Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 22. travnja 2015.[1]

**Predmet C-126/14**

**UAB „Sveda“**
**protiv**
**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 168. Direktive 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza radi stjecanja i proizvodnje kapitalnih dobara – Glavno korištenje za neoporezovane transakcije – Sporedno korištenje za oporezovane transakcije“

## I – **Uvod**

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na poučno-rekreativne staze utemeljene na predstavljanju baltičke mitologije u kontekstu oporezivanja dodane vrijednosti. Jedan litavski poduzetnik nudi posjetiteljima besplatno korištenje te staze. Porezna uprava mu je zato uskratila odbitak pretporeza za troškove njezina uređenja. Poduzetnik smatra da je to uskraćivanje neopravdano jer drži da bi u konačnici posjetitelji ipak trebali nešto platiti, ne za sâmo korištenje staze, već za ugostiteljske usluge, suvenire i ostale usluge poduzetnika.

2. Koja će stranka uspjeti u glavnom postupku sada ovisi o tome na koji će se način utvrditi izravna i neposredna veza između ulaznih i izlaznih transakcija, koja je prema sudskoj praksi prilikom odbitka pretporeza odlučujuća. Već su pojašnjene apstraktne pretpostavke u pogledu te veze. Ipak, katkad može biti potrebno, kao i u ovom slučaju, pojasniti njihovu primjenu.

## II – **Pravni okvir**

3. U razdoblju na koje se odnosi glavni postupak porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji bio je uređen Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

1 — Izvorni jezik: njemački

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

4. Na temelju članka 9. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u „porezni obveznik“ znači svaka osoba koja „samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti“. Drugi podstavak te odredbe dodatno propisuje:

„Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

5. Na temelju članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u, oporezivanju podliježu „isporuka robe“, odnosno „usluga“ koje „obavlja porezni obveznik koji kao takav djeluje na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje“.

6. Članak 26. stavak 1. Direktive o PDV-u dodatno propisuje:

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

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

[…]“

7. Članak 168. Direktive o PDV-u uređuje pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza na sljedeći način:

„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 iznose 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;

[…]“

8. Ta odredba odgovara članku 17. stavku 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica [3], koja je bila na snazi do 31. prosinca 2006. U ovom će se predmetu također uzeti u obzir dosadašnja sudska praksa Suda vezana uz tu direktivu.

9. Kada je riječ o ispravku odbitka poreza, članak 187. Direktive o PDV-u propisuje sljedeće:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

[…]

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu […] PDV-a na ova kapitalna dobra […].

3 — SL L 145, str. 1.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.“

10. Litavsko pravo sadrži odredbe koje odgovaraju navedenim odredbama Direktive o PDV-u.

## III – **Glavni postupak**

11. Društvo Sveda UAB (u daljnjem tekstu: Sveda) tužitelj je u glavnom postupku. Predmet tog postupka je tužiteljevo pravo na odbitak pretporeza.

12. Sveda se u 2012. bavila uređenjem takozvane poučno-rekreativne staze za otkrivanje baltičke mitologije (u daljnjem tekstu: poučno-rekreativna staza). U tu je svrhu izgradila putove, stepenice, vidikovce, mjesta za logorsku vatru, informacijski centar kao i parkirališta za motorna vozila.

13. Radovi na uređenju te poučno-rekreativne staze obavljeni su na temelju obveza preuzetih ugovorom koji je Sveda sklopila s Nacionalnom agencijom za plaćanje pri Ministarstvu poljoprivrede (u daljnjem tekstu: Nacionalna agencija za plaćanje). Na temelju tih obveza Sveda mora javnosti omogućiti besplatan pristup poučno-rekreativnoj stazi. U skladu s ugovorom Svedi se naknađuje do 90% troškova uređenja staze u obliku „subvencije“.

14. Prema utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev Sveda namjerava u budućnosti provoditi samostalnu gospodarsku aktivnost u području turizma u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Ona će tada posjetiteljima poučno-rekreativne staze pružati naplative usluge, na primjer prodavat će im hranu ili suvenire.

15. Sveda je u svojoj prijavi poreza na dodanu vrijednost iskazala pretporez koji je u okviru uređenja poučno-rekreativne staze platila za nabavu robe i usluga. Međutim, litavska Porezna uprava odbila je naknaditi te iznose pretporeza, s obzirom na to da nije dokazano da je dobivene iznose Sveda koristila za obavljanje aktivnosti koja podliježe oporezivanju PDV-om.

## IV – **Postupak pred Sudom**

16. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), pred kojim se sada vodi postupak, Sudu je 17. ožujka 2014. u skladu s člankom 267. stavkom 3. UFEU-a uputio sljedeće pitanje:

„Može li se članak 168. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poreznom obvezniku daje pravo odbiti pretporez plaćen u proizvodnji ili stjecanju kapitalnih dobara namijenjenih u poslovne svrhe, kao u ovom predmetu, koja su 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?“

17. U postupku pred Sudom Republika Litva, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja u srpnju 2014. te su sudjelovali na raspravi održanoj 4. veljače 2015.

## V – **Pravna ocjena**

18. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita ima li porezni obveznik u situaciji poput one u glavnom postupku pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u.

19. Prema toj odredbi „porezni obveznik“ ima pravo na odbitak pretporeza svojih ulaznih transakcija ako se one „koriste u svrhu oporezovanih transakcija“.

A – *Uključivanje kapitalnih dobara u imovinu poduzetnika*

20. Republika Litva smatra da je u ovom slučaju pravo na odbitak pretporeza već isključeno, zato što Sveda, koja načelno jest porezni obveznik, prilikom uređenja poučno-rekreativne staze nije djelovala kao porezni obveznik.

21. Prema ustaljenoj sudskoj praksi uvjet za odbitak pretporeza kod stjecanja robe zapravo je taj da porezni obveznik prilikom stjecanja robe djeluje kao takav, to jest, da barem djeluje u svrhe svoje gospodarske aktivnosti, u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u [4]. Isto vrijedi i za proizvodnju robe od strane poreznog obveznika [5].

22. U konačnici se kod tog uvjeta radi o tome da roba poreznog obveznika mora u cijelosti ili djelomično biti uključena u imovinu poduzetnika kako odbitak pretporeza za stjecanje ili proizvodnju robe ne bi bio već unaprijed isključen [6]. Prema sudskoj praksi prilikom ocjene toga je li ispunjena ova pretpostavka moraju se uzeti u obzir sve okolnosti činjeničnog stanja, koje uključuju vrstu predmetne robe kao i razdoblje od stjecanja robe do njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti poreznog obveznika [7].

23. Na toj osnovi Republika Litva dovodi u pitanje utvrđenje suda koji je uputio zahtjev, u skladu s kojim su kapitalna dobra o kojima je riječ u ovome sporu dio imovine poduzetnika Sveda. Naime, u skladu s ugovorom sklopljenim s Nacionalnom agencijom za plaćanje Sveda je obvezna javnosti omogućiti besplatan pristup poučno-rekreativnoj stazi i tek je kasnije može koristiti za gospodarsku aktivnost. U skladu s time Republika Litva smatra da Sveda isprva nije djelovala kao porezni obveznik.

24. Međutim, Sud je više puta odlučio da osoba koja robu stječe u svrhe gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u to čini kao porezni obveznik čak i ako robu odmah ne koristi za tu gospodarsku aktivnost [8].

25. Slijedom toga je Sveda, kako je to pravilno utvrdio sud koji je uputio zahtjev, prilikom stjecanja, odnosno proizvodnje kapitalnih dobara djelovala kao porezni obveznik čime su ta kapitalna dobra postala dio imovine poduzetnika.

B – *Korištenje u svrhu oporezovanih transakcija*

26. Kako bi Sveda imala pravo na odbitak pretporeza, kapitalna dobra ne moraju samo biti dio njezine poduzetničke imovine, dakle općenito služiti njezinoj gospodarskoj aktivnosti, već se usto, u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, ona moraju koristiti u svrhu njezinih *oporezovanih* transakcija.

4 — Vidjeti presude Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 15.), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 29.), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 57. i 58.) kao i Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 39. i 40.).

5 — Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu X (C-334/10, EU:C:2012:108, t. 25. i navedena sudska praksa).

6 — Vidjeti u tom smislu presude Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 28. i 29.) kao i Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 56. do 59.); vidjeti i članak 168.a Direktive o PDV-u.

7 — Presude Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 21.), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 29.), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 58.) i Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 39. i 40.).

8 — Presude Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 14.), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 44.) i Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 25.)

27. Naime, stvarno ili namjeravano korištenje robe određuje opseg odbitka pretporeza [9]. U tom je pogledu u pravilu odlučujuće *namjeravano* korištenje, jer prema članku 63. i 167. Direktive o PDV-u pravo na odbitak pretporeza u načelu nastaje već u trenutku u kojem porezni obveznik primi robu ili usluge, dakle u pravilu prije nego što on sam obavi svoje izlazne transakcije [10].

28. U glavnom postupku već je utvrđeno namjeravano korištenje kapitalnih dobara koja je Sveda stekla, odnosno proizvela.

29. S jedne strane, javnosti se treba omogućiti besplatan pristup poučno-rekreativnoj stazi. Ta se transakcija ne oporezuje. Isto tako, iz članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u ne proizlazi porezna obveza, s obzirom na to da Sveda od posjetitelja ne zahtijeva plaćanje. Porezna obveza ne proizlazi ni iz članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, s obzirom na to da se kapitalna dobra ne koriste u svrhe koje nisu poslovnog karaktera u smislu te odredbe. Naime, korištenje u svrhe koje nisu poslovnog karaktera u svakom je slučaju isključeno ako se korištenje kapitalnog dobra može pripisati gospodarskoj aktivnosti poreznog obveznika [11]. Sud koji je uputio zahtjev već je utvrdio da je Sveda prilikom uređenja poučno-rekreativne staze djelovala u okviru svoje gospodarske aktivnosti [12].

30. S druge strane, poučno-rekreativna staza je k tomu trebala privlačiti posjetitelje kojima bi onda Sveda ondje mogla nuditi robu i usluge. Te se transakcije u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u oporezuju.

31. Tako postoje dvije različite svrhe stjecanja odnosno proizvodnje kapitalnih dobara. U prvom je planu javnosti omogućiti besplatan pristup poučno-rekreativnoj stazi (glavno korištenje), koje u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u ne daje pravo na odbitak pretporeza. U drugom je planu korištenje poučno-rekreativne staze kao sredstva kojim se posjetiteljima pružaju oporezovane isporuke (sporedno korištenje), iz čega proizlazi pravo na odbitak pretporeza. Koja je od ove dvije svrhe odlučujuća u okviru članka 168. Direktive o PDV-u?

32. U presudi *BLP Group* Sud je u pogledu ovog pitanja općenito utvrdio da je potrebna izravna i neposredna veza stečene robe ili usluga i oporezovanih transakcija i da stoga nije važna „konačna“ svrha koju je imao na umu porezni obveznik [13]. Zato je Sud odbio odbitak pretporeza u situaciji u kojoj su poreznom obvezniku pružene usluge u vezi s neoporezivom prodajom poslovnih udjela, iako je ta prodaja bila sredstvo kojim je omogućeno obavljanje oporezovane aktivnosti poreznog obveznika. Sud je stoga tu razlikovao jedinstveno odlučujuće glavno korištenje i obično sporedno korištenje ulazne transakcije.

33. Međutim, Sud je nastavio razvijati svoju sudsku praksu. Točno je da je za primjenu članka 168. Direktive o PDV-u i dalje potrebno utvrditi izravnu i neposrednu vezu između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza [14]. Međutim, takva veza s cjelokupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika može postojati ako su troškovi ulaznih transakcija dio općih troškova poreznog obveznika pa na taj način predstavljaju troškove svih roba ili usluga koje on isporučuje [15].

9 — Vidjeti među ostalim presude Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 15.), X (C-334/10, EU:C:2012:473, t. 17.) i FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 49.).

10 — Vidjeti presudu Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36.); vidjeti također moje mišljenje u predmetu X (C-334/10, EU:C:2012:108, t. 81. i navedena sudska praksa).

11 — Vidjeti u tom smislu presudu BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 26.); Vidjeti nadalje presude Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 38.) i Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 25.).

12 — Vidjeti gore navedene točke 23. do 25.

13 — Presuda BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 19.); također novija presuda Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 38.)

14 — Vidjeti među ostalim presude Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 24.), Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 79.) i Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 34.).

15 — Vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 30. i 31.), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, t. 24.), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58. i 60.), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, t. 20.) i Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 38.).

34. Prema novijoj sudskoj praksi je za postojanje izravne i neposredne veze uvijek odlučujuće da je trošak ulaznih transakcija uključen u cijenu nekih ili svih izlaznih transakcija poreznog obveznika [16]. To vrijedi bez obzira na to radi li se o korištenju robe ili usluga od strane poreznog obveznika [17].

35. Stoga u ovom slučaju postoji pravo na odbitak pretporeza kada su trošak stjecanja, odnosno proizvodnje kapitalnih dobara za poučno-rekreativnu stazu u smislu sudske prakse uključeni u cijenu izlaznih transakcija koje su oporezive u skladu s Direktivom o PDV-u.

36. U glavnom postupku mogu se uzeti u obzir različite izlazne transakcije. S jedne strane, to mogu biti oporezovane usluge koje Sveda želi pružati posjetiteljima poučno-rekreativne staze i na koje se odnosi prethodno pitanje (o tome neposredno pod točkom 2.). S druge strane, samo uređenje poučno-rekreativne staze moglo bi predstavljati relevantnu oporezovanu izlaznu transakciju. Sud koji je uputio zahtjev u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje nije uzeo u obzir tu mogućnost. Međutim, ta se mogućnost mora prva ispitati jer bi mogla dovesti do toga da odgovor na konkretno prethodno pitanje bude irelevantan za glavni postupak (o tome pod točkom 1.).

1. Uređenje poučno-rekreativne staze kao oporezovana izlazna transakcija

37. Neovisno o odgovoru na konkretno prethodno pitanje, u glavnom postupku bi se moglo priznati pravo na odbitak pretporeza ako bi uređenje poučno-rekreativne staze od strane Svede već predstavljalo oporezovanu izlaznu transakciju. Naime, uređenje poučno-rekreativne staze moglo bi zapravo predstavljati uslugu u odnosu na Nacionalnu agenciju za plaćanje, a koja je oporeziva u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) ili (c) Direktive o PDV-u.

38. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kako bi neka transakcija predstavljala transakciju uz naknadu potrebno je da između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika postoji izravna veza [18]. Jedino što takva izravna veza zahtijeva jest da između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos tijekom kojega oni izmjenjuju uzajamne činidbe [19], kao i uzajamno uvjetovanje usluge i protuusluge. [20]. Čak i izvršenje usluge po cijeni nižoj od kupovne cijene ne utječe na pretpostavku postojanja izravne veze između usluge i protuusluge [21].

39. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev Sveda se na temelju sporazuma s Nacionalnom agencijom za plaćanje obvezala urediti poučno-rekreativnu stazu. Za to Sveda od svojeg naručitelja prima plaćanje u iznosu od 90% pritom nastalih troškova u obliku „subvencije“. Međutim, bez poznavanja konkretnog sadržaja sporazuma ne može se konačno utvrditi postoji li izravna veza između uređenja poučno-rekreativne staze i „subvencije“ u smislu navedene sudske prakse.

40. Ako bi ispitivanje suda koji je uputio zahtjev pokazalo da je Sveda već uređenjem poučno-rekreativne staze obavila oporezovanu izlaznu transakciju u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, tada bi postojala izravna i neposredna veza između stjecanja odnosno proizvodnje kapitalnih dobara i te oporezovane izlazne transakcije. Naime, nedvojbeno je da su troškovi tih ulaznih transakcija bili uključeni u cijenu jer se iznos plaćanja Nacionalne agencije za plaćanje izračunava upravo na temelju tih troškova.

16 — Vidjeti, među ostalim, presude SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 60.), X (C-651/11, EU:C:2013:346, t. 55.) i PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, t. 23.); vidjeti u tom smislu već presudu Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 36.).

17 — Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, t. 31. i navedena sudska praksa).

18 — Vidjeti samo presudu Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i navedena sudska praksa).

19 — Vidjeti među ostalim presude Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, t. 47.) i Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 29.).

20 — Vidjeti među ostalim presude Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. do 20.) i Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 12. do 17.); vidjeti i mišljenje nezavisne odvjetnice C. Stix-Hackl u predmetu Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, t. 32.).

21 — Vidjeti u tom smislu presudu Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22.).

2. Odgovor na prethodno pitanje

41. Međutim, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da uređenje poučno-rekreativne staze od strane Svede ne predstavlja oporezovanu transakciju u odnosu na Nacionalnu agenciju za plaćanje, pravo na odbitak pretporeza ovisi samo o tome hoće li se kapitalna dobra poučno-rekreativne staze koristiti u svrhu budućih pružanja usluga uz naknadu posjetiteljima u smislu članka 168. Direktive o PDV-u. U tom pogledu potrebno je ustanoviti jesu li troškovi stjecanja i proizvodnje tih kapitalnih dobara uključeni u cijenu tih usluga.

a) Objektivni pojam troškova

42. Suprotno mišljenju Ujedinjene Kraljevine na ovo pitanje potrebno je odgovoriti neovisno o namjeri poreznog obveznika da predmetne troškove uključi u cijenu svojih izlaznih transakcija.

43. Naime, u skladu s presudom *BLP Group* izravna i neposredna veza između ulaznih i izlaznih transakcija utvrđuje se na temelju objektivnog sadržaja primljenih ulaznih transakcija [22]. Sud je u tom smislu već u presudi *BLP Group* utvrdio da se nužna veza između ulaznih i izlaznih transakcija ne može odrediti na osnovi namjere poreznog obveznika [23].

44. Tomu treba dodati da se u zajedničkom sustavu PDV-a oporezuju i usluge koje se pružaju po cijeni nižoj od kupovne cijene [24]. U tom slučaju porezni obveznik subjektivno formira cijene, a pritom se ne uzimaju u obzir svi troškovi za obavljanje izlazne transakcije. Međutim, u ovom je slučaju neupitno da sve ulazne transakcije, koje se u skladu s člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u s objektivne točke gledišta ubrajaju u troškove izlaznih transakcija, također daju pravo na odbitak pretporeza. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravom na odbitak pretporeza poduzetnika treba *u cijelosti* rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti [25] jer se u zajedničkom sustavu PDV-a porezom na dodanu vrijednost u konačnici ne bi trebao opteretiti poduzetnik koji je porezni obveznik, nego krajnji potrošač [26].

45. Za pitanje jesu li troškovi u smislu sudske prakse uključeni u cijenu usluge odlučujuće je postojanje objektivne gospodarske veze između ulaznih i izlaznih transakcija [27]. U tom pogledu nije dostatna puka uzročna veza [28]. Međutim, ako ulazna transakcija objektivno služi svrsi izvršenja određenih ili svih izlaznih transakcija poreznog obveznika, tada i između njih postoji izravna i neposredna veza u smislu sudske prakse. Naime, u takvom slučaju ulazna transakcija u gospodarskom smislu predstavlja trošak pružanja predmetnih izlaznih transakcija. Kao što to proizlazi već iz teksta članka 168. Direktive o PDV-u, odlučujuća je objektivna svrha korištenja ulazne transakcije.

46. U ovom slučaju, prema utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, uređenje poučno-rekreativne staze služi tomu da se privuku posjetitelji kako bi im se pružale usluge uz naknadu. Stoga se uređenje poučno-rekreativne staze u gospodarskom smislu ubraja u troškove tih transakcija.

47. Prema tome, između stjecanja odnosno proizvodnje kapitalnih dobara poučno-rekreativne staze i usluga uz naknadu za posjetitelje u načelu postoji izravna i neposredna veza u smislu sudske prakse.

22 — Presuda Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, t. 22. i 23. kao i 33.)

23 — Vidjeti presudu BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 24.).

24 — Vidjeti gore navedenu točku 38.

25 — Vidjeti, među ostalim, presude Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 19.), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, t. 15.), Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 78.), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 32.).

26 — Vidjeti među ostalim presude Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.), Pelzl i dr. (C-338/97, C-344/97 i C-390/97, EU:C:1999:285, t. 21.), KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 51.) i Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 25.).

27 — Vidjeti presudu AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 31.).

28 — Vidjeti presudu Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, t. 31.).

b) Glavno korištenje za neoporezovane izlazne transakcije

48. Činjenica da je posjetiteljima omogućeno besplatno korištenje poučno-rekreativne staze nije u suprotnosti s pravom na odbitak pretporeza.

49. Točno je da se radi o glavnom korištenju kapitalnih dobara poučno-rekreativne staze. Međutim, glavno korištenje samo u dva slučaja može prekinuti izravnu i neposrednu vezu sa sporednim korištenjem za oporezovane izlazne transakcije [29].

50. S jedne strane, to je tako kada se glavno korištenje odnosi na transakcije koje se obavljaju uz naknadu, ali su izuzete od PDV-a. Ulazne transakcije tada predstavljaju troškove izlaznih transakcija koje su izuzete od poreza i na taj su način uključene u njihovu cijenu. Međutim, za takve transakcije u članku 168. i pratećim člancima Direktive o PDV-u u načelu nije predviđeno pravo na odbitak pretporeza. Prema sudskoj praksi, u ovakvoj situaciji nije važno služe li ulazne transakcije nekoj daljnjoj „konačnoj“ svrsi koja uključuje i oporezovane izlazne transakcije [30].

51. Međutim, u predmetnom se slučaju glavno korištenje ne odnosi na transakcije uz naknadu koje su izuzete od poreza, nego na besplatno korištenje.

52. S druge strane, izravna i neposredna veza između ulaznih transakcija i pružanja usluga uz naknadu posjetiteljima bila bi prekinuta i onda kada bi glavno korištenje poučno-rekreativne staze za besplatnu upotrebu posjetitelja predstavljalo negospodarsku aktivnost Svede. Naime, prema sudskoj praksi ne postoji pravo na odbitak pretporeza u pogledu troškova poreznog obveznika kada su oni vezani za obavljanje negospodarskih aktivnosti [31].

53. Međutim, u skladu s utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, u ovom slučaju to nije tako [32]. Sama činjenica da se usluga besplatno stavlja na raspolaganje ne dokazuje, suprotno mišljenju Komisije, da porezni obveznik obavlja negospodarsku aktivnost. U tom je pogledu Ujedinjena Kraljevina na raspravi ispravno navela primjer trgovačkog centra koji kupcima besplatno stavlja na raspolaganje parkirna mjesta.

c) Povreda ugovora sklopljenog s Nacionalnom agencijom za plaćanje

54. Za pravo na odbitak pretporeza nije relevantna ni činjenica da bi se uzimanjem u obzir troškova uređenja poučno-rekreativne staze prilikom formiranja cijena planiranih usluga uz naknadu za posjetitelje mogao povrijediti ugovor sklopljen s Nacionalnom agencijom za plaćanje. Sud koji je uputio zahtjev razmotrio je tu mogućnost.

55. Nije jasno ni na koji način ta povreda može utjecati na ocjenu s točke gledišta PDV-a, a, kao što je gore navedeno [33], za odbitak pretporeza isto tako nije važno uključuje li Sveda zaista troškove u svoje cijene.

29 — U pogledu mogućnosti prekida ove veze vidjeti i presudu TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, t. 34.).

30 — Vidjeti presude BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 19.), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 62. i 71.) i X (C-651/11, EU:C:2013:346, t. 56.).

31 — Presude Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30.) i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 37.)

32 — Vidjeti gore navedene točke 23. do 25.

33 — Vidjeti gore navedene točke 42. do 45.

d) Povreda Uredbe (EZ) br. 1698/2005

56. Isto tako na ocjenu ovog slučaja s točke gledišta PDV-a ne utječe ni Uredba Vijeća (EZ) br. 1698/2005 od 20. rujna 2005. o potporama ruralnom razvoju Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj [34], koju je naveo sud koji je uputio zahtjev.

57. Čak i ako bi korištenje poučno-rekreativne staze od strane Svede predstavljalo povredu članka 36. točke (b) podtočke vii. te uredbe, koju je naveo sud koji je uputio zahtjev, a na temelju koje se jamče potpore za „neproduktivna ulaganja“, to ne bi utjecalo na pravo na odbitak pretporeza. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo porezne neutralnosti zabranjuje razlikovanje između dopuštenih i nedopuštenih poslova [35].

e) Utjecaj razdoblja ispravka

58. Ni prigovor Republike Litve koji se odnosi na odredbe o ispravku odbitka pretporeza u ovom slučaju nije u suprotnosti s pravom na odbitak pretporeza.

59. U skladu s člankom 187. Direktive o PDV-u početni odbitak pretporeza ispravlja se kod stjecanja ili proizvodnje kapitalnih dobara ako se u razdoblju od pet godina pojave promjene koje utječu na pravo na odbitak pretporeza.

60. Republika Litva na temelju toga zaključuje da se kapitalno dobro u razdoblju od pet godina od njegova stjecanja ili njegove proizvodnje mora koristiti u svrhu gospodarske aktivnosti. U suprotnom ne postoji pravo na odbitak pretporeza.

61. Kao prvo, razdoblje ispravka prema sudskoj praksi ne utječe na utvrđenje djeluje li porezni obveznik u trenutku stjecanja ili proizvodnje robe u svrhu svoje gospodarske aktivnosti [36]. Kao drugo, u ovom se slučaju također ne može utvrditi da se kapitalno dobro tijekom razdoblja ispravka koristilo u svrhe koje isključuju odbitak pretporeza. Čak i ako se posjetiteljima poučno-rekreativne staze isprva ne nude usluge uz naknadu, to ne mijenja činjenicu da se kapitalna dobra koriste za gospodarsku aktivnost Svede ako se na temelju objektivnih okolnosti može utvrditi da su takve ponude planirane i u budućnosti.

f) Iznos odbitka pretporeza

62. Konačno, potrebno je ispitati utječe li na iznos odbitka pretporeza činjenica da Nacionalna agencija za plaćanje Svedi vraća do 90% troškova stjecanja odnosno proizvodnje spornog kapitalnog dobra.

63. Ujedinjena Kraljevina smatra da je ta okolnost bitna za ocjenu pitanja u kojoj su mjeri troškovi ulaznih transakcija uključeni u cijenu izlaznih transakcija.

64. Međutim, slažem se s mišljenjima Republike Litve i Komisije u pogledu toga da djelomični povrat troškova od strane Nacionalne agencije za plaćanje ne utječe na visinu odbitka pretporeza. Naime, u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, jedino je odlučujuće koriste li se ulazne transakcije za oporezovane izlazne transakcije. Suprotno tomu, nije važan način na koji se financiraju ulazne transakcije.

34 — SL L 277, str 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 40., str. 138.)

35 — Vidjeti samo presude Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 28.), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 33.) i GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, t. 32.).

36 — Vidjeti presudu Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 20.).

65. U skladu s time Sud je već odlučio da propis države članice kojim se ograničava pravo na odbitak pretporeza u slučaju kada se stečena roba financira državnom subvencijom nije u skladu s pravom Unije u području PDV-a [37].

66. Stoga porezni obveznik u situaciji kao što je ona u glavnom postupku ima pravo na neumanjeni odbitak pretporeza u pogledu ulaznih transakcija koje se odnose na stjecanje odnosno proizvodnju spornog kapitalnog dobra.

## VI – **Zaključak**

67. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

Članak 168. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez koji je plaćen u proizvodnji ili stjecanju kapitalnih dobara, koja su izravno namijenjena za besplatno korištenje od strane javnosti, ali koja se koriste kao sredstvo privlačenja posjetitelja na lokaciju na kojoj porezni obveznik u sklopu obavljanja svojih gospodarskih aktivnosti, namjerava isporučivati robu i/ili usluge.

37 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska (C-243/03, EU:C:2005:589, t. 33.).