



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

25. srpnja 2018.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167., 168. i 184. – Odbitak pretporeza – Ispravak – Nepokretna imovina stečena kao kapitalna dobra – Prvotno korištenje za aktivnost koja ne daje pravo na odbitak a potom i za aktivnost koja podliježe PDV-u – Javno tijelo – Svojtvo poreznog obveznika u trenutku oporezive transakcije”

U predmetu C-140/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 22. prosinca 2016., koju je Sud zaprimio 17. ožujka 2017., u postupku

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

protiv

**Gmina Ryjewo,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (izvjestiteljica) i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. siječnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej, J. Kaute i B. Kołodziej, u svojstvu agenata,
- za Gmina Ryjewo, M. Gizicki, *advokat*, i B. Rasz, *doradca podatkowy*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk-Szaładzińska, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart i M. Ł. Habiak, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. travnja 2018.,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: poljski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167., 168. i 184. 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.) i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).
- 2 Ovaj je zahtjev postavljen u okviru spora između Szef Krajowej Administracji Skarbowej (ravnatelj državne porezne uprave, Poljska) i Gmine Ryjewo (Općina Ryjewo, u daljnjem tekstu: općina) povodom odluke Minister Finansów (ministar financija, Poljska, u daljnjem tekstu: ministar) kojom se općini odbija ispravak odbitka ulaznog PDV-a plaćenog za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro koja se prvo koristila za aktivnost oslobođenu od PDV-a a potom i za oporezivu aktivnost.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112 određuje se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

- 4 U skladu s člankom 9. stavkom 1. te direktive:

„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 13. stavkom 1. navedene direktive propisuje se:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]”

- 6 Člankom 63. iste direktive određuje se:

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

7 Članak 167. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

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

8 Člankom 168. te direktive propisuje 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;

[...]”

9 U skladu s člankom 184. navedene direktive:

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

10 U skladu s člankom 185. stavkom 1. iste direktive:

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

11 Članci 187. i 189. Direktive 2006/112 sadržavaju pravila u području ispravka za kapitalna dobra, a osobito o razdoblju ispravka koji se primjenjuje na nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra.

### ***Poljsko pravo***

12 Člankom 15. Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje se:

„1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijske jedinice koje nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju neku gospodarsku aktivnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat takve aktivnosti.

2. Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili pružatelja usluga, uključujući gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse, i poljoprivrednika, kao i slobodna zanimanja. Gospodarskom aktivnošću osobito se smatra trajna uporaba robe ili nematerijalne imovine i prava radi ostvarivanja prihoda.

[...]

6. Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela koja ih podupiru u zadaćama koje imaju na temelju posebnih propisa i za čije izvršenje su imenovani, osim kada se radi o transakcijama koje su obavljene na temelju privatnopravnih ugovora.”

13 Člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u određuje se:

„Podložno članku 114., članku 119. stavku 4., članku 120. stavcima 17. i 19. kao i članku 124. te ako se robu ili usluge koristi radi obavljanja oporezivih transakcija, porezni obveznici navedeni u članku 15. imaju pravo iznos plaćenog pretporeza odbiti od iznosa PDV-a koji se duguje.”

14 U skladu s člankom 91. tog zakona:

„[...]

2. Što se tiče robe i usluga koje, na temelju odredaba o porezu na povlastice, porezni obveznik pridružuje materijalnoj i nematerijalnoj fiksnoj imovini podložnoj amortizaciji, kao i što se tiče zemljišta i prava zakupa nad materijalnom i nematerijalnom fiksnom imovinom stjecatelja, s iznimkom onih čija početna vrijednost ne prelazi 15 000 [poljskih zlota (PLN)], porezni obveznik provodi ispravak predviđen stavkom 1. tijekom razdoblja od pet godina računajući od godine u kojoj je započeto korištenje, ili od deset godina što se tiče zemljišta i prava zakupa.

[...]

7. Stavci 1. do 6. primjenjuju se *mutatis mutandis* kad porezni obveznik ima pravo odbitka ukupnog plaćenog ulaznog poreza za robu ili uslugu koju je dotični koristio, i tim se odbitkom i okoristio, ili kad nema pravo na odbitak, ali ga je imao slijedom izmjene prava na odbitak ulaznog poreza plaćenog na tu robu ili uslugu.”

### Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Od 2005. općina je registrirana kao obveznik PDV-a.

16 Tijekom 2009. i 2010. općina je dala izgraditi kulturni centar. U okviru te izgradnje isporučene su joj roba i usluge za koje je platila PDV. Kada je kulturni centar bio završen, 2010., besplatno je dodijeljen općinskom kulturnom centru na upravljanje.

17 Tijekom 2014. općina je izrazila svoju namjeru da prenese tu nekretninu u svoje vlasništvo i preuzme upravljanje nad njom. Potom ju je željela dati na besplatnu uporabu za potrebe stanovništva općine, ali i naplatnu, iznajmljivati je u komercijalne svrhe. Što se tiče naplatne uporabe, općina je izričito izrazila namjeru da izdaje račune koji uključuju PDV. Do toga dana općina još nije bila odbila PDV koji je platila za ostvarenje tog ulaganja.

18 Kada mu je općina postavila zahtjev za tumačenje odredbi poreznog prava, ministar je odlukom od 28. svibnja 2014. zaključio da ona na temelju, osobito, članka 91. stavaka 2. i 7. Zakona o PDV-u ne može imati pravo na ispravak prava na odbitak PDV-a, prije svega zato što, s obzirom na to da je dotičnu robu i usluge stekla radi besplatnog stavljanja nekretnine na raspolaganje općinskom kulturnom centru, nije stekla tu robu radi gospodarske aktivnosti i stoga nije djelovala u svojstvu obveznika PDV-a.

19 Presudom od 18. studenoga 2014. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodski upravni sud u Gdanjsku, Poljska) prihvatio je žalbu koju je općina podnijela protiv ministrove odluke od 28. svibnja 2014.

20 Taj sud smatrao je da prvotno korištenje robe i usluga poreznog obveznika u svrhe obavljanja aktivnosti koje ne podliježu PDV-u njega ne lišavaju prava da kasnije odbije plaćeni pretporez ako je izmijenjena namjena navedene robe i usluga i ako su oni potom korišteni za izvršavanje oporezivih

transakcija. U tom pogledu općini se ne može valjano prigovoriti da u svojem zahtjevu, o kojem je donesena odluka od 28. svibnja 2014., kada je stekla nekretninu, nije izričito izrazila namjeru da je koristi u okviru gospodarske aktivnosti.

- 21 Budući da mu je ministar podnio žalbu u kasacijskom postupku, sud koji je uputio zahtjev, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), pita se ima li, sukladno člancima 167., 168. i 184. Direktive 2006/112, općina pravo da ispravkom odbije PDV koji je plaćen kao pretporez na troškove ulaganja ako je kapitalno dobro o kojem je riječ prvo bilo korišteno za aktivnost koja ne podliježe PDV-u, u ovom slučaju u okviru izvršenja zadaća općine kao tijela javne vlasti, a potom i za izvršavanje oporezivih transakcija.
- 22 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev smatra da iz presude od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), slijedi da na to pitanje treba odgovoriti negativno jer iz te presude proizlazi da javnopravno tijelo koje je djelovalo kao tijelo javne vlasti u trenutku stjecanja kapitalnog dobra, a ne u svojstvu poreznog obveznika, nema nikakvo pravo odbiti PDV koji je plaćen za to dobro, a što uključuje slučaj u kojem je to tijelo potom djelovalo kao porezni obveznik.
- 23 Međutim, uputa dana u toj presudi postala je nejasna jer je svojim rješenjem od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), Sud smatrao da je ispravak odbitaka načelno dopušten u slučaju u kojem je dotična općina izmijenila namjenu nepokretne imovine stečene kao kapitalnog dobra na način da je to dobro prvo bilo namijenjeno uporabi koja ne daje pravo na odbitak PDV-a, a zatim uporabi koja daje pravo na takav odbitak.
- 24 U tom pogledu postavlja se pitanje treba li važnost pridati činjenici je li općina u trenutku stjecanja kapitalnog dobra izričito izrazila svoju namjeru da je u budućnosti koristi i za izvršenje oporezivih transakcija ili nije.
- 25 Bez takvog izraza namjere postavlja se i pitanje treba li svojstvo na temelju kojeg je tijelo javne vlasti djelovalo ocjenjivati isključivo s obzirom na prvo korištenje kapitalnog dobra ili treba uzeti u obzir i druge kriterije.
- 26 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
  - „1. Ima li općina, s obzirom na članke 167., 168. i 184. i sljedeće Direktive [2006/112] kao i na načelo neutralnosti, pravo na odbitak (ispravkom) ulaznog PDV-a plaćenog na svoje troškove ulaganja, kada
    - se proizvedeno (stečeno) kapitalno dobro isprva koristilo za svrhe koje nisu podlijegale oporezivanju (za izvršavanje zadaća tijela javne vlasti od strane općine u okviru njezinih javnih ovlasti),
    - ali se promijenio način korištenja kapitalnog dobra i općina ga sada koristi i za oporezive transakcije?
  2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da u trenutku proizvodnje odnosno stjecanja kapitalnog dobra namjera općine da to dobro koristi za oporezive transakcije nije bila jasno izražena?
  3. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da se kapitalno dobro koristi i za oporezive, ali i za neoporezive transakcije (za izvršavanje zadaća tijela javne vlasti od strane općine) i da se konkretni troškovi ulaganja objektivno ne mogu pripisati jednoj od navedenih vrsta transakcija?”

## O prethodnim pitanjima

- 27 Svojim trima pitanjima, koja treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 168. i 184. Direktive 2006/112 i načelo neutralnosti PDV-a tumačiti na način da im se protivi to da javnopravno tijelo ima pravo na ispravak odbitaka PDV-a koji je plaćen na nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj prilikom stjecanja tog dobra, s jedne strane, potonje može po svojoj prirodi biti korišteno i za oporezovane i za neoporezovane aktivnosti, ali je prvo korišteno za neoporezovane aktivnosti, i, s druge strane, to javno tijelo nije izričito izrazilo namjeru da to dobro koristi za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isključilo da će se možda koristiti u takvu svrhu.
- 28 Kako bi se odgovorilo na to pitanje treba podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (vidjeti, među ostalim, presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37.).
- 29 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava dakle neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 30 Kao što je Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se, načelno, ne može ograničiti. Posebno, to se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 31 Odredbe članka 187. Direktive br. 2006/112 obuhvaćaju ispravke odbitaka, poput ovih iz glavnog postupka, u kojima se kapitalno dobro za čije korištenje ne postoji pravo odbitka nastavno počinje koristiti u svrhe za koje to pravo odbitka postoji (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 23. i navedena sudska praksa).
- 32 Sustav ispravka odbitaka sadržava ključni element sustava koji je uvela Direktiva br. 2006/112, a čiji je cilj osigurati točnost odbitaka i neutralnost poreznog opterećenja (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 33 Međutim, pravo na odbitak PDV-a podređeno je poštovanju i materijalnih i formalnih zahtjeva ili uvjeta (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 40. i navedena sudska praksa).
- 34 Tako, što se tiče navedenih materijalnih zahtjeva ili uvjeta, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda iz članka 168. Direktive 2006/112 proizlazi da samo osoba koja ima svojstvo poreznog obveznika i koja djeluje kao takav u trenutku stjecanja robe ima pravo na odbitak na ime te robe i može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za tu robu ako je koristi u svrhu svojih oporezovanih transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 11. srpnja 1991., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8., i od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 18. i navedenu sudsku praksu).
- 35 U skladu s člancima 63. i 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza, odnosno prilikom isporuke robe (presuda od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedena sudska praksa).

- 36 Ta načela primjenjuju se i u situaciji u kojoj je dotična osoba javnopravno tijelo koje zahtijeva pravo na ispravak odbitaka PDV-a na temelju članka 184. i sljedećih Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2005., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, t. 39.).
- 37 Iz toga proizlazi da, ako javno tijelo poput, u ovom slučaju, općine u trenutku stjecanja kapitalnog dobra djeluje kao tijelo javne vlasti u smislu članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 i, slijedom toga, u svojstvu osobe koja nije porezni obveznik, ono u načelu ne raspolaže nikakvim pravom na ispravak odbitaka u vezi s tim dobrom, čak i ako je ono potom korišteno za oporezovanu aktivnost (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2005., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, t. 44.).
- 38 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pitanje je li u trenutku u kojem mu je dobro isporučeno porezni obveznik djelovao kao porezni obveznik, odnosno za potrebe gospodarske aktivnosti, činjenično je pitanje koje je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita u pogledu svih okolnosti slučaja, među kojima su vrsta robe o kojoj je riječ i razdoblje proteklo između stjecanja robe i njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu osobito presude od 11. srpnja 1991., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 21., i od 22. listopada 2015., *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 21.).
- 39 Tim ispitivanjem nastoji se provjeriti je li porezni obveznik stekao ili proizveo dotična kapitalna dobra s namjerom, potvrđenom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti i, posljedično, je li djelovao kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20.).
- 40 U ovom slučaju, iako se nacionalnim zakonodavstvom u glavnom predmetu za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro propisuje razdoblje ispravka od pet odnosno deset godina od početka korištenja dotičnog dobra, iz utvrđenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da je zahtjev općine podnesen četiri godine nakon što je općinski kulturni centar počeo koristiti nekretninu koja mu besplatno dodijeljena na upravljanje.
- 41 Osim toga i pod uvjetom ispitivanja od strane suda koji je uputio zahtjev, u ovom slučaju nesporno je da je općina prilikom stjecanja nepokretne imovine stečene kao kapitalnog dobra o kojoj je riječ u glavnom postupku djelovala u istim uvjetima kao pojedinac koji želi izgraditi nekretninu a da pritom u tu svrhu nije koristila ovlasti javne vlasti. Iz toga, sukladno članku 13. stavku 1. Direktive 2006/112 i s njim povezanom sudskom praksom proizlazi da općina, kada je kupila dotičnu nekretninu, nije djelovala u svojem svojstvu tijela javne vlasti.
- 42 Slijedom toga, situacija o kojoj je riječ razlikuje se od one u vezi s kojom je donesena presuda od 2. lipnja 2005., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), u kojoj je javno tijelo o kojem je riječ steklo kapitalno dobro kao tijelo javne vlasti u smislu navedenog članka 13. stavka 1. i, slijedom toga, u svojstvu osobe koja nije porezni obveznik.
- 43 Drugi element po kojem se situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuje od one u kojoj je donesena ta presuda počiva u činjenici da je općina u ovom slučaju prilikom stjecanja nepokretne imovine stečene kao kapitalnog dobra tijekom 2010. bila registrirana još od 2005. kao obveznik PDV-a.
- 44 Usto, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuje se od one u vezi s kojom je donesena presuda od 30. ožujka 2006., *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), u kojoj je bilo nesporno da je dotični finski grad prilikom stjecanja nekretnina djelovao u svojstvu poreznog obveznika jer su ta stjecanja bila izvršena u svrhu gospodarske aktivnosti, odnosno iznajmljivanja nekretnina koje su bile predmet tih stjecanja.

- 45 Situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuje se i od one u vezi s kojom je doneseno rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), jer je, kao što proizlazi iz točke 11. tog rješenja, poljska općina o kojoj je riječ djelovala kao porezni obveznik te je sud koji je uputio zahtjev istaknuo da je već tijekom radova izgradnje nekretnine ta općina izričito izjavila da želi dati nekretninu u najam trgovačkom društvu koje će joj plaćati najamninu.
- 46 Nasuprot tomu, u okviru glavnog predmeta općina je tek nakon isporuke nekretnine o kojoj je riječ izjavila svoju namjeru da je želi dati u najam u komercijalne svrhe.
- 47 Međutim, iako nedvojbeno i izričita izjava namjere korištenja dobra u gospodarske svrhe prilikom njezina stjecanja može biti dovoljna kako bi se zaključilo da je porezni obveznik stekao dobro djelujući kao takav, nepostojanje takve izjave ne isključuje da se takva namjera može izraziti prešutno.
- 48 Točno je da je u ovom slučaju u trenutku isporuke nekretnine o kojoj je riječ u glavnom postupku jedina izražena namjera općine bila ta da je koristi u javne svrhe kao kulturni centar. Iako se potom ta namjera konkretizirala besplatnim stavljanjem na raspolaganje tog dobra u korist općinskog kulturnog centra, navedeno korištenje ipak ne isključuje samo po sebi da se navedeno dobro barem djelomično koristi u gospodarske svrhe, primjerice u okviru transakcije najma.
- 49 S obzirom na to, vrsta robe, koja je prema sudskoj praksi Suda na koju se podsjeća u točki 38. ove presude čimbenik koji treba uzeti u obzir kada je riječ o određivanju je li u trenutku kada mu je nekretnina bila isporučena porezni obveznik djelovao kao takav, može upućivati na to da je općina namjeravala djelovati kao porezni obveznik.
- 50 Također, činjenica da je općina već prije isporuke i stjecanja nekretnine o kojoj je riječ u glavnom postupku bila registrirana kao obveznik PDV-a indicija je u tom smislu.
- 51 Nasuprot tomu, samo po sebi nevažno je da dotično dobro nije odmah korišteno za oporezovane transakcije jer izvršeno korištenje dobra određuje samo opseg početnog odbitka ili kasnijeg mogućeg ispravka, ali ne utječe na nastanak prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 39.).
- 52 Slijedom toga, iako se u okviru svojeg prvog pitanja sud koji je uputio zahtjev poziva na činjenicu da je prvotno korištenje nekretnine bilo „za izvršavanje zadaća tijela javne vlasti od strane općine u okviru njezinih javnih ovlasti”, ta činjenica, pod pretpostavkom da se dokaže, a što općina osporava, ne prejudicira odgovor na zasebno pitanje je li u trenutku kada je steklo dobro to tijelo javne vlasti djelovalo kao porezni obveznik, što mu daje pravo na odbitak u vezi s tim dobrom, nego čini indiciju da općina nije djelovala u svojem svojstvu poreznog obveznika.
- 53 U situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj prilikom stjecanja nepokretne imovine stečene kao kapitalnog dobra koje po svojoj prirodi može biti korišteno i za oporezovane i za neoporezovane aktivnosti, javno tijelo koje već ima svojstvo poreznog obveznika nije izričito izrazilo namjeru korištenja tog dobra za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isključilo da će se njime možda koristiti u takvu svrhu, početno korištenje takvog dobra za neoporezive aktivnosti ne sprečava da se nakon ispitivanja svih činjenica, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši, zaključi da je, kao što je spomenuto u točki 38. ove presude, ispunjen uvjet koji se postavlja člankom 168. Direktive 2006/112, a prema kojem porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem je stekao dotično dobro.
- 54 U tom pogledu, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 55. svojega mišljenja, ispitivanje u svakom pojedinačnom slučaju je li taj uvjet ispunjen treba provesti s obzirom na opsežnu ocjenu pojma stjecanja u „svojstvu poreznog obveznika”.



- 55 Naime, opsežnost takve ocjene nalaže se vodeći računa o svrsi sustava odbitaka i, slijedom toga, ispravaka, a koji se, kao što se podsjeća u točkama 29. do 31. ove presude, sastoji od osiguravanja neutralnosti poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, načela iz kojeg proizlazi da općenito svaki subjekt mora moći odmah izvršavati svoje pravo na odbitak za sve poreze koje su unaprijed opteretile izvršene transakcije s obzirom na to da se točnost odbitaka po potrebi može osigurati *a posteriori* ispravicima.
- 56 Naposljetku, na ispitivanje uvjeta postavljenog člankom 168. Direktive 2006/112, prema kojem porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem stječe dobro, ne utječe činjenica da je teško, gotovo nemoguće, objektivno raspodijeliti konkretne troškove ulaganja između oporezovanih i neoporezovanih transakcija.
- 57 Ta raspodjela posebno je uređena pravilima koja se odnose na udio poreza za odbitak, sadržanima u člancima 173. do 175. Direktive 2006/112. Izračun udjela odbitka za određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti načelno se odnosi samo na robu i usluge koje porezni obveznik koristi i u transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak (vidjeti, među ostalim, presudu od 14. prosinca 2016., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, t. 34.).
- 58 Osim toga, države članice imaju diskrecijsko pravo utvrđivanja metoda i kriterija raspodjele iznosa ulaznog PDV-a između gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti na temelju kojih se stječe pravo na odbitak te prilikom izvršavanja tog prava moraju uzeti u obzir cilj i strukturu te direktive i na temelju toga propisati način izračuna koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od te dvije aktivnosti (presuda od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 42.).
- 59 Slijedom toga, na postavljena pitanja treba odgovoriti da članke 167., 168. i 184. Direktive 2006/112 i načelo neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da im se ne protivi to da javnopravno tijelo ima pravo na ispravak odbitaka PDV-a na nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj prilikom stjecanja tog dobra, s jedne strane, potonje može po svojoj prirodi biti korišteno i za oporezovane i za neoporezovane aktivnosti, ali je prvo korišteno za neoporezovane aktivnosti, i, s druge strane, to javno tijelo nije izričito izrazilo namjeru da to dobro koristi za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isključilo da će se možda koristiti u takvu svrhu, pod uvjetom da iz ispitivanja svih činjeničnih okolnosti, a što je na nacionalnom sudu da izvrši, proizlazi da je ispunjen uvjet postavljen člankom 168. Direktive 2006/112, prema kojem porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem je izvršio to stjecanje.

## **Troškovi**

- 60 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 (drugo vijeće) odlučuje:

**Članke 167., 168. i 184. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) treba tumačiti na način da im se ne protivi to da javnopravno tijelo ima pravo na ispravak odbitaka PDV-a na nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj prilikom stjecanja tog dobra, s jedne strane, potonje može po svojoj prirodi biti korišteno i za oporezovane i za neoporezovane aktivnosti, ali je prvo korišteno za neoporezovane aktivnosti, i, s druge strane, to javno tijelo nije izričito izrazilo namjeru da to dobro koristi za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isključilo da će se možda**

**koristiti u takvu svrhu, pod uvjetom da iz ispitivanja svih činjeničnih okolnosti, a što je na nacionalnom sudu da izvrši, proizlazi da je ispunjen uvjet postavljen člankom 168. Direktive 2006/112, prema kojem porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem je izvršio to stjecanje.**

Potpisi