

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

22. listopada 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 168. – Pravo na odbitak – Odbitak poreza plaćenog kao ulazni porez na stjecanje ili proizvodnju kapitalnih dobara – Rekreativna staza izravno namijenjena besplatnom korištenju od strane javnosti – Korištenje rekreativnom stazom kao sredstvom ostvarenja oporezovanih transakcija“

U predmetu C-126/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Vrhovni upravni sud, Litva), odlukom od 18. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 17. ožujka 2014., u postupku

„Sveda“ UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. veljače 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za litavsku vladu, D. Kriaušis i R. Dzikovič kao i D. Stepanienė, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brighthouse i J. Kraehling kao i M. Holt, u svojstvu agenata, uz asistenciju O. Thomasa, *barrister*,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Steiblytė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 22. travnja 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. Direktive Vijeća

2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između „Sveda“ UAB (u daljnjem tekstu: Sveda) i Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nacionalna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve, u daljnjem tekstu: „Nacionalna porezna inspekcija“) u pogledu odluke kojom se ne odobrava odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je Sveda platila kao ulazni porez u okviru uređenja poučno-rekreativne staze za otkrivanje baltičke mitologije (u daljnjem tekstu: rekreativna staza).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.“

4 Članak 63. te direktive propisuje:

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

5 Članak 167. te direktive glasi kako slijedi:

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

6 Članak 168. te direktive propisuje:

„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;

[...]“

Litavsko pravo

7 Članak 58. stavak 1. točka 1. Zakona br. IX-751 od 5. ožujka 2002. o porezu na dodanu vrijednost glasi kako slijedi:

„Porezni obveznik PDV-a ima pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez i/ili PDV-a pri uvozu u vezi s plaćenim i/ili uvezenim proizvodima i/ili uslugama, ako su ti proizvodi i/ili usluge namijenjeni za sljedeće aktivnosti koje obavlja navedeni porezni obveznik PDV-a:

1) isporuka proizvoda i/ili pružanje usluga koje se oporezuje PDV-om.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

8 Sveda je pravna osoba s ciljem ostvarivanja dobiti čije se djelatnosti sastoje od pružanja smještaja, prodaje hrane i pića, organizacije stručnih izložbi, kongresa i aktivnosti u slobodno vrijeme kao i inženjerskih djelatnosti i savjetovanja u vezi s tim aktivnostima.

9 Sveda je 2. ožujka 2012. sklopila sporazum o subvencioniranju s Nacionalnom agencijom za plaćanja pri Ministarstvu poljoprivrede (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). U skladu s tim sporazumom, Sveda se obvezala provesti projekt naslovljen „(Poušna) rekreativna staza baltičke mitologije“ kao i javnosti pružiti besplatan pristup tom objektu. Ta se agencija obvezala preuzeti do 90 % troškova provedbe tog projekta, pri čemu troškovi provedbe ostaju na teret Svede.

10 Sveda je izvršila odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem ili proizvodnjom određenih kapitalnih dobara u okviru radova za uređenje rekreativne staze i podnijela prijavu PDV-a za lipanj 2012., u kojoj je porez plaćen kao ulazni porez navela kao porez koji se može odbiti. Nacionalna porezna inspekcija okruga Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), kojoj se Sveda obratila sa zahtjevom za povrat iznosa PDV-a o kojem je riječ, smatrala je, međutim, da takav povrat nije opravdan jer nije dokazano da su stečena roba i usluge namijenjeni za aktivnosti podvrgnute PDV-u. Na temelju toga Nacionalna porezna inspekcija okruga Klaipėda nije odobrila odbitak tih iznosa.

11 Sveda je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalni upravni sud iz Vilniosa) podnijela tužbu za poništenje odluke kojom se ne odobrava taj odbitak. Ta je tužba odbijena kao neosnovana.

12 Sveda je tada podnijela žalbu Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Vrhovni upravni sud).

13 Iako je, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, Sveda imala kapitalne troškove o kojima je riječ s namjerom obavljanja gospodarskih aktivnosti u budućnosti, sud koji je uputio zahtjev ipak iskazuje sumnje u pogledu mogućnosti odbitka PDV-a plaćenog kao ulazni porez. U tom smislu ga zanima pitanje postojanja izravne i neposredne veze između troškova povezanih s obavljenim radovima i gospodarskih aktivnosti koje planira Sveda jer je rekreativna staza izravno namijenjena besplatnom javnom korištenju.

14 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Može li se članak 168. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poreznom obvezniku daje pravo odbiti ulazni porez plaćen u proizvodnji ili stjecanju kapitalnih dobara namijenjenih u poslovne svrhe, koja su, kao slučaji iz glavnog postupka, izravno namijenjena za besplatno korištenje od strane javnosti, ali se mogu priznati kao sredstvo privlačenja posjetitelja na lokaciju na kojoj porezni obveznik, u sklopu obavljanja svojih gospodarskih aktivnosti, namjerava isporučivati robu i/ili usluge?“

O prethodnom pitanju

15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. Direktive o PDV-u tumačiti na način da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka poreznom obvezniku daje pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez za stjecanje ili proizvodnju kapitalnih dobara s ciljem planirane gospodarske aktivnosti u vezi s ruralnim i rekreativnim turizmom koje su, s jedne

strane, izravno namijenjene besplatnom javnom korištenju i mogu, s druge strane, biti na?in ostvarivanja oporezivih transakcija.

16 Radi odgovora na to pitanje najprije treba podsjetiti na to da pravo na odbitak predvi?en ?lankom 168. to?kom (a) Direktive o PDV-u ?ini sastavni dio mehanizma PDV-a i ne mo?e ga se u na?elu ograni?iti. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

17 Naime, sustav odbitaka ima za cilj da se poduzetnika u cijelosti oslobodi tereta PDV-a koji je du?an platiti ili koji je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajedni?ki sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti na?elno same podlije?u PDV-u (vidjeti osobito presudu Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

18 Iz ?lanka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da ako porezni obveznik, djeluju?i kao takav u trenutku stjecanja robe, koristi robu u svrhu oporezovanih transakcija, on mo?e odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en za tu robu (vidjeti osobito presudu Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

19 ?to se ti?e, kao prvo, pitanja je li Sveda djelovala kao porezni obveznik prilikom ure?enja rekreativne staze, tj. u svrhu gospodarske aktivnosti u smislu ?lanka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, valja podsjetiti na to da osoba koja djeluje kao porezni obveznik mo?e ste?i robu i usluge u svrhu gospodarske aktivnosti u smislu te odredbe ?ak i ako se oni ne koriste odmah za tu gospodarsku aktivnost (vidjeti u tom smislu presudu Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, t. 14.).

20 Ustaljena je sudska praksa da onoga koji ima kapitalne troškove s namjerom, potvr?enom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti, u smislu ?lanka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, treba smatrati poreznim obveznikom. Djeluju?i kao takav, on dakle ima, u skladu s ?lankom 167. i prate?im ?lancima te direktive, pravo odmah odbiti PDV koji se duguje ili koji je pla?en na kapitalne troškove nastale za potrebe transakcija koje namjerava obaviti i koje otvaraju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, t. 27. i navedenu sudsku praksu). To pravo na odbitak nastaje, u skladu s ?lancima 63. i 167. Direktive o PDV-u, u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza, odnosno prilikom isporuke robe (presuda Klub C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedena sudska praksa).

21 Pitanje je li porezni obveznik djelovao kao takav u svrhu gospodarske aktivnosti ?injeni?no je pitanje koje treba ocijeniti uzimaju?i u obzir sve okolnosti slu?aja, me?u kojima su vrsta robe o kojoj je rije? i proteklo razdoblje izme?u njezina stjecanja i njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu osobito presudu Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, t. 40. i 41. kao i navedenu sudsku praksu). Na sudu koji je uputio zahtjev je da provede tu ocjenu.

22 U konkretnom slu?aju sud koji je uputio zahtjev opisao je troškove u vezi s kapitalnim dobrima iz glavnog postupka kao, u kona?nici, namijenjenima obavljanju gospodarskih aktivnosti koje planira Sveda. Prema onome ?to je utvrdio taj sud, potvr?enome objektivnim elementima iz dokumenata koji su mu podneseni, rekreativna staza o kojoj je rije? mo?e se smatrati sredstvom privla?enja posjetitelja kako bi im se pru?ili roba i usluge, zahvaljuju?i prodaji suvenira, hrane i pi?a kao i otvorenoj mogu?nosti pristupa atrakcijama i naplatnim kupalištima.

23 Stoga, iz tih utvr?enja vidljivo je da je Sveda stekla ili proizvela kapitalna dobra o kojima je rije? s namjerom, potvr?enom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti i da je,

posljedično, djelovala kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

24 Taj zaključak ni na koji način nije doveden u pitanje okolnostima u koju je istaknula litvanska vlada, prema kojoj će se ta kapitalna dobra morati, u skladu sa sporazumom o subvencioniranju o kojem je riječ, staviti na besplatno raspolaganje javnosti tijekom razdoblja od pet godina od njihova stjecanja i prema tome se tijekom tog razdoblja neće moći koristiti u okviru gospodarskih aktivnosti Sveda.

25 Naime, činjenica da takav sporazum o subvencioniranju ne dopušta, tijekom tog razdoblja, naplatno stavljanje na raspolaganje rekreativne staze o kojoj je riječ, ne sprečava Svedu da obavlja gospodarske aktivnosti iz točke 22. ove presude. To nije, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, može se smatrati da je ta rekreativna staza namijenjena privlačenju posjetitelja i poticanju kupnje robe i usluga koji podliježu PDV-u, a koje bi nudila Sveda. Usto, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, kapitalni troškovi koje snosi Sveda, pravna osoba s ciljem ostvarivanja dobiti, za uređenje rekreativne staze bit će, barem djelomično, pokriveni prihodima od pružanja robe i usluga u okviru tih planiranih gospodarskih aktivnosti.

26 Što se tiče, kao drugo, pitanja koristi li Sveda kapitalna dobra iz glavnog postupka u svrhu svojih oporezovanih transakcija, u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, iz onoga što je utvrdio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je stjecanje ili proizvodnja tih kapitalnih dobara izravno namijenjena besplatnom javnom korištenju, ali da istodobno ima za cilj kasnije obavljanje oporezivih transakcija od strane poreznog obveznika.

27 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu je nužna kako bi se pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez priznalo poreznom obvezniku i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak PDV-a koji je teretio stjecanje robe ili usluga na ulazu pretpostavlja da troškovi za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene ulaznih oporezovanih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak (vidjeti osobito presudu SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.).

28 Međutim, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 33. i 34. svojeg mišljenja, Sud je također priznao pravo na odbitak PDV-a u korist poreznog obveznika, čak u slučaju nepostojanja izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak, ako nastali izdaci čine dio općih troškova tog poreznog obveznika i ako su, kao takvi, konstitutivni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, t. 24., i SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58.).

29 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je, u okviru primjene kriterija izravne veze koja je zadana poreznih uprava i nacionalnih sudova, na njima da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvijale 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 Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 22., 23. i 33. kao i navedenu sudsku praksu).

30 Iz onoga što je utvrdio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da bi troškovi nastali Svedi za radove uređenja rekreativne staze iz glavnog postupka trebali djelomično ući u cijenu robe ili usluga pruženih u okviru gospodarske aktivnosti koju ona planira.

31 Međutim, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u pogledu postojanja izravne i neposredne veze između ulaznih transakcija i svih gospodarskih aktivnosti koje planira Sveda

zbog činjenice da su kapitalna dobra o kojima je riječ izravno namijenjena besplatnoj javnoj uporabi.

32 U tom smislu iz sudske prakse Suda proizlazi da, 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 (presuda Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i navedena sudska praksa). Naime, u tim dvama slučajevima prekinuta je izravna i neposredna veza između ulaznih troškova i naknadno ostvarenih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika.

33 Međutim, s jedne strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ni na koji način ne proizlazi da je stavljanje rekreativne staze iz glavnog postupka na raspolaganje javnosti obuhvaćeno bilo kojim izuzećem iz Direktive o PDV-u. S druge strane, budući da se troškovi nastali Švedu za uređenje te staze mogu povezati, kao što to proizlazi iz točke 23. ove presude, s gospodarskom aktivnošću koju planira porezni obveznik, ti se troškovi ne odnose na aktivnosti koje su izvan područja primjene PDV-a.

34 Prema tome, neposredno korištenje kapitalnih dobara bez naplate ne dovodi u pitanje, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, izravnu i neposrednu vezu koja postoji između ulaznih i izlaznih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak ili sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika i, prema tome, to korištenje nema nikakav utjecaj na postojanje prava na odbitak PDV-a.

35 Stoga se čini da postoji izravna i neposredna veza između troškova nastalih Švedu i svih gospodarskih aktivnosti koje ona planira, što je, međutim, na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

36 Nadalje, razdoblja ispravaka odbitaka nemaju, kao takva, nikakav utjecaj na nastanak prava na odbitak PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 8. i 20.), koji se, prema sudskoj praksi navedenoj u točki 20. ove presude, određuje jedino prema svojstvu u kojem je zainteresirana osoba djelovala u trenutku stjecanja robe o kojoj je riječ. Međutim, to vrijedi, ne dovodeći u pitanje povrat poreza plaćenog kao ulazni porez koji će porezni obveznik morati provesti, ako se naknadno pokaže da roba stečena ili proizvedena kao ulazna transakcija nije bila korištena u svrhu njegove gospodarske aktivnosti.

37 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje treba odgovoriti tako da članak 168. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka poreznom obvezniku daje pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez za stjecanje ili proizvodnju kapitalnih dobara u svrhu planirane gospodarske aktivnosti u vezi s ruralnim i rekreativnim turizmom koji su, s jedne strane, izravno namijenjeni za besplatno korištenje od strane javnosti i, s druge strane, mogu omogućiti ostvarenje oporezovanih transakcija, ako se utvrdi izravna i neposredna veza između troškova povezanih s ulaznim transakcijama i jednom izlaznom transakcijom ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak ili sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri na temelju objektivnih elemenata.

Troškovi

38 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članak 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka poreznom obvezniku daje pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost plaćenog kao ulazni porez za stjecanje ili proizvodnju kapitalnih dobara u svrhu planirane gospodarske aktivnosti u vezi s ruralnim i rekreativnim turizmom koji su, s jedne strane, izravno namijenjeni za besplatno korištenje od strane javnosti i, s druge strane, mogu omogućiti ostvarenje oporezovanih transakcija, ako se utvrdi izravna i neposredna veza između troškova povezanih s ulaznim transakcijama i jednom izlaznom transakcijom ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak ili sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri na temelju objektivnih elemenata.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski