

**Predmet C-334/20****Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

23. srpnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Veszprémi Törvényszék (Mađarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

20. srpnja 2020.

**Tužitelj:**

Amper Metal Kft.

**Tuženik:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Mađarska)

---

[omissis]

Veszprémi Törvényszék (Okružni sud u Veszprému, Mađarska)

[omissis]

U upravnom sporu u području oporezivanja koji je društvo **Amper Metál Kft.** ([omissis] Dunaújváros, Mađarska [omissis]), kao **tužitelj**, pokrenulo protiv **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) ([omissis] Székesfehérvár, Mađarska [omissis]), **tuženika**, Veszprémi Törvényszék (Okružni sud u Veszprému) donosi sljedeću

**Odluku**

Ovaj sud [omissis] pokreće prethodni postupak i Sudu Europske unije upućuje sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li, ili može li se, članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) tumačiti na način da se u skladu s navedenom odredbom, zbog izraza „koriste” koji je naveden u njoj, ne može

odbiti pravo na odbitak PDV-a za transakciju obuhvaćenu područjem primjene Direktive o PDV-u jer, prema ocjeni porezne uprave, usluga koju je pružio izdavatelj računa u okviru transakcije provedene među neovisnim stranama nije „isplativa” za oporezive djelatnosti primatelja računa s obzirom na to da:

- vrijednost usluge (usluga oglašavanja) koju je pružila strana koja izdaje račun neproporcionalna je koristi (prometu/povećanju prometa) koju je s pomoću usluge ostvario primatelj usluge odnosno
- navedena usluga (usluga oglašavanja) nije stvorila nikakav promet njezinu primatelju?

2. Treba li, ili može li se, članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se u skladu s navedenom odredbom može odbiti pravo na odbitak PDV-a za transakciju obuhvaćenu područjem primjene Direktive o PDV-u jer je, prema ocjeni porezne uprave, vrijednost usluge koju je pružio izdavatelj računa u okviru transakcije provedene među neovisnim stranama neproporcionalna zbog toga što je usluga (usluga oglašavanja) skupa i njezina je cijena prevelika u odnosu na drugu ili druge usporedive usluge?

[omissis] [postupovna razmatranja nacionalnog prava]

### Obrazloženje

#### Činjenice

##### *Postupak pred Prvostupanjskom poreznom upravom i donesena odluka*

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Okružna porezna i carinska uprava u Fejéru, u okviru Državne porezne i carinske uprave, Mađarska, u daljnjem tekstu: Prvostupanjska porezna uprava) proveo je provjeru *a posteriori* prijava PDV-a koje se odnose na porezno razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014., na temelju koje je donio odluku [omissis] (u daljnjem tekstu: prvostupanjska odluka) kojom je tužitelju, kao poreznom obvezniku, obračunao poreznu razliku u području PDV-a u ukupnom iznosu od 12 960 000 forinti koji se u potpunosti smatrao poreznim dugom. Tužitelju je stoga izrekao poreznu novčanu kaznu u iznosu od 3 240 000 forinti i zateznu kamatu u iznosu od 868 000 forinti te je zahtijevao plaćanje svih tih iznosa.

U obrazloženju svoje odluke Prvostupanjska porezna uprava navela je da je tužitelj u pogledu predmetnih okolnosti obračunao kao troškove iznose koji su bili navedeni u ukupno dvanaest računa koje je izdalo društvo Sziget-Reklám Kft. u 2014., svaki u neto iznosu od 4 000 000 forinti i u bruto iznosu od 5 080 000 forinti, uvećanom za PDV od 27 %, te da je odbijen odnosni PDV.

U skladu s ugovorom o uslugama i suradnji, koji je tužitelj dostavio poreznoj inspekciji porezne uprave, društvo Sziget-Reklám Kft., kao pružatelj usluge, bilo

je zaduženo za postavljanje reklamnih natpisa komitenta, to jest, tužitelja, dimenzija 30 x 10 cm, na obje strane automobila za utrke natjecatelja kojeg je ugovorni partner pružatelj usluge klasificirao za natjecanja u sezoni 2014. mađarske brzinske utrke Magyar Gyorsasági Bajnokság. Cijena usluge za cijelo razdoblje trajanja ugovora iznosila je 48 000 000 forinti, uvećana za PDV, koju su strane periodično obračunavale.

Na temelju dokumenta iz kaznenog spisa koji je stavio na raspolaganje Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Kazneni odjel Južnog Podunavlja u okviru Državne porezne i carinske uprave, Mađarska), a među njima i mišljenja sudskih vještaka specijaliziranih za poreze i doprinose te stručnjaka za oglašavanje, koja su prikupljena tijekom kaznene istrage, Prvostupanjska porezna uprava donijela je, ukratko, sljedeće zaključke u pogledu ugovora o uslugama i suradnji koji su sklopili tužitelj i društvo Sziget-Reklám Kft. i iz kojeg proizlaze računi:

- Naknada u iznosu od 48 000 000 forinti, uvećana za PDV, neproporcionalno je velika jer se ista usluga ugovarala i po nižoj cijeni.
- Ugovor predstavlja prijevaru jer usluga koja se nudi jedva podrazumijeva stvarno pružanje.
- Iznos ugovora također je neproporcionalno velik jer ta isplata ne podrazumijeva nikakvu vrstu oglašivačke vrijednosti ili poslovne dobiti; tužitelj je mogao ostvariti stvarnu oglašivačku vrijednost s puno manjim troškom.
- Stručnjaci znaju točno razlikovati moguće klijente ili komitente od mogućih poslovnih partnera poput tvornica papira, radionica za vruće laminiranje i drugih industrijskih pogona, a ako to ne znaju, nijedna vrsta oglašavanja neće riješiti problem jer klijenti ne odlučuju na temelju reklama na automobilima nego, na primjer, na temelju cijene, kvalitete, roka isporuke ili fleksibilnih uvjeta plaćanja. Stoga, može se tvrditi da se unaprijed moglo znati da su ti troškovi čimbenici stvaranja gubitaka od kojih se nije moglo očekivati nikakvo povećanje poslovne dobiti.

S obzirom na prethodna razmatranja i na temelju mišljenja stručnjaka, Prvostupanjska porezna uprava odlučila je da usluga oglašavanja na sportskim automobilima za koju je društvo Sziget-Reklám Kft. tužitelju izdalo račun ne čini trošak povezan s djelatnošću tužitelja kojom se stvaraju prihodi i koja je oporeziva.

U tom pogledu Prvostupanjska porezna uprava pozvala se na sljedeće zakonodavne odredbe.

Članak 119. stavak 1. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem

tekstu: Zakon o PDV-u), na temelju kojeg pravo na odbitak poreza nastaje, ako tim zakonom nije drukčije određeno, u trenutku u kojem treba obračunati dugovani porez koji odgovara pretporezu (članak 120.), uključujući ako se taj porez obračunava u skladu s člankom 196/B stavkom 2. točkom (a).

Članak 120. točka (a) Zakona o PDV-u, na temelju kojeg, ako porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu, na drugi način upotrebljava ili iskorištava robu ili usluge kako bi obavio oporezivu isporuku robe ili usluga, on ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti porez koji je prenio drugi porezni obveznik, uključujući osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit, u pogledu stjecanja robe ili primanja usluga.

Članak 8. stavak 1. točka (d) a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényja (Zakon br. LXXXI iz 1996. o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende), na temelju kojeg se dobit prije oporezivanja uvećava za iznose koji su obračunani kao izdaci ili troškovi i za koje je navedena dobit smanjena, uključujući amortizaciju zbog smanjenja vrijednosti dugotrajne nematerijalne ili materijalne imovine, te koji nisu povezani s djelatnošću poduzetnika ili djelatnošću kojom se stvaraju prihodi, osobito u skladu s Prilogom br. 3.

U skladu s Prilogom br. 3. točkom 4. Zakona o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende [za potrebe članka 8. stavka 1. točke (d) izdacima ili troškovima se ne smatraju izdaci ili troškovi nastali u interesu poslovne djelatnosti, konkretno:] protuvrijednost (potpuna ili djelomična) za uslugu koja premašuje 200 000 forinti, bez PDV-a, kada se na temelju okolnosti (poput, osobito, poslovne djelatnosti poreznog obveznika, njegova prometa, prirode usluge ili njezine protuvrijednosti) može jasno zaključiti da se korištenje te usluge protivi zahtjevima razumnog upravljanja; protuvrijednosti za usluge primljene od iste osobe u istu svrhu tijekom poreznog razdoblja uzimaju se u obzir zajedno.

Što se tiče potonje zakonodavne odredbe i definicije razumnog upravljanja, Prvostupanijska porezna uprava navela je da Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende ne sadržava definiciju tog pojma pa sadržaj toga zahtjeva treba izvesti iz relevantne sudske prakse. Tumačenje zahtjeva razumnog upravljanja sa stajališta poreznog prava ne odgovara u potpunosti sadržaju tog temeljnog načela sa stajališta građanskog prava, koje je također utvrđeno u sudskoj praksi. Prema ustaljenoj sudskoj praksi u predmetima u području poreznog prava, opravdanost razumnog upravljanja i povezanosti s djelatnošću kojom se stvaraju prihodi zahtjeva dokazivanje dviju okolnosti:

- Prije svega, da je stvarno došlo do gospodarske transakcije u pogledu koje je izvršeno plaćanje i, također, da su konkretna usluga, a time i plaćanje odgovarajuće protuvrijednosti, povezani s poslovnom djelatnošću ili djelatnošću kojom se stvaraju prihodi poreznog obveznika.

- Osim toga, treba ispitati i je li nastali trošak očito i neproporcionalno prevelik.

U tom pogledu, Prvostupanjska porezna uprava odlučila je da je postavljanje naljepnica, odnosno reklame, na automobile za utrke koji su sudjelovali u automobilskoj utrci zaista izvršeno, ali da, kako je to nedvojbeno potkrijepljeno odnosnim mišljenjima stručnjaka, transakcija nije dovela ni do kakve koristi za tužitelja pa nije povezana s njegovom djelatnošću kojom se stvaraju prihodi. Osim toga, protuvrijednost usluge oglašavanja koju je tužitelj primio neproporcionalno je premašivala uobičajenu tržišnu cijenu pa se smatrala protivnom zahtjevu razumnog upravljanja.

Na temelju prethodnih razmatranja, Prvostupanjska porezna uprava odlučila je da usluga obračunana kao izdatak nije razumna s gospodarskog stajališta, da se ne može povezati s poslovnom djelatnošću ili djelatnošću kojom se stvaraju prihodi tužitelja i da, prema mišljenjima stručnjaka, nije imala nikakvu oglašivačku vrijednost pa se, na temelju prethodno navedenih zakonodavnih odredbi, PDV koji je naveden u izdanim računima po toj osnovi ne može odbiti. Stoga, uzimajući u obzir podatke s kojima je raspolagala, navedena uprava smatrala je da je tužitelj, kao porezni obveznik, nepravilno odbio PDV uključen u račune koje je izdalo društvo Sziget-Reklám Kft. jer, u skladu s člankom 120. točkom (a) Zakona o PDV-u, nije imao pravo na odbitak PDV-a, koji mu je prenesen, na temelju dokaznih isprava o usluzi koja nije imala nikakvu vrijednost sa stajališta djelatnosti kojom se stvaraju prihodi.

Prvostupanjska porezna uprava je zbog toga tužitelju obračunala PDV naveden u njegovoj poreznoj prijavi na ime ulaznog PDV-a koji se može odbiti za uslugu koju je primio od društva Sziget-Reklám Kft. jer je smatrala da je iznos PDV-a proizašao iz računa izdanih u pogledu izdataka koji nisu nastali u interesu poduzeća.

### ***Postupak pred Drugostupanjskom poreznom upravom i donesena odluka***

Na temelju upravne žalbe koju je podnio tužitelj, tuženik, u svojstvu Drugostupanjske porezne uprave, potvrdio je odluku donesenu u prvom stupnju odlukom [omissis] od 9. siječnja 2019. (u daljnjem tekstu: drugostupanjska odluka).

Prema obrazloženju drugostupanjske odluke, Prvostupanjska porezna uprava pravilno je smatrala da je tužitelj, kao porezni obveznik, nepravilno odbio PDV uključen u sporne račune koje je izdalo društvo Sziget-Reklám Kft. jer je mišljenjima stručnjaka nedvojbeno potkrijepljeno da, u pogledu ugovaranja te usluge, upravljanje nije bilo razumno. Iz navedenog proizlazi da, u skladu s člankom 120. Zakona o PDV-u, tužitelj nije imao pravo na odbitak PDV-a, koji je na njega prenesen, na temelju dokaznih isprava o usluzi koja nije imala nikakvu vrijednost sa stajališta djelatnosti kojom se stvaraju prihodi. Stoga, prema mišljenju Drugostupanjske porezne uprave, prvostupanjsku odluku ne treba

smatrati protupravnom jer se njome tužitelju obračunao PDV koji je u poreznoj prijavi naveden kao PDV koji se može odbiti na temelju računa primljenih od društva Sziget-Reklám Kft. koji su izdani u pogledu izdataka koji nisu nastali u interesu poduzeća.

### **Predmet upravne tužbe**

U svojoj upravnoj tužbi tužitelj traži da se prvostupanjska i drugostupanjska odluka proglaše protupravnima i da se ponište. U potpunosti pobija navedene odluke u pogledu pravne osnove i u pogledu iznosa.

Prema njegovu mišljenju, kriteriji koje je tuženik uzeo u obzir, odnosno da njegovi troškovi oglašavanja nisu razumni, da ne dovode ni do kakve poslovne dobiti, da nemaju stvarnu oglašivačku vrijednost i da nisu obuhvaćeni područjem djelatnosti kojom se stvaraju prihodi, uopće nisu povezani s mogućnošću ostvarivanja prava na odbitak PDV-a jer takav pristup uopće nije u skladu s temeljnim načelima na kojima se zasniva sustav poreza na dodanu vrijednost.

U tom pogledu, u odnosu na pravo na odbitak poreza, poziva se na različite presude Suda Europske unije: presudu donesenu u predmetu C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3, t. 32.), presudu donesenu u predmetu C-324/11 (Tóth, t. 23., 24. i 25.) i presudu donesenu u predmetu C-376/02 („Goed Wonen”, t. 26.).

Osim toga, osobito se poziva na točke 26. i 27. presude donesene u predmetu C-317/94 (Elida Gibbs) te ističe da su razmatranja iz te presude potvrđena u još nekoliko presuda Suda (poput presude donesene u predmetu C-285/10, t. 28. i presude donesene u spojenim predmetima C-249/12 i C-250/12, t. 33). Uzimajući u obzir sadržaj tih presuda, smatra nedvojbenim da se oporezivi iznos sastoji od protuvrijednosti koju prodavatelj stvarno ostvari konkretnom transakcijom, odnosno da se tuženik neopravdano poziva na „neproporcionalnu vrijednost” kao na okolnost kojom obrazlaže odbijanje prava na odbitak.

Ističe da u skladu s točkama 43. i 44. presude donesene u predmetu C-118/11, zajednički sustav PDV-a nastoji osigurati neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti, u načelu, podliježu PDV-u.

Osim na te presude, poziva se i na točke navedene u sljedećim presudama: presudi donesenoj u predmetu 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, t. 16.); presudi donesenoj u predmetu 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, t. 13.); presudi donesenoj u predmetu C-126/88 (Boots Company, t. 19.); presudi donesenoj u predmetu C-258/95 (Fillibeck, t. 13.); presudi donesenoj u predmetu C-404/99 (Komisija/Francuska, t. 38.); presudi donesenoj u predmetu C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck, t. 21.) i presudi donesenoj u spojenim predmetima C-621/10 i C-129/11 (Balkan and Sea Properties, t. 43. i 44.).

Na temelju prethodno navedenog, tužitelj smatra da se pravo na odbitak PDV-a može ostvariti i kada izdatak poreznog obveznika nije bio razuman ni učinkovit u gospodarskom smislu. Ističe da je u predmetnom slučaju došlo do prijenosa poreza jer je bankovnom doznakom izdavatelju računa platio preneseni porez uključen u račune društva Sziget-Reklám Kft. Navodi da je njegovo pravo na odbitak poreza zajamčeno člankom 119. stavkom 1. Zakona o PDV-u na temelju kojeg pravo na odbitak poreza nastaje u trenutku u kojem treba obračunati dugovani porez koji odgovara pretporezu (članak 120.)

Prema njegovu mišljenju, jasno je da se zahtjev da se „na drugi način [...] iskorištava”, koji je sadržan u članku 120. točki (a) Zakona o PDV-u i koji pretpostavlja da se pravo na odbitak može ostvariti samo ako ugovorena usluga stvara korist za poreznog obveznika koja se može brojčano izraziti po stavkama, protivi propisu Zajednice i da je stoga, u skladu s načelima nadređenosti prava Zajednice i usklađivanja zakonodavstva, riječ o dodatnom zahtjevu koji nije primjenjiv.

### **Tuženikovi argumenti**

U svojem odgovoru na tužbu, tuženik traži da se upravna tužba odbije i pritom zadržava pravno tumačenje izraženo u obrazloženju odluke koja se pobija navedenom tužbom.

Nedvojbeno smatra da je izdatak koji je nastao u skladu s računima koje je osporila Porezna uprava očito i neproporcionalno prevelik i da usluga obračunana kao izdatak nije razumna s gospodarskog stajališta, ne može se povezati s poslovnom djelatnošću ili djelatnošću kojom se stvaraju prihodi i, prema mišljenjima stručnjaka, nema nikakvu oglašivačku vrijednost. U tom pogledu navodi da, s obzirom na poslovnu dobit trgovačkog društva kroz nekoliko poslovnih razdoblja, iz kvalifikacije i lokalne prirode usluge koju to društvo nudi na tržištu te iz slike društva koju odražava njegova internetska stranica, stručnjaci koji su sudjelovali u istrazi zaključili su da mogući tužiteljevi poslovni partneri nisu skloni stjecati potrošačku robu prema odlukama koje se temelje na emocijama. Naime, tužitelj djeluje u sektoru električnih instalacija i kada je riječ o projektima većih razmjera, treba isključiti dodjelu ugovora na neprofesionalnoj osnovi. U postupku odabira poslovnog partnera, ključni čimbenici su cijena, uvjeti plaćanja i kriteriji isporuke. U tužiteljevu slučaju, ni dobit ne odražava da su isplate donijele neku korist, zbog čega se oba mišljenja stručnjakâ podudaraju u tome da isticanje naziva poduzeća tužitelja na naljepnicama postavljenim na vozila koja su sudjelovala u automobilskoj utrci nije imalo nikakvu vrijednost.

Stoga, tuženik smatra da nije povrijedio temeljno načelo sustava poreza na dodanu vrijednost jer su okolnosti na koje se poziva u upravnoj tužbi, odnosno na nerazumnost, nepostojanje oglašivačke vrijednosti i povezanosti s djelatnošću kojom se stvaraju prihodi, doista relevantne za ocjenu nezakonitosti prava na odbitak.

Stoga smatra potpuno pogrešnom tužiteljevu tezu u skladu s kojom se pravo na odbitak PDV-a može ostvariti i kada izdatak koji je stvorio porezni obveznik nije razuman ni učinkovit u gospodarskom smislu. Ističe da nedostatak gospodarske racionalnosti onemogućuje ostvarivanje prava na odbitak PDV-a i da nerealna protuvrijednost također dovodi do nevjerodostojnosti sadržaja računa. Kako bi odbitak poreza bio zakonit, treba postojati izravna i neposredna veza između stjecanja i oporezive gospodarske djelatnosti jer se, u suprotnom, pravo na odbitak ne može ostvariti.

Tuženik ističe i da se člankom 80. stavkom 1. Direktive o PDV-u nedvojbeno i iscrpno utvrđuju zahtjevi koje treba ispuniti kako bi država članica mogla u svojem zakonodavstvu predvidjeti mogućnost ispravka oporezivog iznosa transakcije. Sve to znači da, kada oporezivi iznos nije stvaran, na temelju propisa država članica mogu se izvršiti ispravke oporezivog iznosa odraženog u računu, kao što je to učinjeno u ovom predmetu.

## **Pravni okvir**

### ***1. Pravo Unije***

Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u propisuje se da, 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 od PDV-a koji je dužan platiti 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.

Članak 80. stavak 1. Direktive o PDV-u: „Radi sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, države članice mogu u svim sljedećim slučajevima poduzeti mjere kako bi osigurale da u pogledu isporuke robe ili usluga koje uključuju obiteljske ili ostale bliske osobne veze, te upravljačke, vlasničke, članske, financijske ili pravne veze kako ih definiraju države članice, oporezivi iznos bude tržišna vrijednost:

- (a) kada je naknada niža od tržišne vrijednosti i primatelj isporuke nema puno pravo na odbitak u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177.;
- (b) kada je naknada niža od tržišne vrijednosti i dobavljač nema puno pravo na odbitak u smislu članka od 167. do 171. i članka od 173. do 177., a isporuka podliježe izuzeću prema člancima 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377., članku 378. stavku 2., članku 379. stavku 2. ili člancima od 380. do 390.;
- (c) kada je naknada viša od tržišne vrijednosti i dobavljač nema puno pravo na odbitak prema člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177.



Za potrebe prvog podstavka, pravne veze mogu uključivati odnos između poslodavca i zaposlenika ili obitelji zaposlenika, ili bilo kojih drugih blisko povezanih osoba.”

## 2. *Mađarsko pravo*

Zakonodavne odredbe već navedene u točki koja se odnosi na činjenice:

Članak 119. stavak 1. Zakona o PDV-u, na temelju kojeg pravo na odbitak poreza nastaje, ako tim zakonom nije drukčije određeno, u trenutku u kojem treba obračunati dugovani porez koji odgovara pretporezu (članak 120.), uključujući ako se taj porez obračunava u skladu s člankom 196/B stavkom 2. točkom (a).

Članak 120. točka (a) Zakona o PDV-u, na temelju kojeg, ako porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu, na drugi način upotrebljava ili iskorištava robu ili usluge kako bi obavio oporezivu isporuku robe ili usluga, on ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti porez koji je prenio drugi porezni obveznik, uključujući osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit, u pogledu stjecanja robe ili primanja usluga.

Članak 8. stavak 1. točka (d) Zakona o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende, na temelju kojeg se dobit prije oporezivanja povećava u iznosima koji su obračunani kao izdaci ili troškovi i za koje je navedena dobit smanjena, uključujući amortizaciju zbog smanjenja vrijednosti dugotrajne nematerijalne ili materijalne imovine, te koji nisu povezani s djelatnošću poduzetnika ili djelatnošću kojom se stvaraju prihodi, osobito u skladu s Prilogom br. 3.

Prilog br. 3. točka 4. Zakona o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende: Za potrebe članka 8. stavka 1. točke (d) izdacima ili troškovima se ne smatraju izdaci ili troškovi nastali u interesu poslovne djelatnosti, konkretno: protuvrijednost (potpuna ili djelomična) za uslugu koja premašuje 200 000 forinti, bez PDV-a, kada se na temelju okolnosti (poput, osobito, poslovne djelatnosti poreznog obveznika, njegova prometa, prirode usluge ili njezine protuvrijednosti) može jasno zaključiti da se korištenje te usluge protivi zahtjevima razumnog upravljanja; protuvrijednosti za usluge primljene od iste osobe u istu svrhu tijekom poreznog razdoblja uzimaju se u obzir zajedno.

### **Obrazloženje prethodnih pitanja koja je uputio sud koji je uputio zahtjev:**

Kao što je to naveo tužitelj, bit je ovog spora odgovoriti na pitanje ima li porezni obveznik koji isključivo obavlja oporezivu djelatnost pravo na odbitak samo ako može dokazati i potkrijepiti objektivnim i konkretnim podacima „korist” od usluge koja mu se pruža (u predmetnom slučaju, usluge oglašavanja).

Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, navedeno pitanje dobiva posebno značenje u ovom predmetu s obzirom na to da, u pogledu prava na odbitak, članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u sadržava samo izraz „koriste” dok je, za

razliku od potonje odredbe, u članku 120. točki (a) Zakona o PDV-u uz pojam „upotrebljava” naveden i izraz „na drugi način [...] iskorištava”, a u mađarskom jeziku, iskorištavanje znači korištenje uz dobit, odnosno učinkovita i profitabilna upotreba.

S obzirom na prethodno navedeno, radi rješavanja spora u svakom slučaju treba razjasniti sljedeće: treba li, sa stajališta mogućnosti odbitka poreza smatrati da su stvaranje dobiti i dokaziva profitabilnost, a time i korist, obuhvaćeni pojmom „korištenje” iz Direktive o PDV-u, odnosno jesu li nužan uvjet za ostvarenje „korištenja” za potrebe članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u; na taj je način tumačenje prava Unije koje traži sud koji je uputio zahtjev povezano sa stvarnošću i predmetom glavnog postupka.

Presude Suda na koje se poziva tužitelj, ili njihovi dijelovi koje ističe, ne odnose se konkretno na to pitanje niti utječu na njega. U točki 32. presude donesene u predmetu C-107/10 navedeno je da se pravo na odbitak može odmah ostvariti za sve poreze koji se obračunavaju na ulazne transakcije; isto je u biti utvrđeno i u točki 24. presude donesene u predmetu C-324/11 čiji je predmet načelo porezne neutralnosti. Isto tako, točka 26. presude donesene u predmetu C-376/02 i točka 43. presude donesene u predmetu C-118/11 također se odnose na načelo porezne neutralnosti. Suprotno tomu, presudama donesenim u predmetima C-317/94 (Elida Gibbs) i C-285/10, presudom donesenom u spojenim predmetima C-249/12 i C-250/12, presudom donesenom u predmetu C-412/03 i onom donesenom u spojenim predmetima C-621/10 i C-129/11 odlučivalo se o oporezivom iznosu te se on proglasio subjektivnim. (Međutim, logično je da presude donesene u predmetima 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 i C-404/99, zbog datuma njihova donošenja, odnosno 5. veljače 1981., 23. studenoga 1988., 27. ožujka 1990., 16. listopada 1997. i 29. ožujka 2001. ne utječu na Direktivu o PDV-u).

Stoga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, odgovori na prethodna pitanja upućena predmetnom odlukom ne mogu se jasno izvesti iz presuda koje je naveo tužitelj, s obzirom na to da je predmet sporova drukčiji.

S obzirom na sve prethodno navedeno, sud koji je uputio zahtjev zaključio je da je za rješavanje spora nužno pokrenuti prethodni postupak pred Sudom [*omissis*] [postupovna razmatranja nacionalnog prava].

Veszprém, 20. srpnja 2020.

[*omissis*] [potpisi]