreznog razdoblja, od 1. do 23. rujna 2015. Društvo Vittamed u toj prijavi PDV-a nije ispravilo odbitak PDV-a s obzirom na preostalu robu ili usluge koje nije prodalo.

20 Istog dana društvo Vittamed izbrisano je iz registra obveznika PDV-a.

21 Na temelju rješenja od 28. prosinca 2017., Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Državna porezna inspekcija u Kaunasu, Litva) provela je porezni nadzor nad društvom Vittamed.

22 Odlukom od 24. siječnja 2019. Državna porezna inspekcija u Kaunasu utvrdila je u bitnome da je, kada je donesena odluka o likvidaciji društva Vittamed, na potonjem bilo da ispravi odbitak plaćenog ulaznog PDV-a i da u proračun vrati PDV koji se odnosi na nabavljenu robu ili usluge koje se neće upotrijebiti za djelatnosti koje podliježu PDV-u. Slijedom toga, naložila je društvu Vittamed plaćanje dodatnih 87 987 eura PDV-a uvećanih za iznos od 30 427 eura na ime zatezних kamata kao i novčane kazne u iznosu od 8798 eura, što odgovara 10 % dugovanog PDV-a.

23 Društvo Vittamed je protiv te odluke podnijelo prigovor Državnoj poreznoj inspekciji pri Ministarstvu financija Republike Litve ističući da iz sudske prakse Suda proizlazi da se ulazni PDV plaćen za potrebe pripreme gospodarske djelatnosti može odbiti čak i ako predmetna gospodarska djelatnost nije uspješno obavljena te namjeravane oporezive transakcije nisu izvršene.

24 Odlukom od 19. travnja 2019. Državna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve potvrdila je odluku Državne porezne inspekcije u Kaunasu.

25 Društvo Vittamed podnijelo je pritužbu Mokestinų ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve). Odlukom od 20. lipnja 2019. ona je odbila tu pritužbu kao neosnovanu.

26 Društvo Vittamed je protiv te odluke podnijelo tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva), koja je odbijena presudom od 10. listopada 2019.

27 Društvo Vittamed je protiv te presude podnijelo žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), sudu koji je uputio zahtjev.

28 Sud koji je uputio zahtjev iznosi svoje sumnje u pogledu postojanja obveze ispravljanja odbitaka PDV-a u glavnom postupku, bez obzira na činjenicu da je jedini član poreznog obveznika odlučio provesti njegovu likvidaciju i da je taj porezni obveznik, kao rezultat te odluke, podnio zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a, koji je bio ispunjen. U tom pogledu naglašava očit proturječnost u sudskoj praksi Suda.

29 S jedne strane, upućuje najprije na točku 20. presude od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da je cilj mehanizma ispravka predviđenog člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u uspostaviti blizak i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotične robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive. Temeljeći se, nadalje, na točki 38. presude od 11. travnja 2018., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), taj sud ističe da se u zajedničkom sustavu PDV-a mogu odbiti samo ulazni porezi naplaćeni na robu ili usluge kojima se porezni obveznici koriste za svoje oporezive transakcije. U tom pogledu navedeni sud pojašnjava da, u skladu s točkom 56. presude od 31. svibnja 2018., Kollroß i Wirtl (C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372), članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u ustanovljuje načelo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti kada se nakon prijave PDV-a izmijene elementi koji su uzeti u obzir za određivanje iznosa navedenog odbitka. Isti sud konačno citira točke 44. do 46. presude od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), kako bi primijetio da bi taj bliski i izravni odnos, koji mora postojati između prava na odbitak ulaznog PDV-a i izvršenja predviđenih oporezovanih transakcija, bio prekinut ako porezni obveznik više ne bi namjeravao koristiti predmetnu robu i usluge za obavljanje izlazno oporezivih transakcija ili bi ih koristio za obavljanje izuzetih transakcija.

30 Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu napominje da donošenje odluke jedinog člana predmetnog poreznog obveznika da provede njegovu likvidaciju i zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a koji je podnio taj porezni obveznik objektivno potvrđuju da navedeni porezni obveznik više ne želi upotrebljavati robu ili usluge u pogledu kojih je plaćeni PDV obračunat u okviru oporezovanih gospodarskih aktivnosti, što bi predstavljalo promjenu čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka nastalu nakon prijave PDV-a, u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u. Taj sud ističe da je takva ocjena u skladu s člankom 69. stavkom 1. Zakona o PDV-u.

31 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev poziva se na sudsku praksu iz presuda od 15. siječnja 1998., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, t. 19. i 20.), od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 40. i 42.) i od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.), prema kojoj se jednom nastalo pravo na odbitak načelno zadržava čak i ako porezni obveznik, zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji, robu i usluge koje su dovele do odbitka kasnije ne upotrijebi u okviru oporezivih transakcija, to jest porezni obveznik pravo na odbitak zadržava od trenutka u kojem je stekao to pravo čak i ako, zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji, robu ili usluge koje su dovele do odbitka nije mogao koristiti u okviru oporezivih transakcija. Ocjenjuje da je moguće smatrati, u skladu s tom sudskom praksom, da se, osim u slučaju iz članka 185. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, pravo na početni odbitak PDV-a zadržava te obveza ispravljanja ne postoji ako se roba ili usluge nisu koristile u okviru gospodarske djelatnosti o kojoj je riječ zbog okolnosti neovisnih o volji poreznog obveznika.

32 Sud koji je uputio zahtjev u tom se pogledu pita mogu li odluka o likvidaciji poreznog obveznika kao i zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a, koje je taj porezni obveznik načelno podnio na vlastitu inicijativu, utvrditi postojanje „okolnosti koje ne ovise o volji” poreznog

obveznika, u smislu sudske prakse navedene u točki 31. ove presude. On primjećuje da je, u ovom slučaju, društvo Vittamed navelo da je odluka o pokretanju postupka likvidacije donesena zbog stalno rastućih gubitaka, nepostojanja narudžbi i mogućih prihoda te sumnji jedinog člana društva u isplativost planirane gospodarske djelatnosti. Porezna uprava i druge institucije koje su sudjelovale u sporu u glavnom postupku zaključile su da je odluka jedinog člana društva Vittamed o pokretanju postupka likvidacije donesena a da pritom nije podnio nikakav dokaz o tome da djelatnosti društva Vittamed nisu profitabilne i da ta odluka kao i zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a nisu „okolnosti koje ne ovise o volji” društva Vittamed, u smislu sudske prakse navedene u točki 31. ove presude.

33 Međutim, pozivajući se na točku 35. presude od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da iz sudske prakse Suda proizlazi da nije na poreznoj upravi da ocjenjuje osnovanost razloga koji su naveli poreznog obveznika da odustane od prvotno predviđene gospodarske djelatnosti s obzirom na to da zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih djelatnosti, pod uvjetom da one na temelju same podliježu PDV-u.

34 Slijedom toga, sud koji je uputio zahtjev pita se kako u okolnostima glavnog postupka utvrditi postojanje „okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika” u smislu sudske prakse navedene u točki 31. ove presude. Konkretno, taj sud želi doznati je li puka prijava poreznog obveznika dostatna za takvu kvalifikaciju ili je općenito nužno ocijeniti te okolnosti ako roba ili usluge nisu bili korišteni i nikad neće biti korišteni zbog likvidacije tog poreznog obveznika.

35 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev primijetio je da je Sud u točki 25. presude od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834) naveo da jednom nastalo pravo na odbitak ostaje stečeno čak i ako namjeravana gospodarska djelatnost kasnije nije obavljena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija ili porezni obveznik nije mogao upotrebljavati robu ili usluge u vezi s kojima je nastalo pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, upotrebom veznika „ili” u toj točki 25. žele se razlikovati dvije zasebne situacije: s jedne strane, kada gospodarske djelatnosti nisu obavljane nakon nastanka prava na odbitak i, s druge strane, kada roba ili usluge u vezi s kojima je pravo na odbitak ostvareno nisu korištene u okviru gospodarskih djelatnosti. Međutim, činjenica da roba ili usluge nisu upotrebljavane „zbog okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika” spominje se samo u drugom slučaju, koji ne obuhvaća likvidaciju poreznog obveznika, prema sudu koji je uputio zahtjev. Potonji se u tom pogledu poziva na presudu od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 184. do 187. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da je porezni obveznik dužan (ili nije dužan) ispraviti odbitke PDV-a obračunatog na nabavu robe ili usluga namijenjenih proizvodnji kapitalnih dobara ako tu robu ili usluge više ne namjerava koristiti u okviru oporezivih gospodarskih djelatnosti zato što je vlasnik (član) tog poreznog obveznika odlučio likvidirati poreznog obveznika te je potomji podnio zahtjev da ga se izbriše iz registra obveznika PDV-a?

Utječu li na odgovor na to pitanje razlozi donošenja odluke o likvidaciji istog poreznog obveznika, to jest činjenica da je ta odluka donesena zbog rastućih gubitaka, nepostojanja narudžbi i sumnji člana društva u isplativost planirane (namjeravane) gospodarske djelatnosti?”

O prethodnom pitanju

37 S jedne strane, sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li ?lanke 184. do 187. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da porezni obveznik ima obvezu ispraviti odbitke pla?enog ulaznog PDV-a u vezi sa stjecanjem robe ili usluga ?ija je namjena bila proizvesti kapitalna dobra u slu?aju u kojem, zbog odluke vlasnika ili jedinog ?lana tog poreznog obveznika da provedu njegovu likvidaciju kao i zahtjeva i isho?enja brisanja navedenog poreznog obveznika iz registra obveznika PDV-a, stvorena kapitalna dobra nisu bila korištena niti ?e se ikada koristiti u okviru oporezivih gospodarskih djelatnosti. S druge strane, on u biti pita utje?u li razlozi na temelju kojih se mo?e opravdati odluka o likvidaciji istog poreznog obveznika i, stoga, napu?tanje oporezive gospodarske djelatnosti, kao što su stalno rastu?i gubici, nepostojanje narud?bi i sumnje ?lana društva u isplativost planirane gospodarske djelatnosti, na njegovu obvezu ispravljanja predmetnih odbitaka PDV-a. Naposljetku pita je li sama prijava postojanja tih razloga doti?nog poreznog obveznika dovoljna ili, naprotiv, treba dokazati postojanje navedenih razloga dokazima.

38 Kao prvo, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su du?ni platiti odbiju ulazni PDV koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 27. i navedena sudska praksa).

39 Sustav odbitaka treba poreznog obveznika u potpunosti osloboditi tereta PDV?a koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajedni?ki sustav PDV-a jam?i neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same na?elno podlije?u PDV-u (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 18.).

40 Kao što je to Sud vi?e puta naglasio, pravo na odbitak iz ?lanka 167. i sljede?ih Direktive o PDV-u ?ini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono u na?elu ne mo?e ograni?iti. Posebno, ono se ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 29. i navedena sudska praksa).

41 Naime, u zajedni?kom sustavu PDV?a mogu se odbiti samo ulazni porezi napla?eni na robu ili usluge kojima se porezni obveznici koriste za svoje oporezive transakcije. Odbitak ulaznih poreza vezan je za ubiranje izlaznih poreza (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 21. i navedena sudska praksa).

42 Valja podsjetiti na to da primjenu sustava PDV-a, a time i mehanizma odbitka, odre?uje to što je osoba stekla robu ili usluge u svojem svojstvu poreznog obveznika. Stvarna ili namjeravana uporaba robe ili usluga odre?uje samo opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju ?lanka 168. Direktive o PDV-u i opseg mogu?ih ispravaka tijekom budu?ih razdoblja, ali ne utje?e na nastanak prava na odbitak (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 33. i navedena sudska praksa).

43 Sud je također u više navrata presudio da pravo na odbitak jednom kad se ostvari ostaje steženo, čak i ako poslije planirana gospodarska djelatnost nije izvršena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija (presude od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 20. i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.) ili ako porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji nije mogao upotrijebiti navedenu robu i usluge koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija (presude od 15. siječnja 1998., Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, t. 20., od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25. i od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 34. i navedena sudska praksa).

44 Drukčije tumačenje bilo bi protivno načelu porezne neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poduzetnika. Ono bi prilikom poreznog tretmana istih djelatnosti ulaganja moglo stvoriti neopravdane razlike između poduzetnika koji su već izvršili oporezive transakcije i onih koji ulaganjima žele započeti djelatnosti koje će dovesti do oporezivih transakcija. Isto tako, stvorile bi se proizvoljne razlike među tim poduzetnicima jer bi konačno prihvatanje odbitaka ovisilo o tome dovode li takva ulaganja do oporezovanih transakcija (presude od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 22. i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.).

45 Kad je riječ o pitanju kako načelo istaknuto u presudi od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), u skladu s kojim se pravo na odbitak stječe i ako dođe do prestanka djelatnosti prije provedbe oporezivih transakcija, treba primjenjivati s pravilima Direktive o PDV-u o ispravku odbitaka, valja podsjetiti na to da je Sud, s jedne strane, presudio da je mehanizam ispravka predviđen u člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava odbitka PDV-a uspostavljenog tom direktivom i njegov je cilj uspostaviti bliski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja predmetne robe ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive. On je, s druge strane, pojasnio da kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe transakcija oslobođenih od poreza ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, nema ni naplate izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, t. 42. i navedena sudska praksa).

46 Sud je, osim toga, podsjetio na to da članak 184. Direktive o PDV-u određuje nastanak obveze ispravljanja PDV-a na najširi mogući način, da njegova formulacija *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju neosnovano provedenog odbitka, s obzirom na to da se općenit doseg obveze ispravka potvrđuje izričitim navođenjem iznimaka predviđenih u članku 185. stavku 2. te direktive (vidjeti u tom smislu rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

47 Sud je osim toga naveo da kad porezni obveznik zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji ne upotrijebi robu i usluge, kao što je nekretnina, koje su dovele do odbitka u okviru oporezovanih transakcija, za utvrđenje postojanja „promjena” u smislu članka 185. Direktive o PDV-u nije dovoljno smatrati da je nekretnina nakon raskida ugovora o najmu koji je u pogledu nje sklopljen ostala prazna, čak i ako se dokaže da porezni obveznik i dalje ima namjeru upotrebljavati je radi oporezive djelatnosti i u tom pogledu poduzima potrebne radnje jer bi to značilo ograničiti pravo na odbitak odredbama primjenjivima na ispravke (presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 47.; rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 44.).

48 Stoga, ako porezni obveznik više ne namjerava koristiti predmetnu robu ili usluge za obavljanje transakcija koje su izlazno oporezive ili ih koristi za izvršavanje transakcija oslobođenih od poreza, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, bliski i izravni odnos koji mora postojati između prava na odbitak ulaznog PDV-a i obavljanja planiranih oporezovanih transakcija je prekinut i mora dovesti do primjene mehanizma ispravka predviđenog člancima 184. do 187.

Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, t. 45. i 46. i navedenu sudsku praksu).

49 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da zbog pokretanja postupka likvidacije, s jedne strane, i brisanja iz registra obveznika PDV-a, s druge strane, dotični porezni obveznik više nema nikakvu namjeru koristiti se kapitalnim dobrima koja su stvorena u svrhu oporezovanih transakcija, i to konačno. Tim se ta situacija potvrđi, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja utvrditi da je „bliski i izravan odnos”, u smislu sudske prakse navedene u točki 45. ove presude, koji mora postojati između prava na odbitak ulaznog PDV-a i obavljanja transakcija koje su izlazno oporezive, prekinut i da treba primijeniti mehanizam ispravka predviđen člancima 184. do 187. Direktive o PDV-u.

50 Međutim, valja naglasiti da bi bilo drukčije u slučaju u kojem je likvidacija predmetnog poreznog obveznika ipak dovela do izvršenja oporezovanih transakcija, primjerice do prodaje imovine radi poravnania njegovih dugova, čak i ako to nije obuhvaćeno gospodarskom aktivnošću koju je taj porezni obveznik pošteno predvidio.

51 U tom pogledu Sud je presudio da, s obzirom na to da se djelatnost mora sama po sebi razmatrati, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima, sama činjenica da otvaranje stečajnog postupka nad poreznim obveznikom, na temelju pravila koja su u tom pogledu predviđena u nacionalnom pravu, mijenja svrhe transakcija tog poreznog obveznika, u smislu da ti ciljevi više ne obuhvaćaju trajno iskorištavanje njegova društva, nego se odnose samo na njegovu likvidaciju radi poravnania dugova nakon njegova prestanka, ne može sama po sebi utjecati na gospodarski karakter transakcija izvršenih u okviru tog društva (presuda od 3. lipnja 2021., Administratia Județeană a Finanțelor Publice Suceava i dr., C-182/20, EU:C:2021:442, t. 38.).

52 Sud je stoga presudio da članke 184. do 186. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili praksa prema kojima otvaranje stečajnog postupka nad gospodarskim subjektom, koji uključuje likvidaciju njegove imovine u korist njegovih vjerovnika, automatski podrazumijeva obvezu tog subjekta da ispravi odbitke PDV-a koje je izvršio za robu ili usluge stečajne prije stečaja, kada otvaranje takvog postupka nije prepreka obavljanju gospodarske aktivnosti navedenog subjekta, u smislu članka 9. te direktive, osobito radi likvidacije dotičnog društva (presuda od 3. lipnja 2021., Administratia Județeană a Finanțelor Publice Suceava i dr., C-182/20, EU:C:2021:442, t. 45.).

53 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su roba ili usluge poreznog obveznika ostale „neprodane”, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

54 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvi dio postavljenog pitanja valja odgovoriti tako da članke 184. do 187. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik ima obvezu ispraviti odbitke plaćenog ulaznog PDV-a u vezi sa stjecanjem robe ili usluga kojima je cilj proizvesti kapitalna dobra u slučaju u kojem, zbog odluke vlasnika ili jedinog člana tog poreznog obveznika da provede njegovu likvidaciju kao i zahtjeva i ishođenja brisanja navedenog poreznog obveznika iz registra obveznika PDV-a, stvorena kapitalna dobra nisu ni bila korištena niti će se ikada koristiti u okviru oporezivih gospodarskih djelatnosti, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

55 Kao drugo, prema sudskoj praksi Suda, članke 167., 168., 184. i 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza na robu ili usluge stečajne radi obavljanja oporezovanih transakcija zadržava kada se od prvotno predviđenih investicijskih projekata odustalo zbog okolnosti koje ne ovise o volji poreznog obveznika i da ne treba provesti ispravak tog PDV-a ako porezni obveznik i dalje ima namjeru koristiti tu imovinu u svrhu oporezive djelatnosti (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919,

t. 46.).

56 Primjena te sudske prakse pretpostavlja da je porezni obveznik uvijek imao namjeru koristiti se navedenom robom ili uslugama u svrhu oporezovanih transakcija, što je uvjet za koji se ?ini da nije ispunjen u slu?aju kao što je onaj u glavnom postupku, u kojem je, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, porezni obveznik bio likvidiran te je izbrisan iz registra obveznika PDV-a.

57 Stoga, ?injenica da se likvidacija poreznog obveznika, a time i napuštanje oporezive gospodarske djelatnosti eventualno mogu opravdati razlozima koji se mogu kvalificirati kao okolnosti izvan njegove volje, ne utje?e na njegovu obvezu ispravka odbitaka PDV-a.

58 Osim toga, nije na poreznoj upravi da ocjenjuje osnovanost razloga koji su naveli poreznog obveznika na to da odustane od prvotno predvi?ene gospodarske aktivnosti s obzirom na to da zajedni?ki sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti na?elno same podliježu PDV-u (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 35. i navedena sudska praksa).

59 S obzirom na tu sudsku praksu, u preostalom dijelu nije potrebno ispitati drugi dio pitanja, odnosno je li sama prijava razloga na temelju kojih je donesena odluka o likvidaciji poreznog obveznika dovoljna.

60 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugi dio postavljenog pitanja valja odgovoriti tako da razlozi na temelju kojih se može opravdati odluka o likvidaciji istog poreznog obveznika i, prema tome, napuštanje oporezive gospodarske djelatnosti, kao što su stalno rastu?i gubici, nepostojanje narudžbi i sumnje ?lana društva poreznog obveznika u isplativost planirane gospodarske djelatnosti, nemaju utjecaj u pogledu njegove obveze ispravljanja predmetnih odbitaka PDV-a s obzirom na to da taj porezni obveznik više nema namjeru, i to kona?no, koristiti navedena kapitalna dobra u svrhu oporezovanih transakcija.

61 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanke 184. do 187. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da porezni obveznik ima obvezu ispraviti odbitke pla?enog ulaznog PDV-a u vezi sa stjecanjem robe ili usluga kojima je cilj proizvesti kapitalna dobra u slu?aju u kojem, zbog odluke vlasnika ili jedinog ?lana tog poreznog obveznika da provede njegovu likvidaciju kao i zahtjeva i isho?enja brisanja navedenog poreznog obveznika iz registra obveznika PDV-a, stvorena kapitalna dobra nisu ni bila korištena niti ?e se ikada koristiti u okviru oporezivih gospodarskih djelatnosti. Razlozi na temelju kojih se može opravdati odluka o likvidaciji istog poreznog obveznika i, prema tome, napuštanje oporezive gospodarske djelatnosti, kao što su stalno rastu?i gubici, nepostojanje narudžbi i sumnje ?lana društva poreznog obveznika u isplativost planirane gospodarske djelatnosti, nemaju utjecaj u pogledu njegove obveze ispravljanja predmetnih odbitaka PDV-a s obzirom na to da taj porezni obveznik više nema namjeru, i to kona?no, koristiti navedena kapitalna dobra u svrhu oporezovanih transakcija.

Troškovi

62 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vije?e) odlu?uje:

Članke 184. do 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

porezni obveznik ima obvezu ispraviti odbitke plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi sa stjecanjem robe ili usluga kojima je cilj proizvesti kapitalna dobra u slučaju u kojem, zbog odluke vlasnika ili jedinog člana tog poreznog obveznika da provede njegovu likvidaciju kao i zahtjeva i ishoda brisanja navedenog poreznog obveznika iz registra obveznika PDV-a, stvorena kapitalna dobra nisu ni bila korištena niti će se ikada koristiti u okviru oporezivih gospodarskih djelatnosti. Razlozi na temelju kojih se može opravdati odluka o likvidaciji istog poreznog obveznika i, prema tome, napuštanje oporezive gospodarske djelatnosti, kao što su stalno rastući gubici, nepostojanje narudžbi i sumnje člana društva poreznog obveznika u isplativost planirane gospodarske djelatnosti, nemaju utjecaj u pogledu njegove obveze ispravljanja predmetnih odbitaka PDV-a s obzirom na to da taj porezni obveznik više nema namjeru, i to konačno, koristiti navedena kapitalna dobra u svrhu oporezovanih transakcija.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski