

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

16. veljače 2023. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EU – Izgradnja stambenog kompleksa od strane udruženja bez pravne osobnosti – Ugovor o osnivanju udruženja – Prodaja stanova navedenog stambenog kompleksa od strane određenih članova – Određivanje poreznog obveznika koji je dužan platiti porez – Načelo porezne neutralnosti – Pravo na odbitak PDV-a”

U predmetu C-519/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), odlukom od 28. lipnja 2021., koju je Sud zaprimio 24. kolovoza 2021., u postupku

ASA

protiv

DGRFP Cluj,

uz sudjelovanje:

BP,

MB,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, F. Biltgen i J. Passer, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za ASA-u, S. I. Puş, *avocat*,
- za rumunjsku vladu, E. Gane, A. Rotăreanu i A. Wellman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.) te na čela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i pravne sigurnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između ASA-e, fizičke osobe, i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Općina regionalna uprava za javne financije u Cluj-Napoci, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) povodom primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije prodaje stanova.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunan na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.”

4 U članku 9. stavku 1. te direktive određuje se:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Člankom 11. navedene direktive propisuje se:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost [...], sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Država članica koja se koristi mogućnošću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe.”

6 Člankom 12. iste direktive propisano je:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b) isporuku građevinskog zemljišta.

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), „objekt’ označava svaku građevinu koja je privržena za

zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod „zemljište na kojem je objekt smješten”.

Države članice mogu primijeniti kriterije osim onog koji čini prvo useljenje, poput razdoblja od datuma završetka objekta i datuma prve isporuke ili razdoblja od datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da ta dva razdoblja ne premašuju pet odnosno dvije godine.

3. Za potrebe stavka 1. točke (b), „građevinsko zemljište” označava svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo.”

7. Člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u određuje se:

„Isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

8. Člankom 62. te direktive određuje se:

„Za potrebe ove Direktive:

(1) „oporezivi događaj” znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

(2) „obveza obračuna” PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.”

9. U skladu s člankom 63. navedene direktive:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

10. Člankom 65. iste direktive propisano je:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.”

11. Člankom 73. Direktive o PDV-u određuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

12. Članak 78. te direktive tako glasi:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće elemente:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

(b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca.

Za potrebe točke (b) prvog stavka, države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima.”

13 U skladu s člankom 167. navedene direktive:

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

14 U članku 168. iste direktive navodi se:

„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;

[...]”

15 Člankom 178. Direktive o PDV-u određuje se:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]”

16 U članku 179. te direktive predviđa se:

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

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

17 U skladu s člankom 226. navedene direktive:

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

1. datum izdavanja računa;
2. redni broj koji na temelju jedne ili više serija jedinstveno identificira račun;
3. identifikacijski broj za PDV iz članka 214. pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge;
4. identifikacijski broj za PDV kupca sukladno članku 214. pod kojim kupac prima robu ili usluge za koje je dužan plaćati PDV ili prima robu sukladno članku 138.;
5. puno ime i adresa poreznog obveznika i kupca;
6. količina i narav isporučene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga;
7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma

izdavanja ra?una;

8. porezna stopa za svaki stupanj ili izuze?e, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uklju?eni u cijenu jedinice;

9. primijenjena stopa PDV-a;

10. iznos PDV-a koji se pla?a osim tamo gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je [posebno ure?enje prema kojem je] sukladno ovoj Direktivi taj podatak isklju?en;

[...]"

Rumunjsko pravo

18 ?lanak 86. stavci 2. do 5. Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), glasio je:

„(2) U okviru svakog udruženja bez pravne osobnosti osnovanog u skladu sa zakonom, ?lanovi su dužni na po?etku aktivnosti sklopiti ugovor o osnivanju udruženja u pisanom obliku koji, me?u ostalim, sadržava sljede?e podatke:

(a) ugovorne stranke;

(b) predmet poslovanja i sjedište udruženja;

(c) doprinose ?lanova u stvarima i pravima;

(d) postotak sudjelovanja svakog ?lana u dobiti ili gubitku u okviru udruženja, koji odgovara doprinosu svakog ?lana;

(e) imenovanje ?lana odgovornog za izvršenje obveza udruženja prema javnim tijelima;

(f) uvjete pod kojima udruženje prestaje. Doprinosi ?lanova društva u skladu s ugovorom o osnivanju udruženja ne smatraju se prihodima udruženja. Ugovor o osnivanju udruženja prijavljuje se nadležnom poreznom tijelu u roku od 15 dana od dana njegova sklapanja. Porezno tijelo ima pravo odbiti prijavu ugovorâ ako oni ne sadržavaju podatke koji se zahtijevaju na temelju ovog stavka.

(3) Ako izme?u ?lanova udruženja postoji odnos srodstva do ?etvrtog stupnja uklju?ivo, stranke su dužne pružiti dokaz da sudjeluju u ostvarenju dobiti sa stvarima ili pravima koja im pripadaju. Fizi?ke osobe koje imaju ograni?enu poslovnu sposobnost tako?er mogu biti ?lanovi udruženja.

(4) Udruženja su nadležnom poreznom tijelu dužna najkasnije do 15. ožujka sljede?e godine podnijeti godišnji ra?un dobiti i gubitka, u skladu s modelom koji je pripremilo ministarstvo financija, a koji uklju?uje izra?un udjela u neto dobiti ili gubitku za svakog ?lana.

(5) Ostvarena godišnja dobit odnosno ostvaren godišnji gubitak u okviru udruženja raspodjeljuje se ?lanovima razmjerno postotku udjela koji odgovara doprinosu, u skladu s ugovorom o osnivanju udruženja.”

19 ?lankom 125.bis stavkom 1. Poreznog zakonika odre?uje se:

„Za potrebe ovog ?lanka pojmovi i izrazi navedeni u nastavku imaju sljede?a zna?enja:

[...]

18. „Porezni obveznik’ u smislu ?lanka 127. stavka 1. predstavlja fizi?ku osobu, skupinu osoba, javnu ustanovu, pravnu osobu i svaki subjekt koji mo?e obavljati gospodarsku aktivnost;

[...]”

20 ?lankom 127. stavcima 8. i 9. tog zakonika predvi?a se:

„(8) Pod uvjetima i ograni?enjima predvi?enima provedbenim pravilima, jedinstvenim poreznim obveznikom smatra se skupina poreznih obveznika s poslovnim nastanom u Rumunjskoj koji su pravno samostalni i me?usobno usko povezani organizacijskim, financijskim i gospodarskim vezama.

(9) Svaki ?lan udru?enja ili ?lan skupine ili organizacije bez pravne osobnosti smatra se zasebnim poreznim obveznikom za gospodarske aktivnosti koje se ne obavljaju u ime skupine ili organizacije o kojoj je rije?.”

21 Prema ?lanku 152. stavku 1. navedenog zakonika:

„Porezni obveznik koji ima poslovni nastan u Rumunjskoj, te ?iji je prijavljeni ili ostvareni godišnji promet manji od 35 000 eura, u protuvrijednosti rumunjskih leja odre?enaj prema te?aju Bance Na?ional? a României [Rumunjska narodna banka] na dan pristupanja te zaokružena na sljede?u tisu?inku, mo?e zahtijevati oslobo?enje od poreza; u daljnjem tekstu: posebni sustav oslobo?enja, u pogledu transakcija predvi?enih ?lankom 126. stavkom 1., uz iznimku isporuka novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice, koje su oslobo?ene od pla?anja poreza u skladu s ?lankom 143. stavkom 2. to?kom (b).”

22 Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Vladina uredba br. 44/2004 o odobravanju detaljnih pravila za provedbu Zakona br. 571/2003 o uspostavi poreznog zakonika) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 112 od 6. velja?e 2004.) odre?ivao je u svojoj to?ki 4., koja je donesena na temelju ?lanka 127. Poreznog zakonika:

„(1) Za potrebe ?lanka 127. stavka 8. Poreznog zakonika, prema skupini poreznih obveznika sa sjedištem u Rumunjskoj, koji su pravno samostalni i me?usobno usko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, mo?e se odlu?iti postupati kao prema jedinstvenom poreznom obvezniku, tzv. poreznoj skupini, pod sljede?im uvjetima:

- (a) porezni obveznik mo?e biti dio samo jedne porezne skupine; i
 - (b) opcija se mora odnositi na razdoblje od najmanje dvije godine; i
 - (c) svi porezni obveznici skupine moraju primjenjivati isto porezno razdoblje;
- (2) Porezna skupina mo?e se sastojati od dvaju do pet poreznih obveznika.
- (3) Do 1. sije?nja 2009. poreznu skupinu mogu osnovati samo porezni obveznici koji se smatraju velikim poreznim obveznicima.

(4) Porezni obveznici u kojima više od 50 % kapitala izravno ili neizravno drže isti dioničari smatraju se međusobno usko povezanim financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama u smislu stavka 1.

(5) Za potrebe uspostavljanja porezne skupine nadležnom poreznom tijelu podnosi se zahtjev koji potpisuju svi članovi skupine i koji sadržava sljedeće informacije:

- (a) ime odnosno tvrtku, adresu, predmet poslovanja i identifikacijski broj za PDV svakog člana;
- (b) podatke o tome da su članovi usko povezani u smislu stavka 2.;
- (c) ime člana koji je imenovan zastupnikom.

(6) Nadležno porezno tijelo donosi službenu odluku kojom se odobrava ili odbija osnivanje porezne skupine i dostavlja tu odluku zastupniku skupine i svakom poreznom tijelu u čijoj su nadležnosti članovi porezne skupine u roku od 60 dana od primitka zahtjeva iz stavka 5.

(7) Uspostava porezne skupine stupa na snagu prvog dana drugog mjeseca nakon datuma donošenja odluke iz stavka 6.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

23 Sestre ASA i PP bile su suvlasnice zemljišta u Rumunjskoj.

24 Krajem 2006. sklopile su ugovor o osnivanju udruženja bez pravne osobnosti s BP-om i MB-om, druge dvije fizičke osobe, radi izgradnje stambenog kompleksa koji se sastoji od osam stambenih zgrada s 56 stanova namijenjenih prodaji trećim osobama.

25 Ugovorom o osnivanju udruženja predviđeno je osobito da BP i MB snose zajedno troškove koji se odnose na izgradnju stambenog kompleksa i da, kad je riječ o dobiti, sestrama ASA i PP pripada postotak od 16,67 % svakoj, a osobama BP i MB od 33 %.

26 Usto, u skladu s navedenim ugovorom o osnivanju udruženja, projektiranje, dobivanje građevinskih dozvola i svih potrebnih administrativnih dokumenata, ispunjenje svih formalnosti i koraka potrebnih za upis zgrada i stanova u zemljišne knjige kao i prodaja stanova koji se izgrade zajedničke su obveze.

27 Naposljetku, i MB i BP primili su punomoć da u ime i za račun sestara ASA i PP prenesu pravo vlasništva koje su one imale na svim stanovima koji će se izgraditi.

28 Nakon što su izgrađeni, 56 stanova upisano je u zemljišne knjige, u kojima su bile upisane vlasnice odnosno suvlasnice navedenih stanova, ili ASA ili PP ili ASA i PP po pola.

29 U razdoblju od 13. svibnja 2008. do 28. studenoga 2008. prodana su 53 stana, od kojih je 13 stanova prodala ASA sama, 14 stanova PP sama, a 26 prodanih stanova bilo je u suvlasništvu sestara ASA i PP (od kojih su tri stana prodana osobama BP i MB).

30 U sklopljenim kupoprodajnim ugovorima o kojima je riječ, samo su ASA i PP navedene kao suvlasnice nekretnina, a osobe BP i MB nisu ni na koji način spomenute. Usto, u navedenim ugovorima nigdje se nije upućivalo na PDV ni na sklopljen ugovor o osnivanju udruženja.

31 Nakon poreznog nadzora, porezno je tijelo 26. listopada 2011. izdalo porezno rješenje u

odnosu na ASA-u u kojem je utvrdilo da ona duguje iznos od 537 287 rumunjskih leja (RON) (oko 109 000 eura) na ime PDV-a i 482 269 rumunjskih leja (RON) (oko 98 000 eura) na ime zateznih kamata i kazni za zakašnjenje.

32 Porezno tijelo smatralo je da je ASA tijekom 2008. sama ili zajedno s PP-om obavljala gospodarsku aktivnost radi ostvarivanja prihoda, da su, konkretno, prodaje zaključene u okviru te aktivnosti transakcije na koje treba platiti PDV i da je ASA stoga obuhvaćena kategorijom poreznih obveznika, u skladu s nacionalnim pravom. Usto, s obzirom na to da je iznos – koji su ASA i PP tijekom prodaja o kojima je riječ primile – prekoračio prag za oslobođenje od PDV-a predviđen člankom 152. stavkom 1. Poreznog zakonika, ASA i PP trebale su se 1. srpnja 2008. identificirati u svrhe plaćanja PDV-a. Porezno tijelo stoga je zaključilo da je ASA nakon tog datuma dužna platiti PDV koji se primjenjuje na navedene prodaje.

33 Porezno je tijelo te zaključke donijelo na temelju ugovora o osnivanju udruženja, pri čemu mu taj ugovor nije bio službeno prijavljen te mu je podnesen tek na početku poreznog nadzora.

34 Prigovor koji je protiv tog poreznog rješenja podnijela ASA porezno tijelo odbilo je 2012.

35 ASA je pokrenula prvostupanjski postupak pred Curteom de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), sudom koji je uputio zahtjev, tužbom kojom prvenstveno zahtijeva poništenje odluke o odbijanju prigovora i poreznog rješenja. U okviru tog spora 2014. tražila je da osobe BP i MB sudjeluju kao treće osobe kako bi, u slučaju da ne uspije u postupku, oni kao regresni dužnici platili iznos koji predstavlja dvije trećine poreznog duga koji joj je stavljen na teret poreznim rješenjem.

36 Presudom od 28. siječnja 2016. navedeni sud djelomično je prihvatio ASA-inu tužbu, time što je djelomično poništio odluku o odbijanju prigovora, porezno rješenje i povezano izvješće o izvršenom poreznom nadzoru, zbog načina izračuna PDV-a i popratnih rashoda.

37 Presudom donesenom 2016. Înalta Curte de Casație Rasmussen i Justiției (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska) prihvatio je žalbe koje su ASA i porezno tijelo podnijeli protiv te presude od 28. siječnja 2016. te je predmet vratio sudu koji je uputio zahtjev na ponovno suđenje.

38 Presudom od 14. ožujka 2019. sud koji je uputio zahtjev djelomično je prihvatio tužbu koju je ASA podnijela protiv poreznog tijela, djelomično poništivši odluku o odbijanju prigovora, porezno rješenje i s njime povezano izvješće o poreznom nadzoru, smatrajući da je cijena ugovorena u okviru transakcija izvršenih s ASA-om već uključivala PDV.

39 ASA i porezno tijelo podnijeli su žalbe protiv te presude.

40 Presudom od 23. srpnja 2020. Înalta Curte de Casație Rasmussen i Justiției (Vrhovni kasacijski sud) ukinuo je navedenu presudu i ponovno predmet vratio sudu koji je uputio zahtjev na ponovno suđenje.

41 U tom pogledu, taj sud najprije navodi da je, u okviru glavnog postupka, ocjena prema kojoj je, s jedne strane, ASA obuhvaćena kategorijom poreznih obveznika i prema kojoj je, s druge strane, gospodarska aktivnost koju ona obavlja, sama ili zajedno s PP-om, transakcija na koju treba platiti PDV, postala pravomoćna.

42 U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev želi znati, kao prvo, imaju li BP i MB također svojstvo poreznih obveznika u odnosu na transakcije prodaje stanova o kojima je riječ u glavnom postupku.

43 Taj sud ističe da su samo ASA i PP sudjelovale u oporezivom događaju time što su

prodajama robu isporužile i primile isplatu cijene. Usto, on utvrđuje da je sudjelovanje BP-a i MB-a bilo ključno za izgradnju osam zgrada i, prema tome, za gospodarsku aktivnost kao takvu.

44 U tom pogledu navedeni sud smatra da, s obzirom na to da je porezno tijelo uzelo u obzir ugovor o osnivanju udruženja kako bi opravdalo oporezivanje koje se stavlja ASA-i na teret, ono nije moglo tvrditi da nije znalo za odredbe tog ugovora pod izgovorom da on nije bio porezno prijavljen prije početka gospodarske aktivnosti i da taj ugovor ne ispunjava formalne uvjete predviđene člankom 86. stavkom 2. Poreznog zakonika. Usto, može se smatrati, s obzirom na presudu od 9. travnja 2013., Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217), da osobe na koje se odnosi članak 11. Direktive o PDV-u ne trebaju pojedinačno odgovarati definiciji poreznog obveznika iz članka 9. stavka 1. navedene direktive, pri čemu se čini da odnos između tih dviju odredbi omogućava da osobe koje se zajedno promatraju, koje su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, tom definicijom budu kumulativno obuhvaćene. Drugim riječima, neuzimanje u obzir ugovora o osnivanju udruženja može dovesti do utvrđivanja porezne situacije koja ne odgovara stvarnoj situaciji. Stoga, s obzirom na presude od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 43.) i od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34.), odlučujuće pitanje trebalo bi biti pitanje utvrđenja je li porezna uprava znala za taj ugovor o osnivanju udruženja prije izdavanja poreznog rješenja.

45 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje o opsegu prava na odbitak koje pripada osobi koja je u ASA-inoj situaciji. U prvom slučaju, taj sud smatra, pozivajući se na sudsku praksu Suda, da se ASA-i ne može uskratiti pravo na odbitak PDV-a u pogledu obračunatog PDV-a na transakcije ulaganja izvršene u svrhu aktivnosti udruženja, uključujući PDV koji odgovara PDV-u iskazanom na računima izdanim osobama BP, MB i PP, samo zato što ASA nije bila dužna platiti niti je osobno platila pretporez za robu i usluge korištene u okviru transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku. Međutim, navedeni sud smatra, kad je riječ o pretporezu koji je platila PP, da bi se ASA-i moglo uskratiti pravo na odbitak PDV-a zato što je sama PP bila oporezivana, zbog čega joj valja priznati pravo na odbitak PDV-a koji je platila kao pretporez.

46 U drugom slučaju, sud koji je uputio zahtjev temelji svoje mišljenje na presudi od 21. studenoga 2018., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44.), u kojoj je Sud utvrdio da je porezni obveznik obavezan podnijeti objektivne dokaze da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija za koje treba platiti PDV i za koje je PDV stvarno platio. Iz toga proizlazi da ASA nije mogla odbiti PDV od ulaznih računa koji su izdani na ime osobe PP, s obzirom na to da se ona sama pred sudom pozvala na pravo na odbitak i da se navedeno pravo ne može koristiti dva puta. Što se tiče PDV-a koji odgovara onom iskazanom na računima izdanim BP-u i MB-u, taj isti sud polazi od načela da ASA ne može odbiti ni taj PDV s obzirom na to da ona nije platila pretporez, a BP i MB nemaju svojstvo poreznih obveznika.

47 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u pogledu mogućnosti da ASA traži da osobe BP i MB sudjeluju kao treće osobe u sporu kako bi oni kao regresni dužnici snosili troškove plaćenog PDV-a u razmjeru njihovih prava na dobit predviđenih u ugovoru o osnivanju udruženja. On navodi da bi posljedica takvog sudjelovanja treće osobe u postupku, kad bi se utvrdilo da je osnovano, mogla biti izmjena poreznog rješenja te bi se time osobi BP i MB uskratila prava koja im priznaje Codul de procedură fiscală (Zakonik o poreznom postupku) u slučaju da porezna uprava djeluje izravno protiv njih.

48 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li općenito Direktivu o [PDV-u] i, konkretno, članke 9., 12., 14., 62., 63., 65., 73. i 78., u posebnim okolnostima poput onih u glavnom predmetu, tumačiti na način da u pogledu

nastanka oporezivog događaja u slučaju oporezivih transakcija isporuke nekretnina i u pogledu metode formiranja relevantnog oporezivog iznosa svojstvo poreznog obveznika imaju i fizičke osobe koje su stranke ugovora o osnivanju udruženja, a to udruženje nema pravnu osobnost, koji je sklopljen s poreznim obveznikom koji je dužan plaćati porez na izlazne transakcije koji je trebao naplatiti, s obzirom na to da ugovor o osnivanju udruženja nije prijavljen poreznim tijelima prije početka obavljanja aktivnosti, ali je tim tijelima dostavljen prije donošenja poreznih upravnih akata?

2. Treba li općenito Direktivu o [PDV-u] i, konkretno, članak 167., članak 168. točku (a), članak 178. točku (a) i članak 179. te načelo proporcionalnosti i načelo neutralnosti u posebnim okolnostima poput onih u glavnom predmetu tumačiti na način da se:

(a) priznaje mogućnost odobravanja prava na odbitak poreza poreznom obvezniku u slučaju u kojem on nije odgovoran za plaćanje poreza niti je osobno platio pretporez na robu i usluge koje se upotrebljavaju u okviru oporezivih transakcija i PDV duguju, odnosno pretporez plaćaju fizičke osobe za koje nije utvrđeno da imaju svojstvo poreznih obveznika, ali su stranke ugovora o osnivanju udruženja, a to udruženje nema pravnu osobnost, koji je [sklopljen] s poreznim obveznikom koji je dužan platiti porez na izlazne transakcije koji je trebao naplatiti, s obzirom na to da ugovor o osnivanju udruženja nije prijavljen poreznim tijelima prije početka obavljanja aktivnosti[;]

(b) priznaje mogućnost odobravanja prava na odbitak poreza poreznom obvezniku, u posebnim okolnostima poput onih u glavnom predmetu, u slučaju u kojem on nije odgovoran za plaćanje poreza niti je osobno platio pretporez na robu i usluge koje se upotrebljavaju u okviru oporezivih transakcija i PDV duguje, odnosno pretporez plaća fizička osoba za koju je utvrđeno da ima svojstvo poreznog obveznika, koja je stranka ugovora o osnivanju udruženja, a to udruženje nema pravnu osobnost, i koja zajedno s poreznim obveznikom namjerava isto tako ostvariti ili je mogla ostvariti svoje pravo na odbitak te su ta stranka i taj porezni obveznik zajedno dužni platiti porez na izlazne transakcije koji su trebali naplatiti, s obzirom na to da ugovor o osnivanju udruženja nije prijavljen poreznim tijelima prije početka obavljanja aktivnosti?

3. U slučaju nijeznog odgovora i/ili s obzirom i na načelo pravne sigurnosti: je li dopušten zahtjev poreznog obveznika koji je dužan platiti PDV i popratne rashode kojim on traži nadoknadu od fizičkih osoba za koje nije utvrđeno da imaju svojstvo poreznih obveznika i koje su stranke ugovora o osnivanju udruženja, a to udruženje nema pravnu osobnost, koji je [sklopljen] s poreznim obveznikom koji je dužan plaćati porez na izlazne transakcije koji je trebao naplatiti, s obzirom na to da ugovor o osnivanju udruženja nije prijavljen poreznim tijelima prije početka obavljanja aktivnosti, u visini postotka koji pripada navedenim osobama u raspodjeli dobiti na temelju ugovora o osnivanju udruženja s obzirom na obvezu plaćanja PDV-a i popratnih rashoda na teret poreznog obveznika?"

Zahtjev za ubrzani postupak

49 Sud koji je uputio zahtjev zatražio je od Suda, na temelju članka 105. stavka 1. Poslovnika Suda, da se o ovom zahtjevu za prethodnu odluku odluči u ubrzanom postupku. U prilog svojem zahtjevu taj je sud istaknuo da je glavni postupak u tijeku pred nacionalnim sudovima od 2. srpnja 2012.

50 Člankom 105. stavkom 1. Poslovnika predviđa se da, na zahtjev suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ili, iznimno, po službenoj dužnosti, predsjednik Suda može, nakon što sasluša suca izvjestitelja i nezavisnog odvjetnika, odlučiti da se o tom zahtjevu odluči u ubrzanom postupku, kad priroda predmeta zahtijeva postupanje u kratkim rokovima.

51 Valja podsjetiti na to da je takav ubrzani postupak postupovni instrument koji treba

odgovoriti na izvanrednu kriznu situaciju (presuda od 16. lipnja 2022., Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, t. 40. i navedena sudska praksa).

52 Stoga, s jedne strane, okolnost da je sud koji je uputio zahtjev dužan poduzeti sve kako bi osigurao brzo rješavanje glavnog predmeta ne može sama za sebe biti dovoljna da opravda korištenje ubrzanim postupkom na temelju ?lanka 105. stavka 1. Poslovnika (presuda od 14. srpnja 2022., CC (Prijenos uobi?ajenog boravišta djeteta u tre?u državu), C-572/21, EU:C:2022:562, t. 22. i navedena sudska praksa).

53 S druge strane, nesigurnost stranaka nekog spora koji je u tijeku niz godina i njihov interes, koji je dakako legitiman, da saznaju što je prije mogu?e doseg prava koja izvode iz prava Unije ne mogu, s obzirom na iznimnu prirodu ubrzanog postupka, predstavljati izvanrednu okolnost koja može opravdati pokretanje takvog postupka (vidjeti u tom smislu rješenje predsjednika Suda od 19. rujna 2017., Magmadov, C-438/17, neobjavljeno, EU:C:2017:723, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

54 U ovom slu?aju, odlukom od 4. studenoga 2021., predsjednik Suda, nakon što je saslušao sutkinju izvjestiteljicu i nezavisnog odvjetnika, odbio je zahtjev da se u ovom predmetu odlu?i u ubrzanom postupku.

55 Naime, interes pojedinaca, koliko god bio važan i legitiman, da se odredi što je prije mogu?e doseg prava koja izvode iz prava Unije, ne podrazumijeva nužnost postupanja u glavnom predmetu u kratkim rokovima, u smislu ?lanka 105. stavka 1. Poslovnika.

O prethodnim pitanjima

Uvodne napomene

56 Uvodno valja odrediti treba li, s gledišta PDV-a, s razli?itim transakcijama vezanima za izgradnju stambenog kompleksa te za prodaju izgra?enih stanova, koje su izvršene na temelju ugovora o osnivanju udruženja, postupati kao s razli?itim transakcijama koje se zasebno oporezuju ili kao s jedinstvenim transakcijama koje se sastoje od više elemenata.

57 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se transakcija o kojoj je rije? odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više razli?itih isporuka ili jedne jedinstvene isporuke (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 35. i navedena sudska praksa).

58 Sud je isto tako presudio da, s jedne strane, iz ?lanka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u proizlazi da svaku transakciju op?enito valja smatrati razli?itom i neovisnom i da se, s druge strane, transakcija koju ekonomski ?ini samo jedna isporuka ne bi smjelo umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 36. i navedena sudska praksa).

59 Stoga, u odre?enim okolnostima, više formalno razli?itih isporuka, koje bi mogle biti obavljene odvojeno i na taj na?in odvojeno biti oporezivane ili biti oslobo?ene od poreza, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 37. i navedena sudska praksa).

60 Isporuku valja smatrati jedinstvenom kada su dva elementa ili radnje ili pak više njih koje izvrši porezni obveznik toliko usko povezani da objektivno ?ine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku ?ije bi razdjeljivanje bilo umjetno. To je tako i kada jedna ili više isporuka ?ine glavnu

isporuku, a jedna ili više drugih isporuka ?ine jednu ili više pomo?nih isporuka koje dijele porezni tretman glavne isporuke. Isporuka se osobito mora smatrati pomo?nom glavnoj isporuci ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne isporuke dobavlja?a (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 38. i navedena sudska praksa).

61 Me?utim, ne postoji apsolutno pravilo o utvr?ivanju opsega jedne isporuke u pogledu PDV-a i stoga, radi utvr?ivanja dosega isporuke, treba uzeti u razmatranje ukupnost okolnosti u kojima se odvija transakcija o kojoj je rije? (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 39. i navedena sudska praksa).

62 U okviru suradnje uspostavljene na temelju ?lanka 267. UFEU-a, kako bi se utvrdilo predstavlja li poslovna transakcija više neovisnih usluga ili jedinstvenu uslugu u svrhu PDV-a, zada?a je nacionalnog suda utvrditi karakteristi?ne elemente transakcije o kojoj je rije?, uzimaju?i u obzir ekonomski cilj te transakcije i interes njezinih primatelja i utvr?uju?i kona?no sve ?injenice u tom pogledu (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 32. i 33. i navedenu sudska praksu).

63 U ovom slu?aju iz odluke kojom je upu?eno prethodno pitanje proizlazi da se transakcija o kojoj je rije? u glavnom postupku sastojala od izgradnje kompleksa stambenih zgrada radi prodaje izgra?enih stanova tre?im osobama.

64 Kao prvo, iz spisa kojim Sud raspola?e proizlazi da su ASA i PP sudjelovale u navedenoj transakciji tako što su u udru?enje unijele zemljište ?ije su one suvlasnice u visini polovice svaka, dok su BP i MP stavili na raspolaganje gra?evinski materijal i snosili troškove koji se odnose na izgradnju navedenog kompleksa tako?er svaki u visini polovice, uklju?uju?i troškove nastale radi dobivanja potrebnih upravnih dokumenata. Stoga su BP i MB imali ra?une izdane na svoje ime za kupljenu robu i izvršene usluge radi izgradnje kompleksa o kojem je rije? u glavnom postupku.

65 Kao drugo, valja istaknuti da je, u skladu s ugovorom o osnivanju udru?enja, prodaja izgra?enih nekretnina bila dio zajedni?kih obveza ugovornih stranaka. Me?utim, kao što to tako?er proizlazi iz spisa kojim raspola?e Sud, s jedne strane, u skladu s kupoprodajnim ugovorima sklopljenima u obliku javnobilje?ni?kih akata, vlasnice nekretnina o kojima je rije? u glavnom postupku bile su ASA i PP, pri ?emu se u ugovorima, kao ni u ugovoru o osnivanju udru?enja, nisu spominjale osobe BP i MB. S druge strane, BP i MB djelovali su po punomo?i na temelju koje su mogli prenijeti, u ime i za ra?un sestara ASA i PP, osobama koje su odabrali i po cijeni dogovorenoj s kupcem, pravo vlasništva koje su ASA i PP imale na stanovima o kojima je rije?.

66 Budu?i da se ?ini da su transakcije koje se odnose, s jedne strane, na izgradnju stambenog kompleksa o kojem je rije? u glavnom postupku i, s druge strane, na prodaju nekretnina, razli?ite, pri ?emu svaka od njih ima vlastito ekonomsko obilje?je te se ne može jedna smatrati glavnom a druga pomo?nom, valja ih smatrati zasebnim transakcijama koje se odvojeno oporezuju, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri s obzirom na ?injenicne okolnosti glavnog postupka.

Prvo pitanje

67 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 9. i 11. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da se stranke ugovora o osnivanju udru?enja bez pravne osobnosti, koji nije bio prijavljen nadležnom poreznom tijelu prije po?etka gospodarske aktivnosti o kojoj je rije?, moraju smatrati „poreznim obveznicima” uz poreznog obveznika koji je du?an platiti porez na oporezivu transakciju.

68 Kao prvo, kada je rije? o ?lanku 9. stavku 1. te direktive, valja podsjetiti na to da se tom

odredbom pojam „porezni obveznik” definira kao „svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”.

69 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, formulacija koja je upotrijebljena u članku 9. Direktive o PDV-u, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „porezni obveznik” široku definiciju koja se fokusira na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (presuda od 16. rujna 2020., Valstybinų mokesčių inspekcija (Ugovor o zajedničkoj aktivnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, t. 39. i navedena sudska praksa).

70 Kako bi se odredilo koga, u okolnostima poput onih o kojima riječ u glavnom postupku, treba smatrati „poreznim obveznikom” PDV-a za isporuke o kojima je riječ, valja ispitati tko je samostalno obavljao tu gospodarsku aktivnost. Naime, kriterij samostalnosti odnosi se na pripisivanje transakcije o kojoj je riječ konkretnoj osobi ili subjektu, jamčeći, među ostalim, da stjecatelj može s pravnom sigurnošću ostvarivati svoje eventualno postojeće pravo na odbitak (presuda od 16. rujna 2020., Valstybinų mokesčių inspekcija (Ugovor o zajedničkoj aktivnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, t. 40.).

71 U tu svrhu treba ispitati obavlja li osoba o kojoj je riječ aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti (presuda od 16. rujna 2020., Valstybinų mokesčių inspekcija (Ugovor o zajedničkoj aktivnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, t. 41. i navedena sudska praksa).

72 U ovom je slučaju u konačnici na nacionalnom sudu, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi, s obzirom na razmatranja iznesena u točkama 56. do 60. ove presude, treba li smatrati da BP i MP „samostalno” obavljaju gospodarsku aktivnost s obzirom na ugovor o osnivanju udruženja o kojem je riječ u glavnom postupku.

73 Međutim, Sud, koji sudu koji je uputio zahtjev treba dati korisne odgovore, nadležan je na temelju spisa glavnog postupka kao i na temelju pisanih optuživanja koja su mu podnesena dati upute kako bi tom sudu omogućio da donese odluku u sporu koji je pred njim pokrenut (vidjeti, po analogiji, presudu od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 31.).

74 Što se tiče oporezive transakcije o kojoj je riječ u glavnom postupku, odnosno isporuke nekretnina, točno je, kao što je to navedeno u točki 65. ove presude, da je prodaja izgrađenih stanova, u skladu s ugovorom o osnivanju udruženja, bila dio zajedničkih obveza ugovornih stranaka.

75 Međutim, s jedne strane, iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi da se u kupoprodajnim ugovorima sklopljenim u obliku javnobilježničkih akata, predviđalo da će dobit ostvarena prodajom postati isključiva imovina sestara ASA i PP kao vlasnica nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku, pri čemu se u tim ugovorima BP i MB kao ni ugovor o pridruživanju uopće ne spominju.

76 S druge strane, iako su BP i MB, kao što to proizlazi iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje, djelovali na temelju punomoći na temelju koje su mogli prenijeti, u ime i za račun sestara ASA i PP, osobama koje su odabrali i po cijeni dogovorenoj s kupcem, pravo vlasništva koje su ASA i PP imale na stanovima, činjenica je da su se pravni učinci kupoprodajnih ugovora koje je sklopio jedan od opunomoćenika s trećom osobom odnosili isključivo na ASA-u i PP, s obzirom na to da je do isporuke nekretnina dolazilo samo na temelju kupoprodajnih ugovora, a ne na temelju predugovora o kupoprodaji sklopljenih s osobom MB u njezino vlastito ime kao punomoćnikom ASA-e i PP.

77 Iz toga slijedi da se ne može smatrati da su BP i MB, kad je riječ o isporuci nekretnina, samostalno obavljali gospodarsku aktivnost u skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, tako da nemaju svojstvo „poreznih obveznika” u smislu te odredbe.

78 Kao drugo, važno je provjeriti treba li stranke ugovora o osnivanju udruženja poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom u smislu članka 11. Direktive o PDV-u.

79 U tom pogledu, člankom 11. prvim stavkom Direktive o PDV-u predviđa se da sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na njezinu teritoriju koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, te se u drugom stavku tog članka pojašnjava da država članica koja se koristi tom mogućnošću može donijeti sve potrebne mjere za sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću te odredbe.

80 Tom je odredbom zakonodavac Unije želio dopustiti državama članicama da svojstvo poreznog obveznika ne povezuju sustavno s pojmom „samostalnost” shvaćenim isto pravno, bilo radi administrativnog pojednostavljenja bilo radi izbjegavanja određenih zlouporaba poput, na primjer, podjele poduzetnika između više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava (presuda od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, t. 35. i navedena sudska praksa).

81 Izjednačavanje s jedinstvenim poreznim obveznikom na temelju članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u isključuje mogućnost da podređene osobe nastave odvojeno podnositi prijave PDV-a i poistovjetivati se – unutar i izvan svoje skupine – s poreznim obveznicima s obzirom na to da je isključivo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi navedene prijave (presuda od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, t. 36. i navedena sudska praksa).

82 U ovom slučaju rumunjska vlada tvrdi da nacionalni zakonodavac nije iskoristio mogućnost koju članak 11. Direktive o PDV-u nudi državama članicama, tako da se ta odredba ne primjenjuje na glavni postupak. Komisija pak tvrdi da je na temelju rumunjskog prava do 1. siječnja 2009. mogućnost osnivanja skupine iz te odredbe bila dostupna samo velikim poreznim obveznicima, isključujući stoga fizičke osobe poput stranaka ugovora o osnivanju udruženja o kojima je riječ u glavnom postupku.

83 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, s obzirom na to da Sud nije nadležan za tumačenje nacionalnog prava, samo na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi proizlazi li iz teksta članka 125.bis stavka 18. i članka 127. stavka 8. Poreznog zakonika kao i iz Vladine uredbe br. 44/2004 da je rumunjski zakonodavac iskoristio tu mogućnost i da se ona u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka mogla primijeniti na stranke ugovora o osnivanju udruženja o kojem je riječ.

84 Pod pretpostavkom da je tomu bilo tako, važno je da Sud, da bi sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, tom sudu pruži elemente koji će mu omogućiti da ocijeni usklađenosti nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku s načelima proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

85 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice mogu, u okviru svoje margine prosudbe, odrediti da za primjenu sustava predviđenog člankom 11. Direktive o PDV-u vrijede određena ograničenja, pod uvjetom da su ona u skladu s ciljevima te direktive koji se odnose na sprežavanje postupanja u svrhu zlouporabe ili sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza te da se poštuju pravo Unije i njegova opća načela, osobito načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti (presuda od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, t. 57. i navedena sudska praksa).

86 Stoga sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti predstavlja li zahtjev prethodne prijave registracije koju trebaju provesti članovi porezne skupine pri nadležnom poreznom tijelu iz točke 4. stavka 5. Vladine uredbe br. 44/2004 mjeru koja je potrebna i prikladna za postizanje ciljeva koji se odnose na sprežavanje postupanja u svrhu zlouporabe ili sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza (vidjeti, po analogiji, presudu od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

87 Kad je riječ o načelu proporcionalnosti, valja utvrditi da se čini da nacionalni propis kojim se zahtijeva prijava članova porezne skupine pri nadležnom poreznom tijelu prije provedbe oporezivih transakcija ne prelazi ono što je nužno za postizanje cilja iz članka 11. Direktive o PDV-u, koji se odnose na sprežavanje postupanja u svrhu zlouporabe ili sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza, time što poreznoj upravi omogućuje da identificira poreznog obveznika prije provedbe navedenih transakcija čime joj se olakšava porezni nadzor.

88 Što se tiče načela porezne neutralnosti, tom načelu, kojim je zakonodavac Unije u području PDV-a izrazio opće načelo jednakog postupanja, protivi se osobito to da se prema gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije postupi različito u području naplate PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 17. prosinca 2020., Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 48. i navedenu sudsku praksu i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 65. i navedenu sudsku praksu).

89 U ovom slučaju izgleda da prethodna prijava porezne skupine o kojoj je riječ nadležnom poreznom tijelu, koja je određena nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, obuhvaća vođenje registra poreznih obveznika poreza na dohodak odnosno poreza na dobit, tako da se taj zahtjev ne može tumačiti kao protivan načelu porezne neutralnosti.

90 Iz toga proizlazi da, iako se odredbama nacionalnog prava navedenima u točki 83. ove presude prenosi članak 11. Direktive o PDV-u i iako su te odredbe bile primjenjive na stranke ugovora o osnivanju udruženja o kojem je riječ u glavnom postupku, tom članku 11. ne protivi se to da se na takvo udruženje, bez pravne osobnosti i koje nije prijavljeno kod poreznog tijela prije transakcija o kojima je riječ, ne mogu primijeniti navedene odredbe.

91 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 9. i 11. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se stranke ugovora o osnivanju udruženja bez pravne osobnosti, koji nije bio prijavljen nadležnom poreznom tijelu prije početka gospodarske aktivnosti o kojoj je riječ, ne mogu smatrati „poreznim obveznicima” uz poreznog obveznika koji je dužan platiti porez na oporezivu transakciju.

Drugo pitanje

92 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u te na?elo proporcionalnosti i na?elo porezne neutralnosti tuma?iti na na?in da se njima nalaže da se poreznom obvezniku odobri, kada ne raspolaže ra?unom na svoje ime, pravo na odbitak pretporeza koji je platila druga stranka udruženja bez pravne osobnosti radi obavljanja gospodarske aktivnosti tog udruženja.

93 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koje se u na?elu ne može ograni?iti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (presuda od 10. velja?e 2022., Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, t. 47. i navedena sudska praksa).

94 Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajedni?ki sustav PDV-a jam?i savršenu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti obuhva?ene PDV-om (presuda od 10. velja?e 2022., Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, t. 48. i navedena sudska praksa).

95 U skladu s ?lankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti. Materijalni uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u ?lanku 168. to?ki (a) te direktive. Stoga je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu navedene direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji pravo na odbitak porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (presuda od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 39. i navedena sudska praksa).

96 Što se ti?e formalnih uvjeta za pravo na odbitak, iz ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da je ostvarivanje tog prava uvjetovano imanjem ra?una izdanog u skladu s ?lankom 226. te direktive (presuda od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 40. i navedena sudska praksa).

97 Sud je presudio da temeljno na?elo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznik nije udovoljio odre?enim formalnim uvjetima. Slijedom toga, ako porezna uprava raspolaže svim podacima za provjeru toga da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni, ona ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zato što ra?un ne ispunjava uvjete iz ?lanka 226. to?aka 6. i 7. Direktive o PDV-u (presuda od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 41. i navedena sudska praksa).

98 Dakle, stroga primjena formalnog zahtjeva za podnošenje ra?una protivna je na?elima neutralnosti i proporcionalnosti time što na neproporcionalan na?in spre?ava poreznog obveznika da uživa poreznu neutralnost svojih transakcija (presuda od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 42. i navedena sudska praksa).

99 Me?utim, porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (presuda od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 43. i navedena sudska praksa).

100 Porezni obveznik stoga je obvezan podnijeti objektivne dokaze da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija za koje treba

platiti PDV i za koje je PDV stvarno platio (presuda od 21. studenoga 2018., V^odan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44. i navedena sudska praksa).

101 U ovom slu^uaju iz odluke kojom je upu^oeno prethodno pitanje proizlazi da BP i MB, koji su bili zadu^{eni} za izgradnju stambenog kompleksa o kojem je rije^o u glavnom postupku, raspola^uu ra^uunima izdanima na svoje ime za robu koju su osobno stekli i usluge koje su im osobno pru^{ene} radi te gra^{evinske} transakcije, u smislu ^olanka 168. to^{ke} (a) i ^olanka 178. to^{ke} (a) Direktive o PDV-u, dok su na ASA-ino ime, koja je udru^{enju} doprinijela tako ^oto je zajedno sa svojom sestrom PP unijela zemlji^{te} na kojem je izgra^{en} navedeni stambeni kompleks, izdani samo ra^uni za usluge elektri^{ne} energije kao i potvrde o uplati poreza koje je podnijela navode^{ti} da je BP platio porez.

102 S obzirom na sudska praksu Suda navedenu u to^{kama} 98. do 100. ove presude, ASA treba podnijeti objektivne dokaze da su joj porezni obveznici prethodno stvarno isporu^{ili} robu i usluge u vezi s izgradnjom stambenog kompleksa o kojem je rije^o u glavnom postupku za potrebe njezinih vlastitih transakcija na koje treba platiti PDV, odnosno isporuke nekretnina, i za koje je PDV stvarno platila, izbjegavaju^{ti} time rizik dvostrukog odbitka istog iznosa PDV-a istodobno ASA- i te osobama BP i MB ^oto bi bilo protivno na^{elu} neutralnosti.

103 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u te na^{elo} proporcionalnosti i na^{elo} porezne neutralnosti treba tuma^{iti} na naⁱⁿ da se njima ne nala^{že} da se poreznom obvezniku odobri, kada ne raspola^{že} ra^unom na svoje ime, pravo na odbitak pretporeza koji je platila druga stranka udru^{enja} bez pravne osobnosti radi obavljanja gospodarske aktivnosti tog udru^{enja}, iako je porezni obveznik du^{an} platiti porez po osnovi te aktivnosti, kada nema objektivnih dokaza da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporu^{ili} robu i usluge o kojima je rije^o u glavnom postupku za potrebe njegovih vlastitih transakcija na koje treba platiti PDV.

Tre^ee pitanje

104 Svojim tre^{im} pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita, u slu^{aju} negativnog odgovora na drugo pitanje, protivi li se na^{elu} pravne sigurnosti mogu^{nost} da porezni obveznik koji je du^{an} platiti PDV tra^{ži} da drugi ^olanovi ugovora o osnivanju udru^{enja} sudjeluju kao tre^ee osobe u sporu kako bi ih se obvezalo da snose PDV razmjerno njihovim pravima na dobit u skladu s navedenim ugovorom o osnivanju udru^{enja}.

105 U tom pogledu valja podsjetiti na to da na^{elo} pravne sigurnosti, koje je dio op^{ih} na^{ela} prava Unije, zahtijeva da su pravna pravila jasna, precizna i predvidljiva u svojim u^{incima}, osobito kada mogu imati nepovoljne posljedice na pojedince i poduzetnike, kako bi pojedinci mogli nedvosmisleno znati svoja prava i obveze te da se posljedi^{no} mogu pona^{ati} u skladu s njima (presuda od 25. sije^{nja} 2022., VYSO^{INA} WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, t. 47. i navedena sudska praksa).

106 Nacionalni propis koji je obuhva^{en} podru^{jem} primjene prava Unije i provodi to pravo mora po^{štovati} navedeno na^{elo} pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu rje^{enje} od 17. srpnja 2014., Yumer, C-505/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2129, t. 37. i navedenu sudska praksu).

107 Me^{utim}, sud koji je uputio zahtjev nije utvrdio da tu^{žba} poreznog obveznika protiv tre^ee osobe kako bi putem regresnog zahtjeva ishodila povrat pla^{enog} pretporeza ulazi u podru^{je} primjene prava Unije ili ga provodi, s obzirom na to da je takav regresni zahtjev ure^{en} isklju^{ivo} nacionalnim pravom.

108 U tim okolnostima, s obzirom na to da ne postoje elementi na temelju kojih bi se moglo

zaključiti da se Direktiva o PDV-u primjenjuje na situaciju na koju se odnosi treće pitanje, to je pitanje nedopušteno.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. Članke 9. i 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da se:

stranke ugovora o osnivanju udruženja bez pravne osobnosti, koji nije bio prijavljen nadležnom poreznom tijelu prije početka gospodarske aktivnosti o kojoj je riječ, ne mogu smatrati „poreznim obveznicima” uz poreznog obveznika koji je dužan platiti porez na oporezivu transakciju.

2. Direktivu 2006/112 te načelo proporcionalnosti i načelo porezne neutralnosti

treba tumačiti na način da se:

njima ne nalaže da se poreznom obvezniku odobri, kada ne raspolaže računom na svoje ime, pravo na odbitak pretporeza koji je platila druga stranka udruženja bez pravne osobnosti radi obavljanja gospodarske aktivnosti tog udruženja, iako je porezni obveznik dužan platiti porez po osnovi te aktivnosti, kada nema objektivnih dokaza da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge o kojima je riječ u glavnom postupku za potrebe njegovih vlastitih transakcija na koje treba platiti porez na dodanu vrijednost.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski