



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

14. rujna 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 26. stavak 1. točka (b) i članci 168. i 176. – Odbitak pretporeza – Usluge gradnje ili preuređenja nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe – Korištenje usluga od strane treće osobe ili poreznog obveznika – Besplatno pružanje usluge trećoj osobi – Knjiženje troškova koji su nastali za pružene usluge kao dijela općih troškova poreznog obveznika – Utvrđivanje izravne i trenutačne povezanosti s gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika”

U predmetu C-132/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 8. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 1. ožujka 2016., u postupku

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija

protiv

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. prosinca 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija, I. Kirova, u svojstvu agenta,
- za „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, T. Todorov i Z. Naumov, *advokati*,
- za bugarsku vladu, M. Georgieva i E. Petranova, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, G. Koleva i D. Roussanov, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. travnja 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 26. stavka 1. i članaka 168. i 176. 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.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Sofija (direktor službe „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji, Bugarska) i društva „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (u daljnjem tekstu: Iberdrola), povodom dvaju rješenja o ponovnom razrezu poreza naslovljenih na potonje društvo koja se odnose na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 26. Direktive 2006/112 određuje:

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

[...]

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

2. Države članice mogu odstupiti od odredaba stavka 1. pod uvjetom da to odstupanje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.”

- 4 Članak 168. te direktive određuje:

„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;

[...]”

- 5 Članak 176. navedene direktive navodi:

„Vijeće na prijedlog Komisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu.

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

Bugarsko pravo

- 6 Članak 68. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS), propisuje:

„Odbitak poreza je iznos PDV-a koji registrirani porezni obveznik ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan plaćati na temelju ovog zakona za:

1. oporezivu robu ili usluge prilikom njihove isporuke ili pružanja;

[...]”

- 7 U članku 69. stavku 1. ZDDS-a predviđeno je:

„Kad se roba i usluge koriste za potrebe izvršavanja oporezivih isporuka ili usluga koje provodi registrirani porezni obveznik, taj porezni obveznik ima pravo odbiti:

1. PDV na robu ili usluge koje mu je dobavljač odnosno pružatelj usluga, koji je također upisan u registar poreznih obveznika u skladu s ovim zakonom, isporučio ili pružio odnosno koje će mu isporučiti ili pružiti;

[...]”

- 8 Članak 70. ZDDS-a određuje:

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

[...]

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

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 9 Općina Carevo (Bugarska) dobila je kao naručitelj radova građevinsku dozvolu za obnovu crpne stanice za otpadne vode koja opskrbljuje turističko naselje na njezinu zemljištu.
- 10 Društvo Iberdrola privatni je investitor koji je kupio više zemljišta u tom turističkom naselju kako bi izgradio nekretnine s oko 300 stanova za sezonski boravak. Građevinske dozvole bile su izdane i za javne površine, parkirališta i vanjsku opremu.
- 11 Društvo Iberdrola sklopilo je ugovor s općinom Carevo o obnovi crpne stanice gradnjom ili obnovom, a od trećeg društva naručila je te radove.
- 12 Po završetku radova, nekretnine koje je društvo Iberdrola namjeravalo sagraditi u turističkom naselju mogle su biti priključene na tu crpnu stanicu. Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) navodi stručno mišljenje prema kojem priključivanje ne bi bilo moguće bez te obnove, s obzirom na to da je postojeća kanalizacija nedostatna.

- 13 Troškovi navedeni na računu za obnovu crpne stanice u računovodstvenim knjigama društva Iberdrola uknjiženi su kao „unaprijed plaćeni troškovi”, kao troškovi stjecanja materijalne imovine, a u računu dobiti i gubitka kao zaliha za 2009. i 2010. Prema stručnom mišljenju, postoji veza između usluga navedenih na računu i robe i usluga koje društvo Iberdrola mora isporučiti nakon što na njegovim zemljištima budu izgrađene nekretnine za koje je izdano odobrenje.
- 14 Porezna uprava utvrdila je da društvo Iberdrola ne može odbiti ulazni PDV u iznosu od 147 635 bugarskih leva (BGN) (oko 74 284 eura) te mu je uputila rješenje o ponovnom razrezu poreza i rješenje o izmjeni ponovnog razreza poreza.
- 15 Administrativni sud Sofija - grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) ipak je poništio to rješenje. Utvrdio je da se općina Carevo besplatno koristila uslugom izvršenja radova obnove crpne stanice. Ipak, taj sud smatra da besplatni karakter usluge ne opravdava primjenu članka 70. stavka 1. točke 2. ZDDS-a, s obzirom na to da su ti radovi izvedeni u okviru gospodarske aktivnosti društva Iberdrola, odnosno priključenja na crpnu stanicu nekretnina za koje je izdana građevinska dozvola. Prema tom sudu, kad bi bilo priznato pravo na odbitak ulaznog PDV-a za pružanje usluga, troškovi nastali u tu svrhu morali bi činiti dio općih troškova poreznog obveznika i biti sastavni dio cijene tih usluga. Okolnost da se izvršeni radovi odnose na nekretninu koja je u vlasništvu općine nije relevantna.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev navodi dvije presude Suda donesene u predmetima koji se također temelje na članku 70. stavku 2. ZDDS-a, odnosno presudu od 16. veljače 2012., Eon Asset Menidjment (C-118/11, EU:C:2012:97) i presudu od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Taj sud ipak navodi da su te presude dovele do različitih tumačenja nacionalnih sudova.
- 17 Prema određenim sudovima, uz činjenicu da su radovi izvršeni besplatno, okolnost da je objekt u vlasništvu općine i da stoga nije dio poduzetnikove imovine sprečava odbitak ulaznog PDV-a. Nasuprot tomu, drugi sudovi smatraju da uknjižba troškova koji su nastali zbog radova kao poduzetnikovih općih troškova i korištenje crpnom stanicom u okviru njegove gospodarske aktivnosti dovode do mogućnosti prava na odbitak.
- 18 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev navodi da je prema nacionalnoj odredbi iz glavnog postupka okolnost da se usluga pruža besplatno sama po sebi dovoljna za priznanje prava na odbitak ulaznog PDV-a te je stoga neovisna o činjenici koriste li se predmetne usluge u okviru gospodarske aktivnosti primatelja tih usluga ili u druge svrhe koje nisu poslovnog karaktera. Taj sud ipak naglašava razliku u odnosu na članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112, koji uskratu prava na odbitak podvrgava dvostrukom uvjetu da se isporuka usluga obavlja besplatno i u svrhe koje nisu poslovnog karaktera.
- 19 U tim je okolnostima Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se članku 26. stavku 1. točki (b), članku 168. točki (a) i članku 176. Direktive Vijeća 2006/112 [...] 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?”

O prethodnim pitanjima

- 20 Najprije valja navesti da se spor u glavnom postupku i pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev odnose na doseg prava na odbitak iz Direktive 2006/112, konkretno na njezin članak 168. točku (a).
- 21 U mjeri u kojoj se postavljena pitanja odnose na članak 176. Direktive 2006/112, valja navesti da je Sud već ispitao taj članak u okviru predmeta u vezi s člankom 70. ZDDS-a (presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 71. do 74. i od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 45. do 54.). Važno je istaknuti da, čak i kad bi članak 70. ZDDS-a predvidio iznimku od prava na odbitak koje je postojalo na dan pristupanja Republike Bugarske Europskoj uniji, taj članak 176. dopušta primjenu takvih iznimki samo pod uvjetom da one ne predviđaju opću iznimku od sustava odbitka uvedenog Direktivom 2006/112 i osobito njezinim člankom 168. (vidjeti u tom smislu presudu od 23. travnja 2009., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 22 Kad je riječ o članku 26. Direktive 2006/112, ta odredba odnosi se na oporezivost određenih transakcija. Ipak, u predmetu u glavnom postupku spor se ne odnosi na eventualnu oporezivost isporuke koju je izvršio porezni obveznik trećoj osobi i na odgovarajuću obvezu plaćanja PDV-a koja nastane s time u vezi, već na pravo na odbitak ulaznog PDV-a za troškove koji su poreznom obvezniku nastali u svrhu izvršenja te isporuke.
- 23 Stoga ovaj predmet ne treba razmotriti u odnosu na članak 26.
- 24 Stoga valja utvrditi da svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo odbiti ulazni PDV za pružanje usluga gradnje ili preuređenja nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad potonja besplatno prima rezultat tih usluga i kad se tim uslugama koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti.
- 25 Kad je riječ o tome protivi li se pravu na odbitak iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 odredba poput članka 70. ZDDS-a, valja podsjetiti da je to pravo sastavni dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu osobito presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 55. i od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 25.).
- 26 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti načelno same podliježu PDV-u (vidjeti osobito presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 56. i od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 26.).
- 27 Iz članka 168. Direktive 2006/112 proizlazi da, ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 18.).
- 28 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak ulaznog PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio konstitutivnih elemenata cijene operacija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57. i od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 27.).

- 29 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58. i od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 28.).
- 30 Nasuprot tomu, ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 59.).
- 31 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je u okviru primjene kriterija izravne veze, što je zadaća poreznih uprava i nacionalnih sudova, na njima da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvile transakcije o kojima je riječ i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika. Stoga postojanje takve veze treba ocijeniti s obzirom na objektivan sadržaj transakcije o kojoj je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 29.).
- 32 Kako bi se odgovorilo na pitanje ima li u okolnostima poput onih u glavnom postupku društvo Iberdrola pravo na odbitak ulaznog PDV-a kako bi obnovilo crpnu stanicu za otpadne vode, valja utvrditi postoji li izravna i trenutačna veza između, s jedne strane, te usluge obnove i, s druge strane, oporezive izlazne transakcije koju izvršava društvo Iberdrola ili gospodarske aktivnosti tog društva.
- 33 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da nekretnine koje je društvo Iberdrola namjeravalo izgraditi ne bi bilo moguće priključiti na crpnu stanicu bez njezine obnove, tako da je ona bila nužna za izvršenje tog projekta te stoga bez nje društvo Iberdrola ne bi moglo obavljati svoju gospodarsku aktivnost.
- 34 Na temelju takvih okolnosti može se dokazati postojanje izravne i trenutačne veze između usluge obnove crpne stanice za otpadne vode u vlasništvu općine Carevo i oporezive izlazne transakcije koju je izvršilo društvo Iberdrola jer je jasno da je ta usluga pružena kako bi se potonjem omogućilo izvršavanje građevinskog projekta iz postupka u glavnom predmetu.
- 35 Činjenica da se općina Carevo također koristi navedenom uslugom ne može opravdati to da se društvu Iberdrola uskrati odgovarajuće pravo na odbitak ako se utvrdi postojanje takve izravne i trenutačne veze, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.
- 36 U tom pogledu valjalo bi voditi računa o okolnosti da je usluga obnove iz glavnog postupka sastavni dio cijene izlazne oporezive transakcije koju je izvršilo društvo Iberdrola.
- 37 S obzirom na to, na sudu koji je uputio zahtjev također je da razmotri je li ta usluga bila ograničena na ono što je bilo nužno za osiguranje priključenja nekretnina koje je izgradilo društvo Iberdrola na crpnu stanicu za otpadne vode iz glavnog postupka ili je prekoračila ono što je bilo nužno u tu svrhu.
- 38 U prvom slučaju trebalo bi priznati pravo na odbitak ulaznog PDV-a za sve troškove obnove te crpne stanice koji se mogu smatrati izravno i trenutačno povezanim s gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika.
- 39 S druge strane, ako su radovi obnove navedene crpne stanice prekoračili potrebe nastale samo zbog nekretnina koje je izgradilo društvo Iberdrola, izravna i trenutačna veza između navedene usluge i izlazne oporezive transakcije koju izvršava Iberdrola, a koja se sastoji od izgradnje navedenih

nekretnina, bila bi djelomično prekinuta te bi se društvu Iberdrola moglo priznati pravo na odbitak samo za ulazni PDV na dio troškova nastalih za obnovu crpne stanice za otpadne vode iz glavnog postupka koji je bio objektivno potreban kako bi ono moglo izvršiti svoje oporezive transakcije.

- 40 U tim okolnostima na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a za pružanje usluga gradnje ili obnove nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad se potonja besplatno koristi rezultatom tih usluga i kad se njima koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, u mjeri u kojoj navedene usluge ne prekoračuju ono što je nužno kako bi se navedenom poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje izlaznih oporezivih transakcija i u kojoj su njihovi troškovi uključeni u cijenu tih transakcija.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost za pružanje usluga gradnje ili obnove nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad se potonja besplatno koristi rezultatom tih usluga i kad se njima koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, u mjeri u kojoj navedene usluge ne prekoračuju ono što je nužno kako bi se navedenom poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje izlaznih oporezivih transakcija i u kojoj su njihovi troškovi uključeni u cijenu tih transakcija.

Potpisi