

Predmet C-405/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

24. svibnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Hof van Cassatie (Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

26. travnja 2019.

Podnositelj žalbe u kasacijskom postupku:

Vos Aannemingen BVBA

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Belgische Staat

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku odnosi se na spor između Vos Aannemingen BVBA (podnositelj žalbe u kasacijskom postupku) i Porezne uprave (Belgijska država, druga stranka u kasacijskom postupku) o mogućnosti odbitka poreza na dodanu vrijednost na marketinške i administrativne te troškove agenta za nekretnine. Ona je podnesena protiv presude Hof van beroep Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija), kojom je žalba druge stranke u kasacijskom postupku bila prihvaćena i izvorna tužba podnosioca kasacijske žalbe proglašena samo djelomično osnovanom, tj. samo u pogledu plaćanja izrečene administrativne novčane kazne. U prvostupanjskom postupku podnosiocu kasacijske žalbe također je dodijeljena naknada poreza na dodanu vrijednost koji je platio u iznosu od 92 313,99 eura uvećano za kamate.

Predmet i pravni temelj zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a za tumačenje članka 17. 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 osnovica za razrezivanje

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 17. Direktive 77/388/EEZ tumačiti na način da okolnost da su izdaci i u korist treće osobe – kao što je to slučaj kad prilikom prodaje stanova nositelj projekta snosi marketinške i administrativne troškove te provizije za agente za nekretnine, koji su također u korist vlasnika zemljišta – ne sprečava to da se porez na dodanu vrijednost koji se plaća na te troškove može u potpunosti odbiti ako se utvrdi da između izdataka i gospodarske djelatnosti poreznog obveznika postoji izravna i neposredna veza i da je korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća poreznog obveznika?

2. Vrijedi li to načelo i onda kad nije riječ o općim troškovima, nego o troškovima pripisivima točno određenim izlaznim transakcijama koje podliježu ili ne podliježu porezu na dodanu vrijednost, poput u ovom slučaju prodaje stanova, s jedne strane, i zemljišta, s druge strane?

3. Ima li okolnost da porezni obveznik ima mogućnost/pravo prebaciti dio izdataka na treće osobe kojima su u korist, ali to ne učini, ikakva utjecaja na pitanje mogućnosti odbitka poreza na dodanu vrijednost kojemu podliježu ti izdaci?

Navedene odredbe prava Unije

Čl. 17. 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 osnovica za razrezivanje (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva 77/388/EEZ)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Čl. 149. Grondweta (Ustav);

Čl. 1319., 1320. i 1322. Burgerlijk Wetboek (Građanski zakonik);

Čl. 19. st. 1. i 2., čl. 1068. st. 1. i čl. 1138. t. 3. Gerechtelijk Wetboek (Sudski zakonik);

Čl. 45. st. 1. Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon od 3. srpnja 1969. o uvođenju poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u);

Čl. 1. st 2. Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde

(Kraljevski dekret br. 3 od 10. prosinca 1969. o odbicima za primjenu poreza na dodanu vrijednost), u verziji prije izmjene s Koninklijk Besluit od 24. siječnja 2015.

Kratak opis činjenica i postupka

- 1 Jedina gospodarska djelatnost podnositelja kasacijske žalbe je izgradnja i prodaja kuća sa stanovima za više obitelji. On gradi stanove na zemljištima koja pripadaju trećim osobama i potom nudi na prodaju te stanove. U vezi s time nastaju mu marketinški i administrativni troškovi i plaća naknade agentima za nekretnine. U dokumentima o prodaji stana podnositelj kasacijske žalbe nastupa kao prodavatelj zgrade, dok vlasnik zemljišta nastupa kao prodavatelj zemljišta.
- 2 Podnositelj kasacijske žalbe u cijelosti je odbio PDV na marketinške i administrativne troškove i troškove agenta za nekretnine.
- 3 Nakon jednog nadzora Porezna uprava je za razdoblje od 1. siječnja 1999. do 30. rujna 2001. usvojila stajalište da se PDV može odbiti samo u dijelu u kojem se odnosi na prodaju zgrade, a ne i u dijelu u kojem se odnosi na prodaju zemljišta. Pravo na odbitak postoji samo u visini postotka koji se utvrđuje razlomkom u kojem je brojnik cijena zgrade, a nazivnik cijena zgrade plus cijena zemljišta.
- 4 Porezna uprava izdala je porezno rješenje s nalogom za plaćanje, na što je podnositelj kasacijske žalbe, uz pridržavanje svih prava, platio PDV u iznosu od 92 313,99 eura uvećano za kamate i novčane kazne.
- 5 Nakon toga podnositelj kasacijske žalbe podnio je žalbu protiv tog poreznog rješenja i zahtijevao naknadu plaćenih iznosa.

Presudom od 21. ožujka 2016. Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Oost-Vlaanderen, Odjel za Gent, Belgija) prihvatio je tužbu podnositelja kasacijske žalbe. On je u biti naveo da prodaja zgrade i zemljišta čini jednu jedinu isporuku, tako da treba poći od toga da su oglašavanje i usluge agenta za nekretnine, koje je platio podnositelj kasacijske žalbe, u svojoj cijelosti opći troškovi njegove jedine gospodarske djelatnosti. Okolnost da vlasnici zemljišta mogu dobiti određenu korist od marketinških troškova i troškova za agente za nekretnine treba smatrati sporednom u odnosu na potrebe podnositelja kasacijske žalbe.

- 6 Porezna uprava je protiv te presude podnijela žalbu pred Hof van beroep Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija). Presudom od 28. studenoga 2017. žalba je prihvaćena i izvorna tužba podnositelja kasacijske žalbe proglašena samo djelomično osnovanom, tj. u pogledu administrativnih novčanih sankcija.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 7 Podnositelj kasacijske žalbe smatra da su marketinški i administrativni troškovi te troškovi za agente za nekretnine u izravnoj i neposrednoj vezi s obavljanjem njegove gospodarske djelatnosti, tako da je potpuni odbitak pretporeza opravdan.

On tvrdi da Žalbeni sud pravo na potpuni odbitak pretporeza na te izdatke stoga nije smio odbiti s obrazloženjem da se ne može prihvatiti njegova tvrdnja da je za odbitak pretporeza dovoljno da postoji izravna i neposredna veza s njegovim oporezivim prometom, da je pritom zanemario da je pravno moguće zemljište i zgradu prodati odvojeno i da doduše postoji određena veza između prodaje zgrade i prodaje zemljišta, ali da pritom nije riječ o navedenoj izravnoj i neposrednoj vezi.

- 8 Nadalje, podnositelj kasacijske žalbe ističe da porezni obveznik, kad je ulazna transakcija provedena objektivno s obzirom na kasnije obavljanje određene ili bilo koje njegove oporezive djelatnosti, može iskoristiti puni odbitak pretporeza, čak i ako je promet u korist treće osobe i ona bi uobičajeno morala preuzeti dio troškova, pod uvjetom da je osobna korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća pravnog obveznika.

Žalbeni sud nije razmotrio njegovu tvrdnju da je korist koju su vlasnici zemljišta posredno dobili sporedna u odnosu na potrebe poduzeća, tako da se njegova odluka ne može obrazložiti samo razlogom da on može dio troškova prebaciti na vlasnike zemljišta i da je riječ o troškovima koje bi normalno morali snositi vlasnici zemljišta.

- 9 Naposljetku, podnositelj kasacijske žalbe tvrdi da porezni obveznik koji u trenutku u kojem pruža uslugu djeluje kao takav i tu uslugu pruža za određen promet u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću može odbiti PDV koji je plaćen ili treba platiti na tu uslugu i onda ako nije riječ o općim, nego o specifičnim troškovima.

Žalbeni sud stoga odbitak punog pretporeza na navedene izdatke nije smio odbiti s obrazloženjem da je riječ o troškovima koji su nastali prilikom prodaje specifične zgrade i zemljišta.

Kratko obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Prema članku 45. stavku 1. podstavku 1. Zakonika o PDV-u, kojim je prenesen članak 17. stavak 2. Šeste direktive 77/388/EEZ, svaki porezni obveznik može od poreza koji duguje odbiti porez koji je plaćen na predmete koji su mu isporučeni i na usluge koje su mu pružene, pod uvjetom da te predmete i usluge koristi u svrhu svojeg oporezivog prometa.
- 11 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda Europske unije, postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije

ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak pretporeza u načelu je nužna kako bi se pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez priznalo poreznom obvezniku i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak PDV-a koji je teretio stjecanje robe ili usluga na ulazu pretpostavlja da troškovi za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene izlaznih oporezovanih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak (vidjeti, primjerice, presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, t. 57.).

Međutim, pravo na odbitak poreznom se obvezniku dopušta čak u slučaju nepostojanja izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak ako predmetni troškovi usluga čine dio općih troškova tog poreznog obveznika i ako su, kao takvi, konstitutivni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi troškovi u izravnoj su i neposrednoj vezi s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika (vidjeti, primjerice, presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, t. 58.).

- 12 U svojoj presudi *AES-3C* od 18. srpnja 2013. (C-124/12) Sud je upućivanjem na presudu *Fillibeck* od 16. listopada 1996. (C-258/95) odlučio da Šestu direktivu 77/388/EEZ treba tumačiti na način da se besplatnim prijevozom radnika, koji im poslodavac organizira od mjesta stanovanja do mjesta rada i obratno, prijevoznim sredstvom u vlasništvu društva, u načelu ispunjavaju privatne potrebe zaposlenika i stoga nije povezano s poslovnom djelatnošću poduzetnika. Međutim, kada je u skladu sa zahtjevima poduzetnika, u određenim konkretnim okolnostima kao što su otežano pronalaženje drugih odgovarajućih prijevoznih sredstava i promjena mjesta rada, poslodavac dužan organizirati prijevoz zaposlenika onda bi trebalo smatrati da je navedena usluga izvršena u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti poduzetnika (t. 29.). Sud je dalje naveo da činjenicu da osoblje može imati korist od usluge koju pruža poslodavac ali koja se obavlja u korist poduzeća treba smatrati sporednom u odnosu na potrebe poduzetnika (t. 33.).
- 13 U svojoj presudi *Iberdrola* od 14. rujna 2017. (C-132/16) Sud je presudio da članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, koji odgovara članku 17. stavku 2. točki (a) Šeste direktive 77/388/EEZ, treba tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost za pružanje usluga gradnje ili obnove nekretnine koja je u vlasništvu treće osobe, kad se potonja besplatno koristi rezultatom tih usluga i kad se njima koriste kako porezni obveznik tako i treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, u mjeri u kojoj navedene usluge ne prekoračuju ono što je nužno kako bi se navedenom poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje izlaznih oporezivih transakcija i u kojoj su njihovi troškovi uključeni u cijenu tih transakcija.
- 14 Prema mišljenju ovog suda, te presude odnose se doduše i na slučajeve u kojima treća osoba dobiva korist od ulazne usluge, ali ne omogućuju utvrđivanje sa sigurnošću je li pravno mišljenje podnositelja kasacijske žalbe u situaciji poput

one u glavnom postupku točno i može li se PDV, koji se plaća na marketinške i administrativne troškove i troškove za agenta za nekretnine koji mu nastaju prilikom prodaje stanova u cijelosti odbiti i onda kad su ti izdaci u korist vlasnika zemljišta i na njih se mogu djelomično prebaciti, ako se utvrdi da je korist za treće osobe sporedna u usporedbi sa potrebama poduzeća podnositelja kasacijske žalbe.

- 15 Ovaj sud stoga smatra potrebnim uputiti navedena pitanja Sudu radi prethodne odluke.

RADNI DOKUMENT