

PRESUDA SUDA (drugo vije?e)

25. srpnja 2018.(\*)

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

U predmetu C?140/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU?a, koji je uputio Naczelnym S?d Administracyjny (Visoki upravni sud, Polska), odlukom od 22. prosinca 2016., koju je Sud zaprimio 17. ožujka 2017., u postupku

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

protiv

**Gmina Ryjewo,**

SUD (drugo vije?e),

u sastavu: M. Ileši?, predsjednik vije?a, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (izvjestiteljica) i E. Jaraši?nas, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. sije?nja 2018.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej, J. Kaute i B. Ko?odziej, u svojstvu agenata,
- za Gmina Ryjewo, M. Gizicki, *adwokat*, i B. Rasz, *doradca podatkowy*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk?Sza?adzi?ska, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Clotuche?Duvieusart i M. ?. Habiak, u svojstvu agenata,

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

donosi sljede?u

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 167., 168. i 184. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 9., svezak 1., str.

120.) i na?ela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Ovaj je zahtjev postavljen u okviru spora izme?u Szef Krajowej Administracji Skarbowej (ravnatelj državne porezne uprave, Poljska) i Gmine Ryjewo (Op?ina Ryjewo, u dalnjem tekstu: op?ina) povodom odluke Minister Finansów (ministar financija, Poljska, u dalnjem tekstu: ministar) kojom se op?ini odbija ispravak odbitka ulaznog PDV?a pla?enog za nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalno dobro koja se prvo koristila za aktivnost oslobo?enu od PDV?a a potom i za oporezivu aktivnost.

## **Pravni okvir**

### **Pravo Unije**

3 ?lankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112 odre?uje se:

„Sljede?e transakcije podliježu PDV?u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju odre?ene države ?lanice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 U skladu s ?lankom 9. stavkom 1. te direktive:

„Porezni obveznik’ zna?i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uklju?uju?i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom aktivnoš?u’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnoš?u.”

5 ?lankom 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, ?ak i u slu?aju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili pla?anja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Me?utim, 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 zna?ajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]"

6 ?lankom 63. iste direktive odre?uje se:

„Oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV?a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

7 ?lanak 167. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

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

8 ?lankom 168. te direktive propisuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni

obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljede?e od PDV?a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]"

9 U skladu s ?lankom 184. navedene direktive:

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

10 U skladu s ?lankom 185. stavkom 1. iste direktive:

„Ispravak se posebno obavlja ako nakon obra?una PDV?a do?e do promjena ?imbenika korištenih za odre?ivanje iznosa odbitka, primjerice u slu?aju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.”

11 ?lanci 187. i 189. Direktive 2006/112 sadržavaju pravila u podru?ju ispravka za kapitalna dobra, a osobito o razdoblju ispravka koji se primjenjuje na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra.

## **Poljsko pravo**

12 ?lankom 15. Ustawa o podatku od towarów i us?ug (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (u dalnjem tekstu: Zakon o PDV?u), propisuje se:

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

2. Gospodarskom aktivnoš?u smatra se svaka aktivnost proizvo?a?a, trgovaca ili pružatelja usluga, uklju?uju?i gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse, i poljoprivrednika, kao i slobodna zanimanja. Gospodarskom aktivnoš?u osobito se smatra trajna uporaba robe ili nematerijalne imovine i prava ostvarivanja prihoda.

[...]

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

13 ?lankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV?u odre?uje se:

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

14 U skladu s ?lankom 91. tog zakona:

„[...]

2. Što se ti?e 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 ti?e zemljišta i prava zakupa nad materijalnom i nematerijalnom fiksnom imovinom stjecatelja, s iznimkom onih ?ija po?etna vrijednost ne prelazi 15 000 [poljskih zlota (PLN)], porezni obveznik provodi ispravak predvi?en stavkom 1. tijekom razdoblja od pet godina ra?unaju?i od godine u kojoj je zapo?eto korištenje, ili od deset godina što se ti?e zemljišta i prava zakupa.

[...]

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

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

15 Od 2005. op?ina je registrirana kao obveznik PDV?a.

16 Tijekom 2009. i 2010. op?ina je dala izgraditi kulturni centar. U okviru te izgradnje isporu?ene su joj roba i usluge za koje je platila PDV. Kada je kulturni centar bio završen, 2010., besplatno je dodijeljen op?inskom kulturnom centru na upravljanje.

17 Tijekom 2014. op?ina 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 op?ine, ali i naplatnu, iznajmljivati je u komercijalne svrhe. Što se ti?e naplatne uporabe, op?ina je izri?ito izrazila namjeru da izdaje ra?une koji uklju?uju PDV. Do toga dana op?ina još nije bila odbila PDV koji je platila za ostvarenje tog ulaganja.

18 Kada mu je op?ina postavila zahtjev za tuma?enje odredbi poreznog prava, ministar je odlukom od 28. svibnja 2014. zaklju?io da ona na temelju, osobito, ?lanka 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 doti?nu robu i usluge stekla radi besplatnog stavljanja nekretnine na raspolaganje op?inskom 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 S?d Administracyjny w Gda?sku (Vojvodski upravni sud u Gdansku, Poljska) prihvatio je žalbu koju je op?ina 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 pla?eni pretporez ako je izmijenjena namjena navedene robe i usluga i ako su oni potom korišteni za izvršavanje oporezivih transakcija. U tom pogledu op?ini se ne može valjano prigovoriti da u svojem zahtjevu, o kojem je donesena odluka od 28. svibnja 2014., kada je stekla nekretninu, nije izri?ito izrazila namjeru da je koristi u okviru gospodarske aktivnosti.

21 Budu?i da mu je ministar podnio žalbu u kasacijskom postupku, sud koji je uputio zahtjev, Naczelnny S?d Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), pita se ima li, sukladno ?lancima 167., 168. i 184. Direktive 2006/112, op?ina pravo da ispravkom odbije PDV koji je pla?en kao pretporez na troškove ulaganja ako je kapitalno dobro o kojem je rije? prvo bilo korišteno za aktivnost koja ne podliježi PDV?u, u ovom slu?aju u okviru izvršenja zada?a op?ine 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 Miedzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), Sud smatrao da je ispravak odbitaka načelnog dopušten u slučaju u kojem je dotinena općina izmjenila namjenu nepokretnih imovina 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? injenici 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 Naczelný 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 podlijevale oporezivanju (za izvršavanje zadatka tijela javne vlasti od strane općine u okviru njegovih 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 zadatka 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 sudskej 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 planog 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 sudsку 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 ograniciti. 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 koje korištenje ne postoji pravo odbitka nastavno počinje koristiti u svrhe za koje to pravo odbitka postoji (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Miedzyzdroje, 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 koji je cilj osigurati točnost odbitaka i neutralnost poreznog opterećenja (rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Miedzyzdroje, 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 sudske 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 planen 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 sudsку praksu).

35 U skladu s člancima 63. i 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obraćuna 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, tako 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 sudskej praksi Suda, pitanje je li u trenutku u kojem mu je dobro isporu?eno porezni obveznik djelovao kao porezni obveznik, odnosno za potrebe gospodarske aktivnosti, ?injeni?no je pitanje koje je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita u pogledu svih okolnosti slu?aja, me?u kojima su vrsta robe o kojoj je rije? i razdoblje proteklo izme?u 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 doti?na kapitalna dobra s namjerom, potvr?enom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti i, posljedi?no, je li djelovao kao porezni obveznik u smislu ?lanka 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 slu?aju, iako se nacionalnim zakonodavstvom u glavnem predmetu za nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalno dobro propisuje razdoblje ispravka od pet odnosno deset godina od po?etka korištenja doti?nog dobra, iz utvr?enja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da je zahtjev op?ine podnesen ?etiri godine nakon što je op?inski kulturni centar po?eo koristiti nekretninu koja mu besplatno dodijeljena na upravljanje.

41 Osim toga i pod uvjetom ispitivanja od strane suda koji je uputio zahtjev, u ovom slu?aju nesporno je da je op?ina prilikom stjecanja nepokretne imovine ste?ene kao kapitalnog dobra o kojoj je rije? u glavnem 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 ?lanku 13. stavku 1. Direktive 2006/112 i s njim povezanom sudsakom praksom proizlazi da op?ina, kada je kupila doti?nu nekretninu, nije djelovala u svojem svojstvu tijela javne vlasti.

42 Slijedom toga, situacija o kojoj je rije? 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 rije? steklo kapitalno dobro kao tijelo javne vlasti u smislu navedenog ?lanka 13. stavka 1. i, slijedom toga, u svojstvu osobe koja nije porezni obveznik.

43 Drugi element po kojem se situacija o kojoj je rije? u glavnem postupku razlikuje od one u kojoj je donesena ta presuda po?iva u ?injenici da je op?ina u ovom slu?aju prilikom stjecanja nepokretne imovine ste?ene kao kapitalnog dobra tijekom 2010. bila registrirana još od 2005. kao obveznik PDV?a.

44 Usto, situacija o kojoj je rije? u glavnem 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 doti?ni 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 rije? u glavnem postupku razlikuje se i od one u vezi s kojom je doneseno rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), jer je, kao što proizlazi iz to?ke 11. tog rješenja, poljska op?ina o kojoj je rije? djelovala kao porezni obveznik te je sud koji je uputio zahtjev istaknuo da je ve? tijekom radova izgradnje nekretnine ta op?ina izri?ito izjavila da želi dati nekretninu u najam trgov?kom društvu koje ?e joj pla?ati najamninu.

46 Nasuprot tomu, u okviru glavnog predmeta op?ina je tek nakon isporuke nekretnine o kojoj je rije? 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 i 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 glavnem 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 sudskej praksi Suda na koju se podsjeća u točki 38. ove presude imbenik 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, injenica da je općina već prije isporuke i stjecanja nekretnine o kojoj je riječ u glavnem 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 injenicu da je prvotno korištenje nekretnine bilo „za izvršavanje zadataka tijela javne vlasti od strane općine u okviru njezinih javnih ovlasti”, tačnije, 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 glavnem postupku, u kojoj prilikom stjecanja nepokretnе imovine stečene kao kapitalnog dobra koje po svojoj prirodi može biti korišteno i za oporezovane i za neoporezovane aktivnosti, javno tijelo koje većima svojstvo poreznog obveznika nije izričito izrazilo namjeru korištenja tog dobra za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isključeno da će se njime možda koristiti u takvu svrhu, početno korištenje takvog dobra za neoporezive aktivnosti ne sprečava da se nakon ispitivanja svih injenica, 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 pojedinčnom 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 ispravcima.

56 Nапослјетку, на испитивање увјета постављеног ?ланком 168. Директиве 2006/112, према којем porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem stje?e dobro, ne utje?e ?injenica da je teško, gotovo nemogu?e, objektivno raspodijeliti konkretnе troškove ulaganja izme?u oporezovanih i neoporezovanih transakcija.

57 Ta raspodjela posebno je ure?ena pravilima koja se odnose na udio poreza za odbitak, sadržanima u ?lancima 173. do 175. Direktive 2006/112. Izra?un udjela odbitka za odre?ivanje iznosa PDV?a koji se može odbiti na?elno 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, me?u ostalim, presudu od 14. prosinca 2016., Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, t. 34.).

58 Osim toga, države ?lanice imaju diskrecijsko pravo utvr?ivanja metoda i kriterija raspodjele iznosa ulaznog PDV?a izme?u gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti na temelju kojih se stje?e pravo na odbitak te prilikom izvršavanja tog prava moraju uzeti u obzir cilj i strukturu te direktive i na temelju toga propisati na?in izra?una koji objektivno odražava udio stvarnog ura?unavanja 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 ?lanke 167., 168. i 184. Direktive 2006/112 i na?elo neutralnosti PDV?a treba tuma?iti na na?in da im se ne protivi to da javnopravno tijelo ima pravo na ispravak odbitaka PDV?a na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalno dobro u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnem 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 izri?ito izrazilo namjeru da to dobro koristi za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isklju?ilo da ?e se možda koristiti u takvu svrhu, pod uvjetom da iz ispitivanja svih ?injeni?nih okolnosti, a što je na nacionalnom sudu da izvrši, proizlazi da je ispunjen uvjet postavljen ?ланком 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 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

**?lanke 167., 168. i 184. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost i na?elo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) treba tuma?iti na na?in da im se ne protivi to da javnopravno tijelo ima pravo na ispravak odbitaka PDV?a na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalno dobro u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnem 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 izri?ito izrazilo namjeru da to dobro koristi za oporezovanu aktivnost, ali nije ni isklju?ilo da ?e se možda koristiti u takvu svrhu, pod uvjetom da iz ispitivanja svih ?injeni?nih okolnosti, a što je na nacionalnom sudu da izvrši, proizlazi da je ispunjen uvjet postavljen ?ланком 168. Direktive 2006/112, prema kojem porezni obveznik mora djelovati u svojem svojstvu poreznog obveznika u trenutku u kojem je izvršio to stjecanje.**

## Potpisi

\* Jezik postupka: poljski