



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 6. travnja 2017.¹

Predmet C-132/16

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” - Sofija
protiv
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud
Republike Bugarske))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zakonodavstvo o porezu na dodanu vrijednost –
Odbitak pretporeza – Besplatne usluge u korist komunalne infrastrukture – Povezanost s
gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika – Gospodarsko pripisivanje *versus* uzročna veza –
Knjiženje troškova kao općih troškova

I. Uvod

1. Koliko bliska ili daleka mora sa stajališta zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost biti veza između troškova koji podliježu PDV-u, a koje poduzetnik snosi radi ostvarivanja prihoda i njegovih oporezivih transakcija da bi odbitak pretporeza bio moguć? Je li dovoljno to da su troškovi bili korisni ili nužni za poduzeće? Je li dovoljno već to da su troškovi *uzrokovani* prijavljenim prihodima ili troškovi moraju biti izravno i *neposredno pripisivi* prihodima poduzeća za koje postoji obveza plaćanja PDV-a?

2. Je li primjerice dovoljno da neko poduzeće organizira obnovu komunalne infrastrukture za otpadne vode kako bi dobilo građevinske dozvole za svoje zgrade koje će se u budućnosti iznajmljivati uz obvezu plaćanja poreza? Ili se troškovi obnove moraju moći izravno i neposredno pripisati određenim transakcijama poduzeća? U potonjem slučaju odbitak PDV-a poduzeća za troškove obnove ovisi o ocjeni isporuke koja je pružena općini. Naime, poduzeće obnovu pruža izravno i neposredno općini u njezinu svojstvu zbrinjavatelja otpadnih voda.

3. To su temeljna pitanja koja Sud mora razmotriti u ovom prethodnom postupku. Pri odgovaranju na njih treba uzeti u obzir i noviju presudu Suda u predmetu Sveda². Zbog nje su u državama članicama nastale nesigurnosti u pogledu područja primjene odbitka pretporeza. Sud je u ovom postupku dobio priliku pojasniti utvrđenja iz te presude.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). U tom se pogledu člankom 26. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u uređuje:

„1. Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a) [...]

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.”

5. Članak 168. Direktive o PDV-u odnosi se na odbitak pretporeza:

„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. Članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u sadržava prijelaznu odredbu:

„Do početka stupanja na snagu odredbi iz prvog stavka, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan 1. siječnja 1979. ili ako se radi o državama članicama koje su pristupile Zajednici nakon tog datuma, na datum njihovog pristupanja.”

B. Nacionalno pravo

7. Člankom 69. Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (bugarski Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) određeno je:

„(1) Kad se roba i usluge koriste za potrebe izvršavanja oporezivih transakcija koje provodi registrirani porezni obveznik, taj porezni obveznik ima pravo odbiti:

1. porez na robu ili usluge koje mu je dobavljač odnosno pružatelj usluga, koji je upisan u registar poreznih obveznika u skladu s ovim zakonom, isporučio ili pružio odnosno koje mu isporučuje ili pruža”.

8. Članak 70. ZDDS-a glasi:

„(1) Čak i ako su ispunjeni uvjeti iz članka 69. ili članka 74., ne postoji pravo na odbitak PDV-a ako su: [...]

2. roba ili usluge namijenjene besplatnim transakcijama ili aktivnostima koje nisu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika; [...]

³ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

III. Glavni postupak

9. Društvo „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (u daljnjem tekstu: Iberdrola) vlasnik je zemljišta predviđenih za izgradnju turističkog kompleksa. Kompleks bi se iznajmljivao uz obvezu plaćanja poreza. Kako bi ga se priključilo na postojeću općinsku crpnu stanicu za otpadne vode, tu je crpnu stanicu trebalo temeljito obnoviti. Bez popravka ne bi bilo moguće zbrinjavanje otpadnih voda za planirane objekte društva Iberdrola. Stoga su Iberdrola i općina sklopile ugovor u kojem se Iberdrola obvezala da će o vlastitom trošku popraviti komunalnu infrastrukturu za otpadne vode. Obnovu je zatim proveo izvođač građevinskih radova po nalogu društva Iberdrola.

10. Nakon popravka općinske crpne stanice za otpadne vode, u turističkom su kompleksu izgrađeni objekti te ih je bilo moguće priključiti na stanicu. Iberdrola je od nastalih troškova odbila pretporez. Međutim, nacionalno tijelo na temelju članka 70. stavka 1. točke 2. ZDDS-a nije priznalo taj odbitak. Iberdrola je osporavala tu odluku pred upravnim sudom.

11. Upravni sud smatrao je da je društvo Iberdrola obnovom crpne stanice pružilo besplatnu uslugu općini. Međutim, ta je usluga koristila gospodarskoj aktivnosti društva Iberdrola (iznajmljivanje turističkog kompleksa). Naime, tek nakon popravka općinske crpne stanice, turistički se kompleks mogao početi koristiti u skladu sa svojom namjenom.

12. Upravni sud pretpostavio je da je za odbitak pretporeza s ulaznog računa izvođača građevinskih radova nužno da su troškovi, koji su na njemu navedeni, dio ukupnih rashoda društva Iberdrola i da su čimbenik koji utječe na određivanje cijene transakcija koje obavlja to društvo. Vještačenje koje je zatražio sud pokazalo je da su ti troškovi knjiženi kao troškovi za provedbu projekta turističkog kompleksa. Time je utvrđeno da su uključeni u troškove gradnje građevinskih objekata na zemljištima društva i da su povezani s gospodarskom aktivnošću društva Iberdrola.

13. Stoga je upravni sud ukinuo rješenje o ponovnom razrezu poreza i rješenje o promjeni rješenja o ponovnom razrezu poreza. Protiv te se odluke o ukidanju vodi kasacijski postupak pred Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud Republike Bugarske). Taj je sud odlučio prekinuti postupak i podnijeti zahtjev za prethodnu odluku.

IV. Postupak pred Sudom

14. Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud Republike Bugarske), pred kojim se vodi postupak, uputio je Sudu sljedeća pitanja:

„1. Protivi li se članku 26. stavku 1. točki (b), članku 168. točki (a) i članku 176. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost odredba nacionalnog prava poput članka 70. stavka 1. točke 2. ZDDS-a, kojom se ograničava pravo na odbitak pretporeza za usluge gradnje ili preuređenja objekta u vlasništvu treće osobe koje se obavljaju i u korist primatelja usluge i treće osobe, samo zato što treća osoba besplatno prima rezultat te usluge, bez uzimanja u obzir činjenice da će te usluge ubuduće koristiti gospodarskoj aktivnosti primatelja usluge koji je porezni obveznik?

2. Protivi li se članku 26. stavku 1. točki (b), članku 168. točki (a) i članku 176. Direktive 2006/112 porezna praksa prema kojoj se ne priznaje pravo na odbitak pretporeza za usluge ako se troškovi za njihovo obavljanje knjiže kao opći troškovi poreznog obveznika jer su nastali zbog gradnje ili preuređenja objekta koji je u tuđem vlasništvu, bez uzimanja u obzir činjenice da će se tim objektom ubuduće koristiti i primatelj građevinske usluge za svoju gospodarsku aktivnost?”

15. Iberdrola, Republika Bugarska i Europska komisija na ta su pitanja u postupku pred Sudom podnijele pisana očitovanja. Uz njih je na raspravi održanoj 24. studenoga 2016. sudjelovala i bugarska porezna uprava.

V. Pravna ocjena

A. Primjenjivost takozvane klauzule o mirovanju iz članka 176. Direktive o PDV-u

16. Najprije valja razjasniti treba li na temelju mogućnosti zadržavanja starih nacionalnih iznimki u pogledu odbitka pretporeza, koja je predviđena člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u, isključiti povredu Direktive o PDV-u člankom 70. ZDDS-a *per se*. Naime, taj je članak uveden prilikom pristupanja Bugarske Europskoj uniji.⁴

17. Međutim, takozvanom klauzulom o mirovanju, koja je predviđena člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u, novoj državi članici prilikom pristupanja Europskoj uniji nije dopušteno mijenjati nacionalne pravne propise na način kojim bi se ti propisi udaljili od ciljeva te direktive. Naime, takva bi izmjena bila protivna smislu navedene klauzule⁵. U glavnom je postupku zadaća suda koji je uputio zahtjev, a koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, da ocijeni je li uvođenjem članka 70. ZDDS-a zadržano dosadašnje ograničenje ili je došlo do promjene pravne situacije⁶. Budući da na temelju izloženih činjenica ne postoje naznake za prvu mogućnost, u daljnjim ću razmatranjima smatrati da članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u u ovom slučaju nije relevantan.

B. O prethodnim pitanjima

18. Oba pitanja suda koji je uputio zahtjev u suštini se odnose na istu problematiku. Radi se o pitanju je li Direktivom o PDV-u obuhvaćeno pravo na odbitak pretporeza i onda kada je ulazna usluga (u ovom slučaju obnova), iako je povezana s oporezivim izlaznim uslugama (u ovom slučaju iznajmljivanje), izravno, ali besplatno pružena trećoj osobi (u ovom slučaju općini). Taj se problem osobito javlja kad općina isporuku koristi u vlastite svrhe u obliku uklanjanja komunalnih otpadnih voda.

19. Svojim prvim pitanjem sud želi znati protivi li se nacionalno pravo u tom pogledu Direktivi o PDV-u. Drugim pitanjem sud pita je li Direktivi o PDV-u u tom pogledu protivna porezna praksa, pri čemu u tom slučaju ulogu igra i način „knjiženja”. Međutim, ta su dva pitanja sadržajno toliko usko povezana da se na njih može odgovoriti zajedno.

20. Stoga ću se najprije baviti irelevantnošću konkretnog „knjiženja” (odjeljak 1.) kako bih zatim razmotrila uvjete odbitka pretporeza (odjeljak 2.). Pritom ću najprije prikazati *prednost izravnog pripisivanja* ulazne usluge izlaznoj usluzi pred širokom uzročnom vezom (odjeljci 2.a i 2.b). Ta je prednost već utvrđena u sudskoj praksi Suda (odjeljak 2.c). Ako se pažljivije promotri, tomu se ne protivi presuda Sveda⁷ (odjeljak 2.d). Naposljetku ću se posvetiti odnosu između oporezivanja besplatnih usluga (članak 26. Direktive o PDV-u) i odbitka pretporeza (članak 168. Direktive o PDV-u) (odjeljak 2.e), koji je u ovom slučaju odlučujući.

4 Vidjeti presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 5.).

5 Vidjeti presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 43.).

6 Vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 47.).

7 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

1. Irelevantnost načina knjiženja

21. Najprije valja naglasiti da zakonodavstvo o PDV-u, suprotno tvrdnji društva Iberdrola na raspravi i navodu Komisije u njezinu podnesku, ne može ovisiti o načinu knjiženja koji porezni obveznik primjenjuje.

22. Zakonodavstvom Unije o PDV-u, za razliku od tipičnog zakonodavstva o porezu na dobit, ne oporezuju se promjene imovine (to jest povećanja vrijednosti), nego je isključivo vezano za aktivnosti. To proizlazi iz teksta članka 2. („transakcije”), članka 9. („gospodarska aktivnost”), članka 13. („sudjeluju u [...] aktivnostima”) te iz članka 168. Direktive o PDV-u („roba i usluge se koriste”). U skladu s time u cjelokupnom zakonodavstvu o PDV-u ne postoji obveza sastavljanja popisa imovine (bilanca). Porezni dug na ime PDV-a ne izračunava se ni iz usporedbe više imovina u različitim trenucima (takozvana usporedba bilanci), nego na temelju troškova treće osobe prilikom isporuke robe ili usluge.

23. Međutim, ako je u zakonodavstvu o PDV-u usporedba imovine irelevantna, onda se ni na temelju načina knjiženja poslovnih događaja ne može donijeti zaključak o postojanju prava koje proizlazi iz zakonodavstva o PDV-u (u ovom slučaju prava na odbitak ulaznog poreza). Usto bi vezanje za pojedini način knjiženja *de facto* dovelo do toga da porezni obveznik slobodno tumači zakonodavstvo o PDV-u. To ne može biti pravilno. Stoga članak 167. i sljedeći Direktive o PDV-u ni na koji način nisu vezani za računovodstveni postupak koji primjenjuje porezni obveznik. Među ostalim, formalna pravila o odbitku pretporeza, sadržana u članku 178. Direktive o PDV-u, ne upućuju na računovodstveno pravo. Stoga na pitanje koje je u ovom slučaju postavljeno valja odgovoriti neovisno o načinu knjiženja koji primjenjuje porezni obveznik u skladu s primjenjivim nacionalnim računovodstvenim pravom.

24. Osim toga, Sud upravo u svojem tumačenju članka 26. Direktive o PDV-u pokazuje da moraju postojati troškovi nastali u poslovne svrhe, koji (osobito u računovodstvenom pogledu) predstavljaju opće troškove poreznog obveznika, ali ipak ne daju pravo na odbitak pretporeza. Pritom se radi o troškovima nastalima u takozvane negospodarske svrhe, ali koje nisu potpuno bez veze s poslovanjem poduzetnika⁸ (o tome više u točki 48. i sljedećim točkama ovog mišljenja).

2. Pretpostavke za odbitak pretporeza

25. Suprotno argumentima društva Iberdrola i Komisije, za odbitak na temelju članka 168. Direktive o PDV-u nije dovoljna samo uzročna veza između ulaznih usluga i gospodarskih izlaznih usluga. U svakom slučaju to vrijedi kada je ulaznu transakciju moguće neposredno pripisati izlaznoj transakciji koja je izuzeta od poreza ili neoporeziva. U tom slučaju gospodarsko *pripisivanje* ima prednost pred gospodarskom *uzročnom vezom*. Suprotni stav društva Iberdrola i Komisije temelji se na nedopuštenom miješanju zakonodavstva o porezu na dobit i onoga o PDV-u.

a) Tekst članka 168. Direktive o PDV-u

26. Prednost takvog pripisivanja pred običnom uzročnom vezom proizlazi već iz teksta članka 168. Direktive o PDV-u. U njemu je navedeno da porezni obveznik ima pravo na odbitak „ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika”. U Direktivi o PDV-u ne zahtijeva se da je poduzeće prouzročilo primitak ulaznih usluga. Naprotiv, nužna je točno određena poduzetnikova *upotreba*.

⁸ Vidjeti u tom pogledu sudsku praksu Suda u presudama od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i 70.), od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 28.) i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.).

27. Time se zakonodavstvo o PDV-u, između ostalog, razlikuje od zakonodavstva o porezu na dobit država članica. U zakonodavstvu o porezu na dobit, kojim se oporezuju priljev prihoda ili povećanje vrijednosti, odbitak troškova od porezne osnovice (takozvani odbitak troškova poslovanja) svakako se može temeljiti na načelu uzročnosti da bi se u oporezivanju postigla ujednačenost u skladu s financijskom sposobnošću poreznog obveznika. U tom slučaju kauzalnost troškova, odnosno sama činjenica da su prouzročeni, može biti dovoljan za ostvarivanje prihoda.

28. Međutim, u zakonodavstvu o PDV-u riječ je o odgovarajućem oporezivanju potrošača. Stoga je pojam upotrebe, suprotno Komisijinu shvaćanju, uži od pojma uzročne veze. Shvaćanje Komisije višestruko bi imalo za posljedicu neoporezovanu konačnu potrošnju. To se protivi konceptu PDV-a kao općeg poreza na potrošnju kojim su načelno obuhvaćene sve robe i usluge.

29. Opasnost od neoporezovane konačne potrošnje očituje se primjerice u slučaju da općina za dobivanje daljnjih građevinskih dozvola za izgradnju daljnjih stambenih zgrada kao uvjet postavi obnovu općinskih igrališta. Primatelj i „korisnik” usluga obnove u ovom je slučaju općina u okviru svoje javne djelatnosti. Odobrenje odbitka pretporeza ulagaču na temelju isključivo uzročnog pristupa smanjilo bi porezne prihode od PDV-a i dovelo primatelja (u ovom slučaju općinu) u položaj u kojem konačna potrošnja ne bi bila oporezovana, što ne bi bilo u skladu sa sustavom. Naime, do takve situacije ne bi došlo kad bi općina sama naručila obnovu.

b) Smisao i svrha odbitka pretporeza

30. Osim toga, odbitak pretporeza u zakonodavstvu o PDV-u ima drukčiju funkciju od odbitka troškova poslovanja u zakonodavstvu o porezu na dobit. Odbitkom PDV-a sprečava se u okviru oporezivanja u svim fazama višestruko oporezivanje (kumulacija poreza). Odbitkom pretporeza osigurava se da samo krajnji potrošač plaća PDV⁹ i da se poreznog obveznika (poduzeće) njime neće teretiti (načelo neutralnosti). Pritom porezni obveznik na svim razinama samo ima ulogu naplatitelja poreza za račun države¹⁰.

31. Kako bi mogao ispuniti svoju ulogu naplatitelja poreza, u načelu¹¹ mora ostvariti oporezive transakcije. To među ostalim proizlazi i iz članka 168. Direktive o PDV-u („u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika”). Stoga je relevantno podliježe li ulazna usluga u okviru opskrbe potrošača porezu ili je izuzeta od poreza, odnosno neoporeziva. Odbitak pretporeza vezan je, dakle, za naplatu poreza u sljedećoj fazi¹². Međutim, ta povezanost ne može nastati na temelju nejasne uzročne veze, nego samo ako se ulazna usluga pripiše određenim izlaznim uslugama. Ta nužna povezanost nedostaje kada se ulazne transakcije neposredno upotrebljavaju za transakcije koje su izuzete od poreza ili koje su neoporezive.

⁹ Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.) i od 7. studenoga 2013. Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.), kao i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.).

¹⁰ Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.).

¹¹ Članak 169. Direktive o PDV-u sadržava iznimke koje se u pravilu odnose na prekogranične transakcije kako bi se izbjegao konkurentski nepovoljan položaj izvoznih poduzeća.

¹² Vidjeti upravo u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.).

c) Sudska praksa u pogledu povezanosti ulazne usluge i poduzetnikove izlazne usluge

32. U skladu s navedenim, ulazna se usluga prema ustaljenoj sudskoj praksi¹³ upotrebljava u svrhu oporezovanih transakcija samo kada postoji izravna i neposredna veza između upotrebe i gospodarske aktivnosti poreznog obveznika.

33. Kriterij upotrebe robe ili usluge za transakcije koje se ubrajaju u gospodarsku aktivnost poduzeća, prema novijoj sudskoj praksi Suda sadržajno ovisi čak i o tome radi li se o stjecanju usluge ili kapitalnog dobra¹⁴.

34. Kad je u pitanju transakcija koja se sastoji od stjecanja usluge kao što je obnova građevine u vlasništvu treće osobe, načelno mora postojati izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza kako bi se poreznom obvezniku to pravo priznalo i kako bi se utvrdio opseg tog prava¹⁵.

35. Međutim, Sud od te prakse čini iznimku. I u slučaju nedostatka izravne i neposredne veze između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza ako su troškovi predmetnih usluga dio njegovih općih troškova i kao takvi čine dio cijene robe koje isporučuje ili usluga koje pruža. U tom je slučaju ta vrsta troškova izravno i neposredno povezana sa sveukupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika¹⁶.

36. Ta sudska praksa proizlazi iz toga što u navedenim slučajevima porezni obveznik ima ulogu „potrošača” isporuka za koje snosi troškove. Stoga se olakšica PDV-a u nedostatku drugih kriterija mora obračunavati na temelju njegove sveukupne gospodarske aktivnosti. Međutim, ako postoji izravna povezanost s određenom izlaznom isporukom, onda je uzimanje u obzir te izlazne isporuke preciznija metoda za određivanje prava na odbitak pretporeza. Preciznija metoda ima prednost pred paušalnom procjenom ukupnog prometa.

37. U slučaju da postoji izravna i neposredna povezanost s izlaznom transakcijom, koja zbog pomanjkanja gospodarske aktivnosti nije obuhvaćena područjem primjene poreza, nema prava na odbitak PDV-a. Tako je to Sud više puta odlučio¹⁷. To vrijedi i kada poduzetnik primi isporuku kako bi neizravno ojačao svoju sveukupnu gospodarsku aktivnost kojom ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. Naime, nije važna konačna svrha koju je namijenio porezni obveznik¹⁸. Stoga gospodarski motivi poreznog obveznika ne mogu biti dovoljan argument.

38. U tom je pogledu Sud pojasnio i da sama činjenica da je neka usluga „nužna pretpostavka” za gospodarsku aktivnost poreznog obveznika ne isključuje mogućnost da je usluga pružena za privatne svrhe treće osobe. „Neizravna veza” sama po sebi ne bi bila dovoljna za izjednačavanje besplatne usluge i usluge uz naknadu¹⁹ na temelju koje bi se zatim ostvarilo pravo na odbitak pretporeza.

13 Vidjeti osobito presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i sljedeće), od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 28.), od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.), od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 27.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.).

14 Presuda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 45.)

15 Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 46.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57. i navedena sudska praksa)

16 Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 47.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 37.), od 8. veljače 2007., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, t. 24.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58. i navedena sudska praksa)

17 Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 59. i navedena sudska praksa)

18 Presude od 6. travnja 1995., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 19.), od 8. lipnja 2000., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 20.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 38.) i od 22. veljače 2001., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 25.)

19 Vidjeti upravo u tom smislu presudu od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 51.), ali i presudu od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 27.).

39. Time sudska praksa Suda potvrđuje da sama uzročna veza između oporezivih izlaznih transakcija i ulazne transakcije načelno nije dovoljna za ostvarivanje prava na odbitak.

40. Stoga, suprotno Komisijinu mišljenju, u ovom slučaju ne može biti presudno to je li obnova općinske infrastrukture bila uvjet za ostvarivanje građevinskog projekta. Svrha (to jest motiv) koja stoji iza te obnove infrastrukture u vlasništvu treće osobe također nije relevantna.

41. Zapravo je odlučujuće tko, porezni obveznik ili treća osoba, zbilja upotrebljava ulaznu uslugu i dolazi li zbog toga do neoporezovane konačne potrošnje. U ovom slučaju samo općina neposredno upotrebljava građevinske usluge za uklanjanje otpadnih voda²⁰. Ona održava obnovljenu infrastrukturu te upravlja njome²¹.

42. Sve drugo bilo bi u suprotnosti s načelom neutralnosti: obnova komunalne infrastrukture za koju bi se angažiralo ulagatelja koji bi želio graditi ne bi se oporezovala PDV-om; suprotno tomu, obnova koju bi provodila općina sredstvima poreznih obveznika, podlijevala bi PDV-u. Stoga ne mogu biti presudni motivi ulagatelja, nego samo klasifikacija izlazne isporuke koja je pružena općini na temelju zakonodavstva o PDV-u (vidjeti u tom pogledu točku 48 i sljedeće).

d) Razlika u odnosu na odluku Suda u predmetu Sveda

43. Ako se pažljivije pogleda, ni presuda Sveda²² iz 2015. nije u suprotnosti s tim zaključkom. Točno je da je i u tom slučaju izgrađena infrastruktura u obliku rekreativne staze koja je besplatno trebala biti stavljena na raspolaganje trećim osobama. Sud je u tom slučaju potvrdio da postoji izravna i neposredna veza s budućom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika²³.

44. Međutim, ta se dva slučaja, u skladu s izjavom bugarske vlade i suprotno tvrdnji društva Iberdrola na raspravi, ne mogu usporediti. S jedne strane, u predmetu Sveda upitno je stavlja li porezni obveznik rekreativnu stazu doista besplatno na raspolaganje trećim osobama ako mu je *za to* isplaćena državna subvencija. Međutim, Sud se nije detaljnije bavio potonjim pitanjem.

45. S druge strane, porezni je obveznik i sam upotrebljavao rekreativnu stazu za obavljanje svoje prodajne gospodarske aktivnosti. Ovaj se slučaj razlikuje od predmeta Sveda u tome što je u njega uključena samostalna treća osoba, odnosno općina, koja primljene usluge koristi za postizanje vlastitih ciljeva, a to je zbrinjavanje otpadnih voda. Toleriranje korištenja stazom radi obavljanja vlastite djelatnosti (slično kao u predmetu Sveda) nije neovisna isporuka u korist treće osobe, nego samo dio oporezivih transakcija prodaje²⁴.

20 U tome se predmetni slučaj jasno razlikuje od primjera koji je Komisija iznijela na raspravi, a koji se odnosi na taksi-poduzetnika koji je ugradio komponente u prepušteno mu vozilo (u vlasništvu treće osobe). U tom je primjeru poduzetnik taj koji upotrebljava ugrađene komponente. Stoga jedino on ima pravo na odbitak PDV-a u pogledu tih komponenti. On ih u pravilu prilikom vraćanja vozila načelno može ponovno odstraniti ako mu se ne nadoknadi vrijednost ugrađenih komponenti. Međutim, to nije tako u predmetnom slučaju.

21 Stoga u Njemačkoj postoji ustaljena sudska praksa prema kojoj ulagatelj koji gradi infrastrukturu od općeg (odnosno državnog) interesa ne ostvaruje pravo na odbitak pretporeza, čak ni ako on tek na taj način može ostvariti svoj građevinski projekt. Vidjeti u tom pogledu BFH, presude od 13. siječnja 2011. – V R 12/08, BStBl. II 2012., 61., od 20. prosinca 2005. – V R 14/04, BStBl. II 2012., 424., i od 9. studenoga 2006. – V R 9/04, BStBl. II 2007., 285.

22 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

23 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 35.)

24 Stoga nije sporno da postoji pravo na odbitak pretporeza u pogledu troškova nastalih obnovom vlastitog parkirališta namijenjenog klijentima iako se oni njime naizgled koriste besplatno.

46. Međutim, besplatna obnova infrastrukture treće osobe nije nesamostalna pomoćna isporuka u odnosu na planirane oporezive usluge iznajmljivanja. Isporuka se može smatrati nesamostalnom pomoćnom isporukom ako kupcima nije sama po sebi svrha, nego sredstvo za bolje korištenje glavnom isporukom²⁵. Međutim, uopće se ne može tvrditi da bi se obnovom tuđih postrojenja u korist općine ili uklanjanjem otpadnih voda koje bi provodila općina samo nadopunilo usluge iznajmljivanja koje Iberdrola namjerava nuditi svojim najmoćnijim.

47. U ovom slučaju, za razliku od predmeta Sveda, Iberdrola ne upotrebljava obnovljenu infrastrukturu u okviru svojih transakcija iznajmljivanja. One ne ovise o zbrinjavanju otpadnih voda koje provodi općina. Dostatna komunalna infrastruktura samo je uvjet za izgradnju turističkog kompleksa koji će se zatim upotrebljavati za transakcije iznajmljivanja. Stoga se, za razliku od predmeta Sveda, ne može reći da nedostaje izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije (primanje usluga obnove) i izlazne transakcije (isporuka usluga obnove općini).

e) Odnos s člankom 26. Direktive o PDV-u

48. U skladu s navedenim, uslugu obnove valja izravno pripisati isporuci koja je pružena općini. Pritom je isključivo presudno je li ta isporuka pružena uz naknadu i podliježe li oporezivanju u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u ili besplatno, no ipak oporezivo (i podliježe oporezivanju) u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u. Samo bi u tom slučaju odbitak pretporeza za društvo Iberdrola mogao doći u obzir. Međutim, suprotno tomu nije moguć odbitak pretporeza za troškove nastale za aktivnosti koje ne podliježu oporezivanju PDV-om²⁶.

49. Radi li se ovdje doista o besplatnoj usluzi mora odlučiti nacionalni sud, koji očito zastupa to stajalište. Međutim, na temelju izloženih činjenica postoje određene sumnje. Ako investitor može ostvariti građevinski projekt tek nakon obnove komunalne infrastrukture koju je općina ugovorom dopustila, u tom slučaju općina tom dozvolom ulagatelju sigurno odobrava odgovarajuću pogodnost koja odgovara barem visini preuzetih troškova obnove.

50. U tom se pogledu može pretpostaviti da poduzeće rijetko nešto daje trećoj osobi ako od te treće osobe ne može očekivati odgovarajuću pogodnost. U ovom slučaju bi to bila mogućnost dobivanja građevinske dozvole. S tog bi stajališta bila riječ o isporuci *uz naknadu*, koja, iako daje pravo na odbitak pretporeza, stvara i poreznu obvezu u pogledu obnove uz naknadu u istom iznosu.

51. Međutim, ako je riječ o *besplatnoj* usluzi, valja odlučiti podliježe li ona porezu na temelju članka 26. Direktive o PDV-u. Sudska praksa Suda u pogledu takozvanog prava na izbor načina pripisivanja²⁷ otvara mogućnosti za odbitak pretporeza u cijelosti unatoč djelomičnoj upotrebi robe u privatne svrhe. Kao prvo, dvojbeno je uključuje li ta sudska praksa i usluge²⁸. Osim toga, kao drugo, upitno je i je li kod pravnih osoba uopće moguća upotreba u „privatne svrhe”²⁹. U ovom slučaju nikako nije riječ o takvoj upotrebi.

25 Vidjeti presude od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 17. i navedenu sudsku praksu) i od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, t. 31.).

26 Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i 70.), od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 28.) i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.)

27 Presuda od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 17.), potvrđeno u presudi od 4. listopada 1995., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, t. 20.)

28 U to postoje sumnje jer usluge nije moguće „pripisati” nekom poduzeću te se one, za razliku od robe, načelno odmah potroše, tako da se ne može opravdati vremenski produženo naknadno oporezivanje (kredit pomoću odbitka pretporeza).

29 Sud u tom pogledu govori o svrhama koje nisu poslovnog karaktera. Vidjeti presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 74. na kraju), od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 39.) i od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 26.).

52. Budući da u ovom slučaju besplatna obnova nije provedena u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ne postoji porezna obveza na temelju članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u . Stoga troškovi obnove nisu izravno povezani s oporezovanim transakcijama, nego neizravno s neoporezovanim transakcijama (besplatnom obnovom za općinu). Zbog toga je isključena mogućnost odbitka pretporeza.

VI. Zaključak

53. Stoga predlažem Sudu da na oba prethodna pitanja koja je uputio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud Republike Bugarske) odgovori zajedno kako slijedi:

Članak 26. stavak 1. točku (b), članak 168. točku (a) i članak 176. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ne omogućuju odbitak pretporeza za usluge koje su izravno i besplatno pružene trećoj osobi u njezine vlastite svrhe, čak i ako su te usluge motivirane poslovnim razlozima. To vrijedi neovisno o tome koji način knjiženja porezni obveznik odabere na temelju nacionalnog prava. Stoga se navedenim odredbama u tom pogledu ne protivi nacionalni propis kao što je članak 70. stavak 1. točka 2. ZDDS-a i odgovarajuća nacionalna upravna praksa.