

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

30. lipnja 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 137. – Opcionalni sustav oporezivanja – Uvjeti – Nacionalni propis prema kojem se pravo izbora poreznog obveznika u pogledu oporezivanja prodaje nekretnine PDV-om uvjetuje time da je ta imovina prenesena na poreznog obveznika koji je već identificirani obveznik PDV-a – Obveza ispravka odbitaka PDV-a u slučaju nepoštovanja tog uvjeta – Načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-56/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Mokestinigis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za porezne sporove pri vladi Republike Litve), odlukom od 16. listopada 2020., koju je Sud zaprimio 29. siječnja 2021., u postupku

UAB „ARVI” ir ko

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, J. Passer, F. Biltgen (izvjestitelj), N. Wahl i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za UAB „ARVI” ir ko, L. Augustinavičienė i A. Paulauskas, *advokatai*,
- za litavsku vladu, K. Dieninis i V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 24. ožujka 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 135. i 137. Direktive Vijeća

2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva UAB „ARVI” i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve; u daljnjem tekstu: nacionalna porezna inspekcija) u vezi s ostvarivanjem prava izbora u pogledu oporezivanja nekretnine koja se prodaje poreznom obvezniku koji nije identificiran kao obveznik poreza na dodanu vrijednost (PDV) u trenutku prodaje i načinima ostvarivanja prava na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 135. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(j) isporuke objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuka [provedenih prije prvog useljenja];

[...]”

4 Članak 137. te direktive određuje:

„1. Države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljedeće transakcije:

[...]

(b) isporuke objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuka [provedenih prije prvog useljenja];

[...]

2. Države članice dužne su utvrditi detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1.

Države članice mogu ograničiti opseg tog prava izbora.”

5 Prema članku 168. navedene direktive:

„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;

[...]”

6 ?lanak 213. stavak 1. te direktive propisuje:

„Svaki porezni obveznik obvezan je prijaviti po?etak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.”

7 ?lankom 214. stavkom 1. Direktive o PDV-u predvi?a se:

„Države ?lanice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljede?ih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz ?lanka 9. stavka 2. koji na svojem podru?ju isporu?uju robu i usluge vezano uz koje je mogu? odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isklju?ivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno ?lancima 194. do 197. i ?lanku 199.;

[...]”

Litavsko pravo

8 ?lanak 32. stavak 3. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas br. IX-751 (Zakon Republike Litve br. IX-751 o porezu na dodanu vrijednost) od 5. o?ujka 2002. (Žin., 2002., br. 35-1271), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), odre?uje:

„Porezni obveznik ima pravo izabrati da se u odnosu na po prirodi nepokretnu imovinu koja je izuzeta od PDV-a u skladu sa stavkom 1. ili stavkom 2. ovog ?lanka obra?una PDV ako tu imovinu prodaje ili na drugi na?in prenosi poreznom obvezniku koji je identificiran kao obveznik PDV-a [...]; te se PDV u tom slu?aju obra?unava u odnosu na sve relevantne transakcije tog poreznog obveznika najmanje 24 mjeseca od kada je on prijavio svoj izbor. Porezni obveznik svoj izbor prijavljuje na na?in koji je odredilo središnje porezno tijelo. [...]”

9 ?lankom 58. stavkom 1. tog zakona odre?uje se:

„Obveznik PDV-a može u odnosu na robu i/ili usluge koje nabavlja i/ili uvozi odbiti ulazni PDV i/ili PDV na uvoz ako tu robu i/ili usluge koristi za sljede?e djelatnosti:

(1) isporuku robe i/ili usluga na koju se pla?a PDV;

[...]”

10 ?lanak 67. stavak 2. tog zakona glasi:

„[...]”

Odbitak PDV-a mora se ispraviti na na?in predvi?en ovim ?lankom: u odnosu na po prirodi nepokretnu imovinu, tijekom razdoblja od deset godina, [...] po?evši od poreznog razdoblja u kojem je ulazni PDV i/ili PDV na uvoz na tu imovinu u cijelosti ili djelomi?no odbijen [u slu?aju bitnog poboljšanja objekta (gra?evine) odbitak PDV-a na tako proizvedena materijalna kapitalna dobra ispravlja se tijekom razdoblja od deset godina po?evši od poreznog razdoblja u kojem su radovi poboljšavanja dovršeni].

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Nakon nadzora koji se odnosi na pravilnost izra?una, prijave i pla?anja PDV-a koji je proveo Arvi, Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (regionalna porezna inspekcija okruga Kaunas, Litva, u daljnjem tekstu: regionalna porezna inspekcija), potonji je 15. travnja 2020. sastavio izvješ?e o poreznom nadzoru u kojem je utvr?eno da je to društvo pogrešno primijenilo izlazni PDV u okviru prodaje nekretnine od 8. svibnja 2015. društvu UAB „Investicij? ir inovacij? fondas” (u daljnjem tekstu: Fondas). Naime, regionalna porezna inspekcija je u tom izvješ?u smatrala, s obzirom na to da društvo Fondas u trenutku navedene prodaje još nije bilo identificirano kao obveznik PDV-a, da društvo Arvi nije moglo izabrati oporezivanje te transakcije ni, posljedi?no, obra?unati odgovaraju?i izlazni PDV, tako da je u svojoj prijavi PDV-a moralo ispraviti iznos PDV-a odbijenog kao ulaznog.

12 Ta je inspekcija odlukom od 22. svibnja 2020. odobrila navedeno izvješ?e o nadzoru te je naložio društvu Arvi da plati odgovaraju?i iznos PDV-a, uve?an za kazne i zatezne kamate.

13 Budu?i da je prigovor protiv te odluke odbijen odlukom državnog poreznog inspektorata od 23. srpnja 2020., društvo Arvi pokrenulo je postupak pred Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve).

14 To se tijelo prije svega, pita je li litavski zakonodavac, u primjeni svoje diskrecijske ovlasti, odlukom da pravo izbora u pogledu oporezivanja uvjetuje time da je kupac identificiran isklju?ivo kao porezni obveznik PDV-a poštovao Direktivu o PDV-u s obzirom na njezine ciljeve i duh. Zatim se pita dopušta li izbor poreznog obveznika da isporuku stare nekretnine podvrgne PDV-u, kada takav izbor ne ispunjava uvjet predvi?en ?lankom 32. Zakona o PDV-u – da je kupac identificiran kao obveznik PDV-a – ipak da se ta transakcija smatra isporukom kapitalnih dobara podložnih PDV-u što sa sobom ne povla?i obvezu isporu?itelja da ispravi odbitak PDV-a. Naposljetku, postavlja i pitanje je li zahtjev državnog poreznog inspektorata da isporu?itelj ispravi odbitak ulaznog PDV-a, kad je kupac imovine kao obveznik PDV-a identificiran mjesec dana nakon zaklju?enja transakcije, u skladu s duhom Direktive o PDV-u i na?elima koje je Sud utvrdio u svojoj sudskoj praksi.

15 U tim je okolnostima Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) odlu?ila prekinuti postupak i Sudu postaviti sljede?a prethodna pitanja:

„1. Je li nacionalno zakonodavstvo prema kojem obveznik PDV-a pravo izbora da u odnosu na [isporuku] nepokretne imovine koja je izuzeta od PDV-a obra?una PDV ima samo ako tu imovinu prenosi poreznom obvezniku koji je u trenutku zaklju?enja transakcije identificiran kao obveznik PDV-a sukladno tuma?enju ?lanaka 135. i 137. Direktive o PDV-u i na?elima porezne neutralnosti i djelotvornosti?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, je li tuma?enje odredbi nacionalnog prava prema kojem isporu?itelj nepokretne imovine, koji je izabrao da na njezinu isporuku obra?una PDV, a to u skladu sa zahtjevima nacionalnog prava nije mogao u?initi zbog neispunjavanja jednog uvjeta, to jest zbog ?injenice da kupac nije imao status identificiranog obveznika PDV-a, mora ispraviti odbitak PDV-a koji je platio prilikom nabave te imovine, sukladan odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na isporu?iteljevo pravo na odbitak PDV-a i ispravak odbitka te s na?elima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti?

3. Je li upravna praksa prema kojoj, u okolnostima poput onih u predmetnom slu?aju, isporu?itelj nepokretne imovine mora ispraviti odbitak ulaznog PDV-a koji je platio prilikom

nabave/proizvodnje te imovine, zato što se njezina prodaja smatra izuzetom od PDV-a jer pravo izbora da obračuna PDV nije postojalo (s obzirom na to da kupac nije imao identifikacijski broj za PDV u vrijeme izvršenja te prodaje), iako je u vrijeme zaključenja transakcije podnio zahtjev da ga se identificira kao obveznika PDV-a te je kao takav identificiran mjesec dana nakon izvršenja prodaje, u skladu s odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na isporučiteljevo pravo na odbitak PDV-a i ispravak odbitka te s načelom neutralnosti PDV-a? Je li u takvom slučaju važno utvrditi je li kupac nepokretne imovine koji je nakon prodaje identificiran kao obveznik PDV-a doista koristio stečenu imovinu u djelatnostima koje podliježu PDV-u te da nema dokaza o prijevari ili zlouporabi?”

Prethodna pitanja

Prvo prethodno pitanje

16 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 135. i 137. Direktive o PDV-u kao i načela porezne neutralnosti i djelotvornosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji pravo poreznog obveznika na izbor u pogledu oporezivanja prodaje nekretnine PDV-om uvjetuje time da je ta imovina prenesena na poreznog obveznika koji je u trenutku zaključenja transakcije već identificiran kao obveznik PDV-a.

17 U tom pogledu valja istaknuti, s jedne strane, da članak 137. Direktive o PDV-u u stavku 1. predviđa da države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja, među ostalim, „isporuk[â] objekata ili dijelova objekta ili zemljišta na kojem se nalaze, osim onih [provedenih prije prvog useljenja]”, te se u stavku 2. pojašnjava da su države članice „dužne utvrditi detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1.” i „mogu ograničiti opseg tog prava izbora”.

18 S druge strane, iz sudske prakse Suda koja se odnosi na članak 13. C Šeste direktive 77/388/EEZ Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1.), koja je po analogiji primjenjiva na članak 137. Direktive o PDV-u čiji je sadržaj u biti istovjetan, proizlazi da države članice mogu, na temelju mogućnosti iz tog članka, korisnicima izuzeća predviđenih navedenom direktivom dati mogućnost odricanja od izuzeća, bilo u svakom slučaju, bilo u određenim granicama ili pod određenim uvjetima (vidjeti po analogiji presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

19 Tako se člankom 137. Direktive o PDV-u državama članicama ne daje samo mogućnost da svojim poreznim obveznicima dodijele pravo izbora u pogledu oporezivanja transakcija na koje se ta odredba odnosi, nego i ovlast da ograniče opseg tog prava ili njegovo ukidanje. Stoga države članice imaju široku marginu prosudbe u okviru tog članka, s obzirom na to da trebaju ocijeniti treba li uvesti pravo izbora prema onomu što smatraju prikladnim s obzirom na kontekst koji postoji u njihovoj državi u određenom trenutku (vidjeti u tom smislu presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu).

20 Države članice također mogu, pri izvršavanju svoje diskrecijske ovlasti, određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika isključiti iz područja primjene tog prava (vidjeti po analogiji presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 30.).

21 Međutim, kada države članice iskoriste mogućnost da ograniče opseg prava izbora i odrede detaljna pravila za njegovo izvršavanje, one moraju poštovati ciljeve i opća načela Direktive o PDV-u, osobito načelo porezne neutralnosti i zahtjev za pravilnu, jednostavnu i ujednačenu

primjenu predviđenih izuzeća (vidjeti po analogiji presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 31.).

22 U ovom slučaju nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, u dijelu u kojem se njime utvrđuju načini odricanja od izuzeća iz članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u, samo utvrđuje uvjete pod kojima porezni obveznik može ostvariti svoje pravo na izbor u pogledu oporezivanja isporuke nekretnina koji mu daje pravo na odbitak.

23 Nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku u tom je pogledu sličan onom o kojem je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) a kojim se, donesenim od strane države članice koja je iskoristila mogućnost da svojim poreznim obveznicima dodijeli pravo izbora u pogledu oporezivanja transakcija leasinga i iznajmljivanja nekretnina, potpuni odbitak plaćenog ulaznog PDV-a uvjetovao prethodnim neretroaktivnim odobrenjem porezne uprave. Sud je u toj presudi presudio, s jedne strane, da, kada država članica podvrgne pravo izbora u pogledu oporezivanja određenim zakonskim uvjetima, postupak prethodnog odobrenja omogućuje provjeru jesu li ti uvjeti ispunjeni i, s druge strane, da se postupkom odobrenja kao što je onaj koji je uspostavila ta država članica ne nastoji povrijediti pravo na odbitak, nego, naprotiv, omogućuje da se to pravo u potpunosti ostvari, uz poštovanje određenih zahtjeva (vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, t. 26. i 28.).

24 Isti zaključak nameće se za propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da se njime samo određuju načini ostvarivanja prava poreznih obveznika na izbor u pogledu oporezivanja transakcija koje su naćelno izuzete. Takvim propisom ne dovodi se u pitanje pravo na odbitak nego, naprotiv, dopušta ostvarivanje tog prava koje bi, u nedostatku takve mogućnosti, bilo isključeno kada se ta mogućnost koristi u skladu s uvjetima predviđenim u tu svrhu. Štoviše, uvjet prema kojem prodavatelj nekretnine može odabrati oporezivanje transakcije prodaje samo ako je kupac porezni obveznik koji je već identificiran kao obveznik PDV-a u trenutku prodaje pridonosi osiguravanju ostvarenja prava na izbor uz istodobno poštovanje pravne sigurnosti.

25 Taj zaključak nije doveden u pitanje argumentom koji je istaknula, među ostalim, Komisija, prema kojem se taj uvjet protivi sudskoj praksi Suda iz točke 32. presude od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), prema kojoj identifikacija u pogledu PDV-a, predvićena člankom 214. Direktive o PDV-u, kao i obveza poreznog obveznika da prijavi početak, promjenu ili prestanak svojih djelatnosti, predvićena člankom 213. te direktive, nisu formalni uvjeti u svrhu nadzora i, stoga, se njima ne može dovesti u pitanje, među ostalim, pravo na odbitak PDV-a ako su materijalni uvjeti za nastanak tog prava ispunjeni. Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 56. svojeg mišljenja, ta sudska praksa nije relevantna u ovom slučaju jer se predmet u glavnom postupku ne odnosi na pravo na odbitak kupca koji još nije identificiran u trenutku stjecanja predmetne nekretnine nego na načine izvršavanja prodavateljeva prava na izbor u pogledu oporezivanja transakcije isporuke nekretnine.

26 S obzirom na ta razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 135. i 137. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji pravo poreznog obveznika na izbor u pogledu oporezivanja prodaje nekretnine PDV-om uvjetuje time da je ta nekretnina prenesena na poreznog obveznika koji je u trenutku zakljućenja transakcije već identificiran kao obveznik PDV-a.

Drugo i treće pitanje

27 Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti

pita treba li odredbe Direktive o PDV-u kao i na?ela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i nacionalna praksa prema kojima je prodavatelj nekretnine dužan ispraviti odbitak pla?enog ulaznog PDV-a na tu nekretninu nakon što mu je odbijeno priznanje prava na izbor u pogledu oporezivanja te prodaje jer kupac na dan prodaje nije ispunjavao uvjete propisane za ostvarivanje tog prava od strane prodavatelja.

28 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, kao prvo valja utvrditi da obveza ispravka o kojoj je rije? u glavnom postupku proizlazi iz ?injenice da u ovom slu?aju nije bilo valjanog odricanja od izuze?a te transakcije.

29 Kao drugo, što se ti?e na?ela porezne neutralnosti, Sud je presudio da se tom na?elu protivi to da se sa sli?nim isporukama usluga, koje su stoga me?usobno konkurentne, u pogledu PDV-a razli?ito postupa (vidjeti u tom smislu presudu od 12. sije?nja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

30 U ovom slu?aju ni iz zahtjeva za prethodnu odluku ni iz o?itovanja podnesenih Sudu ne proizlazi da se nacionalnim propisom ili nacionalnom praksom o kojima je rije? u glavnom postupku uvodi razlika u postupanju izme?u sli?nih i me?usobno konkurentnih transakcija. Naime, iz razloga koje je nezavisna odvjetnica opširnije razradila u to?kama 30. do 35. i 46. svojeg mišljenja, pravo izbora u pogledu oporezivanja isporuke nekretnine ima za cilj to da prethodni porezni obveznik koji provodi tu isporuku izbjegne nepovoljan položaj u odnosu na konkurenciju, što upravo za cilj ima provo?enje na?ela porezne neutralnosti, a uvjeti ostvarenja prava na izbor u pogledu oporezivanja koji su odre?eni nacionalnim propisom o kojem je rije? u glavnom postupku isti su za sve porezne obveznike, neovisno o njihovom svojstvu ili pravnom obliku, s obzirom na to da je to samo funkcija identifikacije kupca kao obveznika PDV-a u trenutku isporuke nekretnine.

31 Kao tre?e, kad je rije? o na?elu djelotvornosti, koje se protivi tomu da nacionalna postupovna odredba u praksi onemogu?uje ili pretjerano otežava primjenu prava Unije, u ovom slu?aju ostvarivanje prava na odbitak, valja podsjetiti na to da, kao što to proizlazi iz to?ke 24. ove presude, propis poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku samo odre?uje na?ine izvršavanja prava poreznih obveznika da izaberu oporezivanje transakcija koje su u na?elu izuzete i njime se ne dovodi u pitanje pravo na odbitak. Osim toga, ni iz zahtjeva za prethodnu odluku ni iz o?itovanja podnesenih Sudu ne proizlazi da nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku ili njegova primjena od strane uprave na neki na?in mogu u?initi prakti?no nemogu?im ili pretjerano teškim ostvarivanje prava na odbitak.

32 Naprotiv, uvjeti ostvarivanja prava na izbor poznati su unaprijed i, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u to?ki 53. svojeg mišljenja, porezni obveznik poput društva Arvi na raspolaganju ima više mogu?nosti poštovanja uvjeta utvr?enih na nacionalnoj razini i tako stvarno ostvariti svoje pravo na odbitak.

33 Stoga se na?elu djelotvornosti ne protivi nacionalni propis ili praksa poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku.

34 Kao ?etvrto, što se ti?e pitanja jesu li nacionalni propisi o kojima je rije? u glavnom postupku ili njihova primjena od strane porezne uprave u skladu s na?elom proporcionalnosti, na koje se tako?er poziva sud koji je uputio zahtjev, valja podsjetiti na to da, prema sudskoj praksi Suda, kako bi nacionalna mjera bila u skladu s navedenim na?elom, ona mora biti prikladna za osiguranje ostvarenja cilja koji se njome želi posti?i i njome se ne smije prekora?iti ono što je nužno za postizanje tog cilja (vidjeti u tom smislu presudu od 26. listopada 2010., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, t. 58.).

35 U ovom slučaju, zahtjev prema kojem kupac mora biti porezni obveznik koji je već identificiran kao obveznik PDV-a u trenutku prodaje kako bi prodavatelj mogao izabrati oporezivanje transakcije pridonosi zaštiti pravne sigurnosti isporučitelja jer mu omogućava da se uvjeri da će valjano moći ostvariti svoje pravo izbora u pogledu oporezivanja i jamči pravilnu naplatu PDV-a. Takvim zahtjevom se stoga može ostvariti cilj koji se želi postići.

36 Osim toga, njime se ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja koji se nastoji ostvariti jer se njime omogućuje da se osigura da, prije izvršenja transakcije koju porezni obveznik želi oporezovati nakon ostvarenja svojeg prava na izbor, potonji može znati može li pravovaljano ostvariti to pravo izbora, i to bez potrebe da on ili porezna uprava provode dugotrajne provjere ili istraživanja kupčeva svojstva poreznog obveznika.

37 S obzirom na objašnjenja koja je sud koji je uputio zahtjev pružio u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, valja dodati to da nadležna tijela ne mogu uzeti u obzir, osim okolnosti da je transakcija izuzeta ili nije, druge okolnosti poput kupčeva korištenja nekretnine. Naime, relevantni element za pravo na odbitak i eventualnu obvezu ispravka narav je djelatnosti za koju je porezni obveznik prodavatelj koristio predmetnu nekretninu. Osim toga, uzimanjem u obzir, kako bi se utvrdilo postoji li transakcija koja podliježe PDV-u, upotrebe za koju će je kupac nekretnine naknadno koristiti, povrijedilo bi se načelo pravne sigurnosti. To vrijedi tim više jer je na kupcu da ispravi iznos odbijenog ulaznog PDV-a ako bi nekretninu o kojoj je riječ trebao koristiti za izuzete transakcije ili one koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Te nacionalne odredbe ne mogu, međutim, dovesti do toga da ispravak odbitka PDV-a koji se odnosi na isporuku dobra ili pružanje usluga optereti poreznog obveznika koji nije onaj koji je izvršio navedeni odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 26. studenoga 2020., *Sögarð Fastigheter*, C-787/18, EU:C:2020:964, t. 46. i 47.).

38 U ovom slučaju, Fondasovo korištenje nekretnine stećene od društva Arvi ne može stoga utjecati na pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji je društvo Arvi platilo prilikom stjecanja te imovine. Radi se o dvjema zasebnim transakcijama koje se odnose na različite porezne obveznike koji se svaki zasebno bavi svojom gospodarskom djelatnošću.

39 U preostalom dijelu, što se tiče pitanja je li na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li došlo do prijevare ili zlouporabe, dovoljno je podsjetiti na to, s jedne strane, da ako porezna uprava utvrdi da je pravo na odbitak ostvareno prijevarno ili zlouporabom, ona je ovlaštena zahtijevati, s retroaktivnim učinkom, povrat odbijenih iznosa (presuda od 28. veljače 2018., *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 52.). S druge strane, porezni su obveznici općenito slobodni izabrati organizacijske strukture ili transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihovih poreznih opterećenja, s obzirom na to da se načelom zabrane zlouporaba zabranjuje samo potpuno umjetne konstrukcije bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću, koje se provode isključivo kako bi ostvarili poreznu pogodnost koja je u suprotnosti s ciljevima Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

40 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti tako da odredbe Direktive o PDV-u kao i načela porezne neutralnosti, djelatnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalno zakonodavstvo i praksa na temelju kojih je prodavatelj nekretnine dužan ispraviti odbitak plaćenog ulaznog PDV-a na tu imovinu nakon što mu je odbijeno priznanje prava izbora u pogledu oporezivanja te prodaje jer kupac na dan prodaje nije ispunjavao uvjete propisane za ostvarivanje tog prava od strane prodavatelja. Iako je u tom pogledu irelevantno stvarno korištenje nekretnine o kojoj je riječ od strane kupca u okviru aktivnosti koje podliježu PDV-u, nadležna tijela ipak su dužna provjeriti postoji li utaja ili

zlouporaba poreznog obveznika koji je namjeravao iskoristiti svoje pravo izbora u pogledu oporezivanja predmetne transakcije.

Troškovi

41. 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 ožalovanja Suda, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. Članke 135. i 137. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se pravo izbora poreznog obveznika u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na prodaju nekretnine uvjetuje time da je ta imovina prenesena na poreznog obveznika koji je u trenutku sklapanja transakcije već identificiran kao obveznik PDV-a.
2. Odredbe Direktive 2006/112 kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalno zakonodavstvo i praksa na temelju kojih je prodavatelj nekretnine dužan ispraviti odbitak plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) na tu imovinu nakon što mu je odbijeno priznanje prava izbora u pogledu oporezivanja te prodaje jer kupac na dan prodaje nije ispunjavao uvjete propisane za ostvarivanje tog prava od strane prodavatelja. Iako je u tom pogledu irelevantno stvarno korištenje nekretnine o kojoj je riječ od strane kupca u okviru aktivnosti koje podliježu PDV-u, nadležna tijela ipak su dužna provjeriti postoji li utaja ili zlouporaba poreznog obveznika koji je namjeravao iskoristiti svoje pravo izbora u pogledu oporezivanja predmetne transakcije.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski