

62016CC0132

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 6. travnja 2017. (1)

Predmet C-132/16

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna prakтика” - Sofija

protiv

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD

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

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zakonodavstvo o porezu na dodanu vrijednost – Odbitak pretporeza – Besplatne usluge u korist komunalne infrastrukture – Povezanost s gospodarskom aktivnoš?u poreznog obveznika – Gospodarsko pripisivanje versus uzro?na veza – Knjiženje troškova kao op?ih troškova

I. Uvod

1.

Koliko bliska ili daleka mora sa stajališta zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost biti veza izme?u troškova koji podliježu PDV?u, a koje poduzetnik snosi radi ostvarivanja prihoda i njegovih oporezivih transakcija da bi odbitak pretporeza bio mogu?? Je li dovoljno to da su troškovi bili korisni ili nužni za poduze?e? Je li dovoljno ve? to da su troškovi uzrokovani prijavljenim prihodima ili troškovi moraju biti izravno i neposredno pripisivi prihodima poduze?a za koje postoji obveza pla?anja PDV?a?

2.

Je li primjerice dovoljno da neko poduze?e organizira obnovu komunalne infrastrukture za otpadne vode kako bi dobilo gra?evinske dozvole za svoje zgrade koje ?e se u budu?nosti iznajmljivati uz obvezu pla?anja poreza? Ili se troškovi obnove moraju mo?i izravno i neposredno pripisati odre?enim transakcijama poduze?a? U potonjem slu?aju odbitak PDV?a poduze?a za troškove obnove ovisi o ocjeni isporuke koja je pružena op?ini. Naime, poduze?e obnovu pruža izravno i neposredno op?ini u njezinu svojstvu zbrinjavatelja otpadnih voda.

3.

To su temeljna pitanja koja Sud mora razmotriti u ovom prethodnom postupku. Pri odgovaranju na njih treba uzeti u obzir i noviju presudu Suda u predmetu Sveda (2). Zbog nje su u državama ?lanicama nastale nesigurnosti u pogledu podru?ja primjene odbitka pretporeza. Sud je u ovom postupku dobio priliku pojasniti utvr?enja iz te presude.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4.

Pravni okvir Unije određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (3) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). U tom se pogledu člankom 26. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u uređuje:

„1.

Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a)

[...]

(b)

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

5.

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

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a)

PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik; [...]”

6.

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

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

B. Nacionalno pravo

7.

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

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

1.

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

8.

Članak 70. ZDDSt-a glasi:

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

2.

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

III. Glavni postupak

9.

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

10.

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

11.

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

12.

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

na zemljištima društva i da su povezani s gospodarskom aktivnošću društva Iberdrola.

13.

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

IV. Postupak pred Sudom

14.

Vrhovni administrativni sud (Vrhovni upravni sud Republike Bugarske), pred kojim se vodi postupak, uputio je Sudu sljedeća pitanja:

„1.

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

2.

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

15.

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

V. Pravna ocjena

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

16.

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

17.

Međutim, takozvanom klauzulom o mirovanju, koja je predviđena člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u, novoj državi članici prilikom pristupanja Europskoj uniji nije dopušteno mijenjati

nacionalne pravne propise na način kojim bi se ti propisi udaljili od ciljeva te direktive. Naime, takva bi izmjena bila protivna smislu navedene klauzule (5). U glavnom je postupku zadaća suda koji je uputio zahtjev, a koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, da ocijeni je li uvođenjem članka 70. ZDDS-a zadržano dosadašnje ograničenje ili je došlo do promjene pravne situacije (6). Budući da na temelju izloženih činjenica ne postoje naznake za prvu mogućnost, u daljnjim će razmatranjima smatrati da članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u u ovom slučaju nije relevantan.

B. O prethodnim pitanjima

18.

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

19.

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

20.

Stoga će se najprije baviti irelevantnošću konkretnog „knjiženja” (odjeljak 1.) kako bih zatim razmotrila uvjete odbitka pretporeza (odjeljak 2.). Pritom će najprije prikazati prednost izravnog pripisivanja ulazne usluge izlaznoj usluzi pred širokom uzročnom vezom (odjeljci 2.a i 2.b). Ta je prednost već utvrđena u sudskoj praksi Suda (odjeljak 2.c). Ako se pažljivije promotri, tomu se ne protivi presuda Sveda (7) (odjeljak 2.d). Naposljetku će se posvetiti odnosu između oporezivanja besplatnih usluga (članak 26. Direktive o PDV-u) i odbitka pretporeza (članak 168. Direktive o PDV-u) (odjeljak 2.e), koji je u ovom slučaju odlučujući.

1. Irelevantnost načina knjiženja

21.

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

22.

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

23.

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

24.

Osim toga, Sud upravo u svojem tumačenju članka 26. Direktive o PDV-u pokazuje da moraju postojati troškovi nastali u poslovne svrhe, koji (osobito u računovodstvenom pogledu) predstavljaju opće troškove poreznog obveznika, ali ipak ne daju pravo na odbitak pretporeza. Pritom se radi o troškovima nastalima u takozvane negospodarske svrhe, ali koje nisu potpuno bez veze s poslovanjem poduzetnika (8) (o tome više u točki 48. i sljedećim točkama ovog mišljenja).

2. Pretpostavke za odbitak pretporeza

25.

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

a) Tekst članka 168. Direktive o PDV-u

26.

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

27.

Time se zakonodavstvo o PDV-u, izme?u ostalog, razlikuje od zakonodavstva o porezu na dobit država ?lanica. U zakonodavstvu o porezu na dobit, kojim se oporezuju priljev prihoda ili pove?anje vrijednosti, odbitak troškova od porezne osnovice (takozvani odbitak troškova poslovanja) svakako se može temeljiti na na?elu uzro?nosti da bi se u oporezivanju postigla ujedna?enost u skladu s financijskom sposobnoš?u poreznog obveznika. U tom slu?aju kauzalnost troškova, odnosno sama ?injenica da su prouzro?eni, može biti dovoljan za ostvarivanje prihoda.

28.

Me?utim, u zakonodavstvu o PDV-u rije? je o odgovaraju?em oporezivanju potroša?a. Stoga je pojam upotrebe, suprotno Komisijinu shva?anju, uži od pojma uzro?ne veze. Shva?anje Komisije višestruko bi imalo za posljedicu neoporezovanu kona?nu potrošnju. To se protivi konceptu PDV-a kao op?eg poreza na potrošnju kojim su na?elno obuhva?ene sve robe i usluge.

29.

Opasnost od neoporezovane kona?ne potrošnje o?ituje se primjerice u slu?aju da op?ina za dobivanje daljnjih gra?evinskih dozvola za izgradnju daljnjih stambenih zgrada kao uvjet postavi obnovu op?inskih igrališta. Primatelj i „korisnik” usluga obnove u ovom je slu?aju op?ina u okviru svoje javne djelatnosti. Odobrenje odbitka pretporeza ulaga?u na temelju isklju?ivo uzro?nog pristupa smanjilo bi porezne prihode od PDV-a i dovelo primatelja (u ovom slu?aju op?inu) u položaj u kojem kona?na potrošnja ne bi bila oporezovana, što ne bi bilo u skladu sa sustavom. Naime, do takve situacije ne bi došlo kad bi op?ina sama naru?ila obnovu.

b) Smisao i svrha odbitka pretporeza

30.

Osim toga, odbitak pretporeza u zakonodavstvu o PDV-u ima druk?iju funkciju od odbitka troškova poslovanja u zakonodavstvu o porezu na dobit. Odbitkom PDV-a spre?ava se u okviru oporezivanja u svim fazama višestruko oporezivanje (kumulacija poreza). Odbitkom pretporeza osigurava se da samo krajnji potroša? pla?a PDV (9) i da se poreznog obveznika (poduze?e) njime ne?e teretiti (na?elo neutralnosti). Pritom porezni obveznik na svim razinama samo ima ulogu naplatitelja poreza za ra?un države (10).

31.

Kako bi mogao ispuniti svoju ulogu naplatitelja poreza, u na?elu (11) mora ostvariti oporezive transakcije. To me?u ostalim proizlazi i iz ?lanka 168. Direktive o PDV-u („u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika”). Stoga je relevantno podliježe li ulazna usluga u okviru opskrbe potroša?a porezu ili je izuzeta od poreza, odnosno neoporeziva. Odbitak pretporeza vezan je, dakle, za naplatu poreza u sljede?oj fazi (12). Me?utim, ta povezanost ne može nastati na temelju nejasne uzro?ne veze, nego samo ako se ulazna usluga pripiše odre?enim izlaznim uslugama. Ta nužna povezanost nedostaje kada se ulazne transakcije neposredno upotrebljavaju za transakcije koje su izuzete od poreza ili koje su neoporezive.

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

32.

U skladu s navedenim, ulazna se usluga prema ustaljenoj sudskoj praksi (13) upotrebljava u svrhu oporezovanih transakcija samo kada postoji izravna i neposredna veza između upotrebe i gospodarske aktivnosti poreznog obveznika.

33.

Kriterij upotrebe robe ili usluge za transakcije koje se ubrajaju u gospodarsku aktivnost poduzeća, prema novijoj sudskoj praksi Suda sadržajno ovisi čak i o tome radi li se o stjecanju usluge ili kapitalnog dobra (14).

34.

Kad je u pitanju transakcija koja se sastoji od stjecanja usluge kao što je obnova građevine u vlasništvu treće osobe, na temelju mora postojati izravna i neposredna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza kako bi se poreznom obvezniku to pravo priznalo i kako bi se utvrdio opseg tog prava (15).

35.

Međutim, Sud od te prakse čini iznimku. I u slučaju nedostatka izravne i neposredne veze između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza ako su troškovi predmetnih usluga dio njegovih općih troškova i kao takvi čine dio cijene robe koje isporučuje ili usluga koje pruža. U tom je slučaju ta vrsta troškova izravno i neposredno povezana sa sveukupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika (16).

36.

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

37.

U slučaju da postoji izravna i neposredna povezanost s izlaznom transakcijom, koja zbog pomanjkanja gospodarske aktivnosti nije obuhvaćena područjem primjene poreza, nema prava na odbitak PDV-a. Tako je to Sud više puta odlučio (17). To vrijedi i kada poduzetnik primi isporuku kako bi neizravno ojačao svoju sveukupnu gospodarsku aktivnost kojom ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. Naime, nije važna konačna svrha koju je namijenio porezni obveznik (18). Stoga gospodarski motivi poreznog obveznika ne mogu biti dovoljan argument.

38.

U tom je pogledu Sud pojasnio i da sama činjenica da je neka usluga „nužna pretpostavka” za gospodarsku aktivnost poreznog obveznika ne isključuje mogućnost da je usluga pružena za privatne svrhe treće osobe. „Neizravna veza” sama po sebi ne bi bila dovoljna za izjednačavanje besplatne usluge i usluge uz naknadu (19) na temelju koje bi se zatim ostvarilo pravo na odbitak pretporeza.

39.

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

40.

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

41.

Zapravo je odlučujuće tko, porezni obveznik ili treća osoba, zbilja upotrebljava ulaznu uslugu i dolazi li zbog toga do neoporezovane konačne potrošnje. U ovom slučaju samo općina neposredno upotrebljava građevinske usluge za uklanjanje otpadnih voda (20). Ona održava obnovljenu infrastrukturu te upravlja njome (21).

42.

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

d) Razlika u odnosu na odluku Suda u predmetu Sveda

43.

Ako se pažljivije pogleda, ni presuda Sveda (22) iz 2015. nije u suprotnosti s tim zaključkom. Točno je da je i u tom slučaju izgrađena infrastruktura u obliku rekreativne staze koja je besplatno trebala biti stavljena na raspolaganje trećim osobama. Sud je u tom slučaju potvrdio da postoji izravna i neposredna veza s budućom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika (23).

44.

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

45.

S druge strane, porezni je obveznik i sam upotrebljavao rekreativnu stazu za obavljanje svoje prodajne gospodarske aktivnosti. Ovaj se slučaj razlikuje od predmeta Sveda u tome što je u njega uključena samostalna treća osoba, odnosno općina, koja primljene usluge koristi za postizanje vlastitih ciljeva, a to je zbrinjavanje otpadnih voda. Toleriranje korištenja stazom radi obavljanja vlastite djelatnosti (slično kao u predmetu Sveda) nije neovisna isporuka u korist treće osobe, nego samo dio oporezivih transakcija prodaje (24).

46.

Međutim, besplatna obnova infrastrukture treće osobe nije nesamostalna pomoćna isporuka u odnosu na planirane oporezive usluge iznajmljivanja. Isporuka se može smatrati nesamostalnom

pomoćnom isporukom ako kupcima nije sama po sebi svrha, nego sredstvo za bolje korištenje glavnom isporukom (25). Međutim, uopće se ne može tvrditi da bi se obnovom tih postrojenja u korist općine ili uklanjanjem otpadnih voda koje bi provodila općina samo nadopunilo usluge iznajmljivanja koje Iberdrola namjerava nuditi svojim najmoćnijima.

47.

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

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

48.

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

49.

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

50.

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

51.

Međutim, ako je riječ o besplatnoj usluzi, valja odlučiti podliježe li ona porezu na temelju članka 26. Direktive o PDV-u. Sudska praksa Suda u pogledu takozvanog prava na izbor načina pripisivanja (27) otvara mogućnosti za odbitak pretporeza u cijelosti unatoč djelomičnoj upotrebi robe u privatne svrhe. Kao prvo, dvojbeno je uključuje li ta sudska praksa i usluge (28). Osim toga, kao drugo, upitno je i je li kod pravnih osoba uopće moguća upotreba u „privatne svrhe” (29). U ovom slučaju nikako nije riječ o takvoj upotrebi.

52.

Budući da u ovom slučaju besplatna obnova nije provedena u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ne postoji porezna obveza na temelju članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u

. Stoga troškovi obnove nisu izravno povezani s oporezovanim transakcijama, nego neizravno s neoporezovanim transakcijama (besplatnom obnovom za op?inu). Zbog toga je isklju?ena mogu?nost odbitka pretporeza.

VI. Zaklju?ak

53.

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

?lanak 26. stavak 1. to?ku (b), ?lanak 168. to?ku (a) i ?lanak 176. Direktive o PDV?u treba tuma?iti na na?in da ne omogu?uju odbitak pretporeza za usluge koje su izravno i besplatno pru?ene tre?oj osobi u njezine vlastite svrhe, ?ak i ako su te usluge motivirane poslovnim razlozima. To vrijedi neovisno o tome koji na?in knji?enja porezni obveznik odabere na temelju nacionalnog prava. Stoga se navedenim odredbama u tom pogledu ne protivi nacionalni propis kao što je ?lanak 70. stavak 1. to?ka 2. ZDDS?a i odgovaraju?a nacionalna upravna praksa.

(1) Izvorni jezik: njema?ki

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(11) ?lanak 169. Direktive o PDV?u sadržava iznimke koje se u pravilu odnose na prekograni?ne transakcije kako bi se izbjegao konkurentski nepovoljan polo?aj izvoznih poduze?a.

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

(13) Vidjeti osobito presude od 16. velja?e 2012., Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, t. 44. i sljede?e), od 12. velja?e 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw

Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, t. 28.), od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, t. 24.), od 22. listopada 2015., Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, t. 27.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, t. 57.).

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

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

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

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

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

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

(20) U tome se predmetni slu?aj jasno razlikuje od primjera koji je Komisija iznijela na raspravi, a koji se odnosi na taksipoduzetnika koji je ugradio komponente u prepušteno mu vozilo (u vlasništvu tre?e osobe). U tom je primjeru poduzetnik taj koji upotrebljava ugra?ene komponente. Stoga jedino on ima pravo na odbitak PDV?a u pogledu tih komponenti. On ih u pravilu prilikom vra?anja vozila na?elno može ponovno odstraniti ako mu se ne nadoknadi vrijednost ugra?enih komponenti. Me?utim, to nije tako u predmetnom slu?aju.

(21) Stoga u Njema?koj postoji ustaljena sudska praksa prema kojoj ulagatelj koji gradi infrastrukturu od op?eg (odnosno državnog) interesa ne ostvaruje pravo na odbitak pretporeza, ?ak ni ako on tek na taj na?in može ostvariti svoj gra?evinski projekt. Vidjeti u tom pogledu BFH, presude od 13. sije?nja 2011. – V R 12/08, BStBl. II 2012., 61., od 20. prosinca 2005. – V R 14/04, BStBl. II 2012., 424., i od 9. studenoga 2006. – V R 9/04, BStBl. II 2007., 285.

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

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

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

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

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

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

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

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