

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

11. srpnja 1991.(*)

„PDV – Odbitak poreza plaćenog na kapitalna dobra”

U predmetu C-97/90,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu, Njemačka), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

H. Lennartz, München,

i

Finanzamt München III,

o tumačenju članka 20. stavka 2. Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.),

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: G. F. Mancini, predsjednik vijeća, T. F. O' Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler i P. J. G. Kapteyn, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: V. Di Bucci, administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, Ernst Röder i Joachim Karl iz Bundesministerium für Wirtschaft (Savezno ministarstvo gospodarstva), u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, Edwige Belliard, u svojstvu agenta, i Géraud de Bergues, u svojstvu zamjenskog agenta, iz Uprave za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, John Collins, *Treasury Solicitor*, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, Henri Étienne, pravni savjetnik Komisije, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja njemačke vlade, koju zastupa Claus-Dieter Quassowski iz Saveznog ministarstva za gospodarstvo, u svojstvu agenta; Ujedinjene Kraljevine, koju zastupa David Anderson, *Barrister*; i Komisije na raspravi održanoj 7. ožujka 1991.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. travnja 1991.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 24. siječnja 1990., koje je Sud zaprimio 10. travnja 1990., Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu), uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u nekoliko prethodnih pitanja o tumačenju članka 20. stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Ta su pitanja upućena u okviru spora koji je pokrenuo H. Lennartz, porezni savjetnik u Münchenu, a tiču se odbijanja Finanzamta (Porezna uprava) München III da mu odobri naknadan ispravak prijave PDV-a koju je podnio za 1985.
- 3 H. Lennartz radio je 1985. i 1986. djelomično kao zaposlenik, a djelomično kao samozaposleni porezni savjetnik. Za to razdoblje podnio je godišnje prijave PDV-a za djelatnost koju je obavljao kao samozaposlena osoba. Godine 1985. kupio je automobil za iznos od 20 206,15 DEM plus PDV u iznosu od 2826,86 DEM. Tijekom 1985. automobil je upotrebljavao uglavnom za osobne potrebe, a samo u ograničenom opsegu – otprilike 8 % vremena – za poslovne potrebe. Dana 1. srpnja 1986. otvorio je vlastiti ured za porezno savjetovanje i uveo motorno vozilo u imovinu poslovne djelatnosti. U poreznoj prijavi za 1986. retroaktivno je, na temelju članka 15. stavka (a) Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) iz 1980., kojim se provodi članak 20. stavak 2. Šeste direktive, zatražio odbitak iznosa od 282,98 DEM za kupnju automobila, što je 6/60 ukupnog PDV-a koji je platio na automobil.
- 4 Finanzgericht (Financijski sud) zaključio je da treba smatrati kako je H. Lennartz prvo kupio automobil samo za osobne potrebe te da zbog toga u skladu s člankom 15. točkom (a) UStG-a nema pravo na ispravak ako je naknadno upotrebljavao automobil u poslovne svrhe. Svoj stav o tome da je automobil isprva upotrebljavan samo za privatne potrebe porezna uprava zasnovala je na upravnoj praksi njemačkih poreznih tijela u skladu s kojom se poslovna uporaba dobara općenito ne uzima u obzir ako iznosi manje od 10 % ukupne uporabe. Slijedom toga Porezna uprava odbila je odobriti H. Lennartzu naknadni ispravak porezne prijave koju je podnio za 1985.

5 Prema tvrdnji Finanzgerichta (Financijski sud), tumačenje članka 15. točke (a) UStG-a, prema kojem kapitalna dobra koja je porezni obveznik u početku upotrebljavao za privatne potrebe, a potom u narednim godinama za poslovne potrebe, uopće ne ispunjavaju uvjete za odbitak PDV-a pobuđuje sumnje u vezi sa Šestom direktivom, jer ta direktiva ne isključuje pravo na odbitak te vrste. Nacionalni sud stoga je odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Primjenjuje li se članak 20. stavak 2. Šeste direktive na sva kapitalna dobra:

- (a) koja je jedan porezni obveznik isporučio drugom poreznom obvezniku i koja primatelj u nekom trenutku tijekom razdoblja od pet godina, uključujući godinu u kojoj su nabavljena, upotrebljava u svrhu svojih oporezivih transakcija,

ili je također nužno da su kapitalna dobra o kojima je riječ:

- (b) od trenutka nabave upotrebljavana u svrhu oporezivih transakcija ili transakcija oslobođenih poreza (u poslovne svrhe) poreznog obveznika, ili
- (c) u trenutku nabave bila namijenjena za poslovne svrhe poreznog obveznika?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje pod (b) potvrđan,

ovisi li primjena članka 20. stavka 2. Šeste direktive na kapitalna dobra koja porezni obveznik upotrebljava i u poslovne i u druge, osobito osobne svrhe (mješovita uporaba), o tome jesu li ta dobra upotrebljavana u poslovne svrhe u određenom minimalnom opsegu u godini u kojoj su nabavljena; ako ovisi, na koji se način određuje taj minimum?

3. Ako je odgovor na prvo pitanje pod (c) potvrđan,

može li porezni obveznik slobodno odlučiti o namjeni kapitalnih dobara ili se pretpostavlja:

- (a) da ih porezni obveznik nabavlja s namjerom uporabe u poslovne svrhe; ako je tako, mora li namjeravana uporaba započeti
- od trenutka nabave, ili
 - od nekog trenutka tijekom prve godine od nabave, ili
 - od nekog trenutka prije isteka razdoblja od pet godina, uključujući godinu nabave?

i/ili

- (b) da ih porezni obveznik doista upotrebljava u poslovne svrhe; ako je tako, je li važno započinje li ta uporaba

- od trenutka nabave, ili
- unutar razdoblja od godine dana od trenutka nabave, ili
- unutar razdoblja od pet godina, uključujući godinu nabave?

Što se tiče trećeg pitanja pod (a) i (b):

Ako se kapitalna dobra upotrebljavaju u mješovite svrhe, mora li namjeravana uporaba ili stvarna uporaba (ili obje) u poslovne svrhe doseći određeni minimalni opseg i ako mora, kako se određuje taj minimum?"

- 6 Za potpuniji prikaz pravnog okvira i okolnosti postupka pred nacionalnim sudom te postupka i pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

Područje primjene članka 20. stavka 2. Šeste direktive (prvo pitanje)

- 7 Svrha prvog dijela prvog pitanja u biti je utvrditi primjenjuju li se pravila za ispravak ulaznog poreza propisana člankom 20. stavkom 2. Šeste direktive ako je porezni obveznik isprva nabavio dobra isključivo za osobne potrebe, ali ih poslije, tijekom petogodišnjeg razdoblja ispravka, upotrebljava za poslovne potrebe. U drugom dijelu od Suda se traži odgovor na pitanje je li za primjenu članka 20. stavka 2. dovoljno da osoba nabavi dobra u svojstvu poreznog obveznika ili mora odmah početi upotrebljavati ta dobra za gospodarsku aktivnost u smislu članka 4. Šeste direktive.

Prvi dio prvog pitanja

- 8 U skladu s člankom 17. stavkom 1. Šeste direktive, koji je naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak” [neslužbeni prijevod], pravo na odbitak nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Slijedom toga, postojanje prava na odbitak može se odrediti samo na temelju svojstva osobe u tom trenutku. U skladu s člankom 17. stavkom 2., ako porezni obveznik u tom svojstvu upotrebljava dobra u svrhu svojih oporezovanih transakcija, on ima pravo odbiti porez koji je dužan platiti ili koji je platio na ta dobra.
- 9 Suprotno tomu, ako se dobra ne upotrebljavaju za gospodarske aktivnosti poreznog obveznika u smislu članka 4. nego ih on upotrebljava za osobnu potrošnju, pravo na odbitak ne može se ostvariti.
- 10 Osim toga, ako porezni obveznik nabavi dobra u privatne svrhe, on ne ispunjava administrativne i računovodstvene zahtjeve kojima se uređuje pravo na odbitak iz članaka 18. i 22. Šeste direktive.
- 11 Sam tekst stavka 2. članka 20., koji je naslovljen „Ispravci odbitaka” [neslužbeni prijevod], potvrđuje to tumačenje. Taj članak ne sadržava nijednu odredbu o porijeklu prava na odbitak. Budući da se u njemu samo upućuje na ispravke odbitaka u odnosu na kapitalna dobra, valja zaključiti da se porijeklom prava na takve odbitke bave druge odredbe Šeste direktive.

- 12 Iz sustava Šeste direktive i iz teksta članka 20. stavka 2. proizlazi da se potonjom odredbom samo utvrđuje postupak izračuna ispravaka početnih odbitaka. Iz te odredbe stoga ne može proizaći pravo poreznog obveznika na odbitak ili na pretvorbu poreza koji je platio za neoporezive transakcije u porez koji se može odbiti u smislu članka 17.

Drugi dio prvog pitanja

- 13 Kako bi se odgovorilo na drugi dio prvog pitanja valja imati na umu da se, u skladu s presudom Suda od 14. veljače 1985., Rompelman (C-268/83, Zb., str. 655., t. 22.), gospodarske aktivnosti iz članka 4. stavka 1. Šeste direktive mogu sastojati od nekoliko uzastopnih transakcija, kao što doista sugerira tekst članka 4. stavka 2. Šeste direktive. Među takvim aktivnostima pripreme se aktivnosti, kao što je nabava sredstava za rad, moraju smatrati gospodarskim aktivnostima u smislu tog članka.
- 14 Iz te presude proizlazi da osoba koja nabavi dobra u svrhu gospodarske aktivnosti u smislu članka 4. to čini u svojstvu poreznog obveznika, čak i ako ta dobra ne upotrebljava smjesta za tu gospodarsku aktivnost.
- 15 Slijedom toga, primjena sustava PDV-a te time i mehanizma odbitaka proizlazi iz činjenice da je osoba nabavila dobra u svojstvu poreznog obveznika. Svrha za koju se ta dobra upotrebljavaju ili se namjeravaju upotrijebiti određuje samo opseg početnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju članka 17. i opseg možebitnih ispravaka tijekom narednih razdoblja.
- 16 Iz toga slijedi da trenutačna uporaba dobara za isporuke koje su oporezive ili oslobođene poreza sama po sebi nije uvjet za primjenu članka 20. stavka 2.
- 17 Stoga u odgovoru na prvo pitanje u cjelini valja navesti da se članak 20. stavak 2. Šeste direktive primjenjuje kada osoba nabavlja kapitalna dobra u svojstvu poreznog obveznika te ih namjenjuje svojoj gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 4. Šeste direktive.

Minimalna uporaba kapitalnih dobara (drugo pitanje)

- 18 S obzirom na odgovor na prvo pitanje nije potrebno razmatrati drugo pitanje.

Kriteriji s pomoću kojih se određuje nabavlja li osoba dobra u svojstvu poreznog obveznika (treće pitanje pod (a) i (b))

- 19 U prva dva dijela trećeg pitanja nacionalni sud u biti traži razjašnjenje kriterija s pomoću kojih se određuje nabavlja li osoba dobra u svojstvu poreznog obveznika ako ta dobra nisu odmah namijenjena gospodarskoj aktivnosti te osobe.
- 20 Odgovor na to pitanje ovisi o procjeni svih relevantnih okolnosti, među ostalim prirode dobara o kojima je riječ i razdoblja koje je proteklo između njihove nabave i uporabe za gospodarske aktivnosti poreznog obveznika. Međutim, razdoblja ispravka propisana člankom 20. stavkom 2. Šeste direktive kao takva nemaju nikakve veze s pitanjem jesu li dobra nabavljena u svrhu tih gospodarskih aktivnosti.

- 21 Stoga na prva dva dijela trećeg pitanja valja odgovoriti da je pitanje o tome je li u određenom slučaju porezni obveznik nabavio dobra u svrhu svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 4. Šeste direktive zapravo pitanje činjenica koje valja utvrditi s obzirom na sve okolnosti predmeta, uključujući prirodu dobara o kojima je riječ i razdoblje koje je proteklo između njihove nabave i uporabe za gospodarske aktivnosti poreznog obveznika.

Valjanost pravila kojim se ograničava pravo na odbitak PDV-a (treće pitanje pod (c))

- 22 U posljednjem dijelu trećeg pitanja nacionalni sud u biti pita može li, u skladu sa Šestom direktivom, osoba koja nabavlja dobra kao porezni obveznik i koja ima pravo odbiti ulazni porez za ta dobra to učiniti i ako ih neko vrijeme nakon trenutka nabave relativno malo upotrebljava u svrhu gospodarskih aktivnosti.
- 23 Njemačka vlada izjavila je na raspravi da je spor pred nacionalnim sudom ograničen na pitanje ima li H. Lennartz pravo na ispravke u skladu s člankom 20. stavkom 2. Šeste direktive. Budući da nije podnio zahtjev za početni odbitak za 1985. u skladu s člankom 17. stavkom 2., kvalifikacija priznata za tu godinu postala je konačna. Stoga prema mišljenju njemačke vlade odgovor na upućena pitanja treba temeljiti na premisi da H. Lennartz nije uopće imao pravo na odbitak povodom kupnje automobila.
- 24 Čini se da zahtjev za prethodnu odluku potvrđuje tu tvrdnju njemačke vlade. Nadalje, njemačka vlada s pravom smatra da se takvo ograničenje primjenjuje na pravo H. Lennartza na početni odbitak za 1985. u skladu s člankom 17. stavkom 2. Slijedom toga, ako pravilo o kojem je riječ nije valjano, H. Lennartz nije se mogao pozvati na njega, osim u slučaju da je zahtjev za početni odbitak na temelju članka 17. stavka 2. mogao podnijeti retroaktivno, u skladu s njemačkim zakonodavstvom donesenim na temelju članka 18. stavka 3. Šeste direktive.
- 25 Ipak, s obzirom na to da nacionalni sud izričito postavlja pitanje o uvjetu minimalnog opsega uporabe, potrebno je razmotriti može li mjera o kojoj je riječ dovesti do uskraćivanja prava na odbitak u slučaju stvarne, ali ograničene, uporabe kapitalnih dobara u svrhu gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika.
- 26 Pri odgovaranju na pitanje nacionalnog suda prije svega valja istaknuti da se, u skladu s člankom 6. Šeste direktive prema uporabi kapitalnih dobara za osobne potrebe poreznog obveznika ili u svrhe koje nisu povezane s njegovim poslovanjem, ako se PDV na takva dobra može u potpunosti ili djelomično odbiti, odnosi kao prema isporuci usluga uz naknadu. Iz odredaba članka 6. stavka 2. točke (a) u vezi s odredbama članka 11. dijela A stavka 1. točke (c) proizlazi da ako porezni obveznik nabavlja dobra kojima se djelomično služi za osobne potrebe, smatra se da izvršava isporuku uz naknadu usluga koje se oporezuju na temelju troška pružanja usluga. Slijedom toga, ako osoba upotrebljava dobra djelomično u svrhu oporezivih poslovnih transakcija, a djelomično za osobne potrebe i ako je nakon nabave dobara dobila povrat ulaznog PDV-a u cijelosti ili djelomično, smatra se da upotrebljava ta dobra u cijelosti u svrhu svojih oporezivih transakcija u smislu članka 17. stavka 2. Slijedom toga, ta osoba u načelu ima pravo na ukupan i trenutčan odbitak ulaznog poreza koji je platila na kupnju dobara.

- 27 Odredbe koje se tiču raspodjele ulaznog poreza sadržane u članku 17. stavku 5. odnose se samo na ispravak nakon početnog odbitka. Kao što je Sud naveo u presudi od 21. rujna 1988., Komisija/Francuska (C-50/87, Zb., str. 4797., t. 16. i 17.), iz sustava Šeste direktive, a posebno iz članaka 4. i 17., jasno proizlazi da se u nedostatku odredaba kojima se državama članicama odobrava ograničenje prava na odbitak koje se dodjeljuje poreznim obveznicima to pravo odmah mora ostvariti u pogledu svih poreza naplaćenih na ulazne transakcije. Sve države članice moraju na sličan način primjenjivati ograničenja prava na odbitak te su stoga odstupanja dopuštena samo u slučajevima koji su izričito navedeni u Direktivi.
- 28 S obzirom na nedostatak pravila kojim se isključuje pravo odbitka u slučaju kada je uporaba dobara u svrhu gospodarskih aktivnosti ispod određenog praga i s obzirom na izričite odredbe članka 17. stavka 5. točke (e) i članka 18. stavka 4. Šeste direktive, članak 17. ne može se protumačiti na način da implicitno sadržava takvo pravilo.
- 29 Stoga valja zaključiti da države članice nisu ovlaštene ograničiti pravo odbitka čak i ako je uporaba dobara u svrhu gospodarskih aktivnosti vrlo ograničena, osim u slučajevima kada se mogu pozvati na jedno od odstupanja propisanih Šestom direktivom.
- 30 Člankom 27. stavcima 1. i 5. Šeste direktive, koji su sadržani u glavi XV. („Mjere pojednostavljenja” [neslužbeni prijevod]), propisuju se dva postupka za odobrenje mjera kojima se odstupa od direktive, a koji se u načelu mogu primijeniti na osporavano nacionalno zakonodavstvo.
- 31 Što se tiče primjene članka 27. stavka 5., Komisija je u Prilogu I. prvom izvješću o primjeni zajedničkog sustava PDV-a od 14. rujna 1983., koje je podnijela u skladu s člankom 34. Šeste direktive [COM(83) 426 *final*], objavila popis mjera koje su joj prijavljene na temelju te odredbe. Budući da se mjera o kojoj je riječ ne pojavljuje na tom popisu, čini se da nije prijavljena u skladu s člankom 27. stavkom 5.
- 32 Što se tiče članka 27. stavka 1., iz odgovora koji je njemačka vlada dala na pisano pitanje Suda proizlazi da ona nije zatražila odobrenje na temelju te odredbe zato što po njezinu mišljenju osporavano zakonodavstvo ne odstupa od direktive.
- 33 Sud je već presudio da su na temelju trećeg stavka članka 189. Ugovora države članice obvezne pridržavati se svih odredaba Šeste direktive. Ako odstupanje nije utvrđeno u skladu s člankom 27., kojim se državama članicama nameće dužnost prijavljivanja, porezna tijela države članice ne mogu se protiv poreznog obveznika pozvati na odredbu koja odstupa od sustava te direktive (vidjeti presudu od 13. veljače 1985., *Direct Cosmetics*, C-5/84, Zb., str. 617., t. 37.).
- 34 Budući da mjera o kojoj je riječ nije prijavljena Komisiji u skladu s člankom 27. stavkom 5. niti ju je Vijeće odobrilo u skladu s člankom 27. stavkom 1., njemačka vlada ne može se pozvati na tu mjeru na štetu poreznih obveznika.
- 35 Stoga na pitanje nacionalnog suda valja odgovoriti da porezni obveznik koji upotrebljava dobra u svrhu gospodarske aktivnosti ima pravo odbiti ulazni porez pri kupnji tih dobara u skladu s pravilima propisanim člankom 17., ma koliko malen bio opseg poslovne uporabe tih dobara. Pravilo ili upravna praksa kojom se nameće opće

ograničenje prava odbitka u slučajevima ograničene, ali ipak stvarne uporabe u poslovne svrhe čini odstupanje od članka 17. Šeste direktive koje je valjano samo ako su ispunjeni uvjeti iz članka 27. stavka 1. ili članka 27. stavka 5. te direktive.

Troškovi

- 36 Troškovi francuske i njemačke vlade, vlade Ujedinjene Kraljevine i Komisije Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. 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.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu) uputio rješenjem od 24. siječnja 1990., odlučuje:

- 1. Članak 20. stavak 2. Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje primjenjuje se kada osoba nabavlja kapitalna dobra u svojstvu poreznog obveznika te ih namjenjuje svojoj gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 4. Šeste direktive.**
- 2. Pitanje o tome je li u određenom slučaju porezni obveznik nabavio dobra u svrhu svoje gospodarske aktivnosti u smislu članka 4. Šeste direktive zapravo je pitanje činjenica koje valja utvrditi s obzirom na sve okolnosti predmeta, uključujući prirodu dobara o kojima je riječ i razdoblje koje je proteklo između njihove nabave i uporabe za gospodarske aktivnosti poreznog obveznika.**
- 3. Porezni obveznik koji upotrebljava dobra u svrhu gospodarske aktivnosti ima pravo odbiti ulazni porez pri kupnji tih dobara u skladu s pravilima propisanim člankom 17. Šeste direktive, ma koliko malen bio opseg poslovne uporabe tih dobara. Pravilo ili upravna praksa kojom se nameće opće ograničenje prava odbitka u slučajevima ograničene, ali ipak stvarne uporabe u poslovne svrhe čini odstupanje od članka 17. Šeste direktive koje je valjano samo ako su ispunjeni uvjeti iz članka 27. stavka 1. ili članka 27. stavka 5. te direktive.**

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački