Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

25. studenoga 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. – Transakcija koja podliježe PDV-u – Pojam – Članak 168. točka (a) i članak 176. – Pravo na odbitak ulaznog PDV-a – Odbijanje – Usluge oglašavanja koje je porezna uprava ocijenila preskupima i beskorisnima – Nepostojanje prometa ostvarenog u korist poreznog obveznika”

U predmetu C-334/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Veszprémi Törvényszék (Sud u Veszprému, Mađarska), odlukom od 20. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 23. srpnja 2020., u postupku

Amper Metal Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: I. Ziemele, predsjednica šestog vijeća, u svojstvu predsjednice sedmog vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj) i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Amper Metal Kft., V. Pallós, *ügyvéd*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, M. Smolek, J. Vláčil i O. Serdula, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i L. Havas, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Amper Metal Kft. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u vezi s nepriznavanjem, od strane te uprave, prava na odbitak ulaznog PDV-a na dodanu vrijednost (PDV) koji je društvo Amper Metal platilo za usluge oglašavanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u glasi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”

4 Članak 73. Direktive o PDV-u propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

5 Na temelju članka 80. stavka 1. Direktive o PDV-u, države članice mogu radi sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, u slučajevima navedenima u toj odredbi, 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 transakcije.

6 Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u glasi:

„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."

7 U skladu s člankom 176. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Vijeće [Europske unije] na prijedlog [Europske] komisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu."

Mađarsko pravo

8 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), propisuje da pravo na odbitak poreza nastaje, ako tim zakonom nije drukčije određeno, u trenutku u kojem treba obračunati dugovani porez koji odgovara ulaznom porezu, uključujući ako se taj porez obračunava na temelju članka 196/B stavka 2. točke (a) tog zakona.

9 Članak 120. točka (a) Zakona o PDV-u određuje da, 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 za koji mu je račun ispostavio drugi porezni obveznik, uključujući osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavnjenog poreza na dobit, u pogledu stjecanja robe ili primanja usluga.

10 Članak 8. stavak 1. točka (d) az 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) propisuje da 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 ostvaruju prihodi, imajući osobito u vidu odredbe Priloga br. 3. istom zakonu.

11 Točka 4. Priloga 3. Zakonu o porezu na dobit trgovačkih društava glasi:

„Za potrebe članka 8. stavka 1. točke (d) izdacima ili troškovima se ne smatraju izdaci ili troškovi nastali u interesu poslovne djelatnosti: naknada (potpuna ili djelomična) za uslugu koja premašuje 200 000 mađarskih forinti (HUF) [(oko 555 eura)] bez PDV-a, kada se na temelju okolnosti (poput, osobito, poslovne djelatnosti poreznog obveznika, njegova prometa, prirode usluge ili njezine naknade) može jasno zaključiti da se korištenje te usluge protivi zahtjevima razumnog upravljanja; naknade za usluge primljene od iste osobe u istu svrhu tijekom poreznog razdoblja uzimaju se u obzir zajedno."

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Amper Metal je mađarsko društvo koje posluje u sektoru električnih instalacija.

13 To društvo sklopilo je 2014. godine ugovor s društvom Sziget-Reklám Kft. o pružanju usluga oglašavanja koje su se sastojale od postavljanja reklamnih naljepnica sa znakom društva Amper Metal na automobile za vrijeme prvenstva u automobilskim utrkama u Mađarskoj. Društvo Sziget-Reklám izdalo je za te usluge 2014. godine dvanaest računa u ukupnom iznosu od 48 000 000 HUF (oko 133 230 eura), kojem je dodan PDV utvrđen po stopi od 27 %, što odgovara iznosu od 12 960 000 HUF (oko 35 970 eura). Društvo Amper Metal odbilo je u svojim poreznim prijavama za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. PDV koji je plaćen za te usluge.

14 Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo nakon naknadne provjere tih prijava nije priznalo taj odbitak. Osim toga, to je tijelo na temelju ponovnog razreza poreza naložilo društvu Amper Metal plaćanje iznosa koji je jednak iznosu nepravilno odbijenog PDV-a i izreklo mu poreznu novčanu kaznu u iznosu od 3 240 000 HUF (oko 8991 euro) i kaznu zbog zakašnjenja u iznosu od 868 000 HUF (oko 2409 eura). To je porezno tijelo smatralo da troškovi predmetnih usluga oglašavanja ne predstavljaju trošak povezan s oporezovanim transakcijama od kojih društvo Amper Metal ostvaruje prihode i da se stoga PDV koji je to društvo platilo ne može odbiti na temelju članka 120. Zakona o PDV-u.

15 U prilog svojoj odluci navedeno porezno tijelo pozvalo se na mišljenja sudskih vještaka u području poreza i oglašavanja. Prema mišljenju potonjih, navedene su usluge bile preskupe i u stvarnosti nisu predstavljale nikakvu korist za društvo Amper Metal, osobito s obzirom na prirodu klijenata tog društva, to jest tvornica papira, radionica za vruće laminiranje i drugih industrijskih postrojenja, na čije poslovne odluke nije bilo moguće utjecati naljepnicama na trkaćim automobilima. To je isto porezno tijelo u tom pogledu pojasnilo da ugovor o pružanju usluga oglašavanja ne ispunjava zahtjeve „razumnog upravljanja” u smislu točke 4. Priloga 3. Zakonu o porezu na dobit trgovačkih društava.

16 Društvo Amper Metal podnijelo je upravnu žalbu drugostupanjskom poreznom tijelu koje ju je odbilo i potvrdilo odluku prvostupanjskog poreznog tijela.

17 Upravo je u tom kontekstu društvo Amper Metal pokrenulo postupak pred sudom koji je uputio zahtjev kako bi zatražilo poništenje odluka mađarskih poreznih tijela prvog i drugog stupnja. To društvo ističe da se pravo na odbitak PDV-a može ostvariti čak i ako trošak poreznog obveznika nije bio ni razuman ni gospodarski profitabilan, tako da navodno nepostojanje reklamne vrijednosti pruženih usluga ne utječe na to pravo. Isto tako, tvrdi da je zahtjev glede koristi koja se može brojčano izraziti, za svaki element, protivan pravu Unije jer je svrha zajedničkog sustava PDV-a osigurati potpunu neutralnost u pogledu poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da te djelatnosti, u načelu, i same podliježu PDV-u. Društvo Amper Metal dodaje da je oporezivi iznos jednak naknadi koju je pružatelj usluga, u ovom slučaju društvo Sziget Reklám, stvarno primio, tako da mu nije moguće uskratiti pravo na odbitak zbog toga što je cijena plaćena navedenom pružatelju usluga navodno neproporcionalna.

18 Što se tiče Žalbenog odjela Državne porezne i carinske uprave, on tvrdi da nepostojanje ekonomske racionalnosti sprječava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a. Osim toga, tvrdi da članak 80. stavak 1. Direktive o PDV-u omogućuje ispravljanje oporezivog iznosa kako je naveden na računu kada on ne odgovara uobičajenoj tržišnoj vrijednosti, što je ovdje slučaj.

19 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je glavno pitanje koje se postavlja u okviru glavnog postupka ono može li porezni obveznik koji obavlja isključivo oporezivu djelatnost zahtijevati odbitak ulaznog PDV-a samo ako može objektivno dokazati, oslanjajući se na konkretne podatke, korist od usluge koju je primio. Prema mišljenju tog suda, člankom 120. točkom (a) Zakona o PDV-u, koji sadržava izraz „na drugi način upotrebljava ili iskorištava", zahtijeva se, prema njegovu značenju na mađarskom jeziku, upotreba koja dovodi do rezultata, kao i učinkovito i profitabilno korištenje. Međutim, navedeni sud postavlja si pitanje o usklađenosti takvog zahtjeva s pravom Unije. Stoga valja pojasniti treba li članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mogućnost odbitka PDV-a nužno podrazumijeva profitabilnost koju je moguće dokazati u obliku povećanja prometa poreznog obveznika.

20 U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li, ili može li se, članak 168. [prvu rečenicu] i točku (a) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se na temelju navedene odredbe, zbog izraza „koriste" koji je naveden u njoj, ne može uskratiti 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 „korisna" za oporezivu djelatnost 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 od te usluge ostvario njezin primatelj odnosno

– primatelj usluge (usluga oglašavanja) nije od nje ostvario nikakav promet?

2. Treba li, ili može li se, članak 168. [prvu rečenicu] i točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se na temelju navedene odredbe može uskratiti 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 ili je njezina cijena prekomjerna u odnosu na drugu ili druge usporedive usluge?"

O prethodnim pitanjima

21 Svojim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da porezni obveznik ne može odbiti ulazni PDV plaćen za usluge oglašavanja ako je, s jedne strane, cijena naplaćena za takve usluge prekomjerna u odnosu na referentnu vrijednost koju je odredila nacionalna porezna uprava i ako takve usluge, s druge strane, ne dovode do povećanja prometa tog poreznog obveznika.

22 U skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, od PDV-a koji je dužan platiti odbiti 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.

23 U tom pogledu valja podsjetiti na to da pravo na odbitak, prema ustaljenoj sudskoj praksi, čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono načelno ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije. Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da same te djelatnosti u načelu podliježu PDV-u. Ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu svojih oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 25. do 27. i od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 23. do 25. i navedena sudska praksa).

24 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev pita se o značenju izraza „koriste”, kako je upotrijebljen u tekstu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u. Konkretno, pita se mogu li prekomjernost cijene naplaćene za usluge isporučene poreznom obvezniku, s jedne strane, i okolnost da te usluge nisu dovele ni do kakvog povećanja prometa poreznog obveznika, s druge strane, biti prepreka pravu na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog za te usluge.

25 Kao prvo, što se tiče tvrdnje o prekomjernosti cijene naplaćene za usluge isporučene poreznom obvezniku i o njezinu utjecaju na pravo na odbitak, valja istaknuti, s jedne strane, da primjena članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u pretpostavlja prethodno postojanje transakcije koja i sama podliježe PDV-u.

26 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se smatra da se isporuka usluga obavlja uz naknadu u smislu Direktive o PDV-u te da je shodno tome oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku. O takvom je slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene naknade, pri čemu isplaćeni iznosi čine stvarnu naknadu za odredivu uslugu pruženu u okviru pravnog odnosa u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe (presuda od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, t. 31. i navedena sudska praksa).

27 Izravna veza postoji kad su dvije činidbe međusobno uvjetovane, to jest kad se jedna činidba izvršava samo pod uvjetom da se i druga izvrši, i to uzajamno (presuda od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, t. 26. i navedena sudska praksa). Nasuprot tomu, činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od uobičajene tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti i naknade koja je primljena ili koja se treba primiti, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 43. i navedena sudska praksa).

28 S druge strane, što se tiče iznosa PDV-a koji je moguće odbiti po poreznom obvezniku, valja podsjetiti na to da se u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 23. ove presude, pravo na odbitak načelno može odmah ostvariti za sve poreze koji se obračunavaju na ulazne transakcije jer se ti porezi izračunavaju s obzirom na primjenjivi oporezivi iznos. U skladu s općim pravilom navedenim u članku 73. Direktive o PDV-u, u pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77. te direktive, oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili

će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke. Riječ je dakle o naknadi koja se utvrđuje među strankama i koja se isplaćuje dobavljaču ili pružatelju usluge, a ne o objektivnoj vrijednosti poput tržišne vrijednosti ili referentne vrijednosti koju određuje porezna uprava.

29 Iako se člankom 80. Direktive o PDV-u uvodi, radi sprečavanja utaje i izbjegavanja poreza, iznimka od navedenog općeg pravila, propisivanjem toga da oporezivi iznos može odgovarati uobičajenoj tržišnoj vrijednosti transakcije o kojoj je riječ, valja podsjetiti na to da se ta odredba odnosi samo na isporuke robe ili usluga koje uključuju obiteljske ili ostale bliske osobne veze, te upravljačke, vlasničke, članske, financijske ili pravne veze kako ih definira predmetna država članica.

30 Kao drugo, što se tiče tvrdnje o nepostojanju povećanja prometa poreznog obveznika, koje bi dokazalo beskorisnost usluga koje su mu pružene kao ulazne transakcije, najprije valja podsjetiti na to da članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u pretpostavlja da se ulazna roba i usluge koje je porezni korisnik stekao koriste u svrhu njegovih oporezovanih transakcija. Konkretno, na temelju članka 176. prvog stavka Direktive o PDV-u, od prava na odbitak izričito su isključeni troškovi koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu. Stoga, iako ulazni trošak koji navodi porezni obveznik mora biti poslovne naravi i iako se stečena roba i usluge moraju koristiti u svrhu njegovih oporezovanih transakcija, ni članak 168. točka (a) ni članak 176. prvi stavak Direktive ne uvjetuju ostvarenje prava na odbitak kriterijem koji se odnosi na povećanje prometa poreznog obveznika, ni, općenitije, kriterijem ekonomske profitabilnosti ulazne transakcije.

31 S druge strane, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih za koje postoji pravo na odbitak u načelu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak ulaznog PDV-a i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak ulaznog PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, za koje postoji pravo na odbitak (presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 26. i navedena sudska praksa).

32 Iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da se pravo na odbitak priznaje poreznom obvezniku, čak i kad takva veza ne postoji, ako troškovi predmetnih transakcija čine dio njegovih općih troškova i ako su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi su izdaci u izravnoj i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim djelatnostima poreznog obveznika (presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 27. i navedena sudska praksa).

33 Iz toga proizlazi da se postojanje prava na odbitak određuje s obzirom na izlazne transakcije na koje se odnose ulazne transakcije. Postojanje izravne i neposredne veze pretpostavlja da je trošak ulaznih usluga uključen u cijenu konkretnih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

34 Na poreznim upravama i nacionalnim sudovima je da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvile transakcije o kojima je riječ i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom djelatnošću poreznog obveznika. Tako postojanje takve veze treba ocijeniti s obzirom na objektivan sadržaj transakcije o kojoj je riječ (vidjeti u tom smislu presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 31. i od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

35 U okviru te ocjene nepostojanje povećanja prometa poreznog obveznika ne može utjecati na ostvarivanje prava na odbitak. Naime, kao što je to navedeno u točki 23. ove presude, zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da same te djelatnosti u načelu podliježu PDV-u. Stoga jednom nastalo pravo na odbitak ostaje stečeno čak i ako namjeravana gospodarska djelatnost kasnije nije obavljena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija ili porezni obveznik nije mogao upotrebljavati robu ili usluge u vezi s kojima je nastalo pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji (presuda od 12. studenoga 2020., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 38. i 40. i navedena sudska praksa).

36 U ovom slučaju, ako je ulazna transakcija, odnosno pružanje usluga oglašavanja društvu Amper Metal, transakcija koja podliježe PDV-u, u skladu s načelima navedenima u točkama 26. i 27. ove presude, činjenica da plaćena cijena premašuje tržišnu cijenu ili eventualnu referentnu vrijednost koju je porezna uprava utvrdila za slične usluge oglašavanja ne može opravdati odbijanje korištenja prava na odbitak na štetu poreznog obveznika.

37 U tom kontekstu iznos PDV-a koji je moguće odbiti treba odrediti u skladu s relevantnim oporezivim iznosom, s obzirom na zahtjeve iz točke 28. ove presude, odnosno s obzirom na naknadu koju je porezni obveznik stvarno platio, kako ona proizlazi iz računa koje je potonji podnio. Nasuprot tomu, članak 80. Direktive o PDV-u nije relevantan jer se glavni postupak odnosi na transakciju među neovisnim stranama.

38 S obzirom na okolnosti o kojima je riječ u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev morat će ocijeniti, s obzirom na objektivni sadržaj usluga oglašavanja o kojima je riječ u glavnom postupku, jesu li potonje izravno i neposredno povezane s izlaznom transakcijom za koju postoji pravo na odbitak ili, ako to nije slučaj, s ukupnom gospodarskom djelatnošću društva Amper Metal, na temelju njegovih općih troškova, ili navedene usluge predstavljaju troškove za zabavu, a koji nisu strogo poslovni troškovi u smislu članka 176. prvog stavka Direktive o PDV-u.

39 Na sudu je koji je uputio zahtjev da utvrdi, među ostalim, je li postavljanje reklamnih naljepnica na automobile za vrijeme prvenstva u automobilskim utrkama o kojem je riječ u glavnom postupku, imalo za cilj promidžbu robe i usluga kojima trguje društvo Amper Metal, tako da bi se moglo nalaziti među općim troškovima poduzetnika, ili se, nasuprot tomu, pokazuje da trošak nastao tom prilikom uopće nema poslovni karakter i da nije ni u kakvoj vezi s gospodarskom djelatnošću navedenog poduzetnika. U skladu s utvrđenjem iz točke 35. ove presude, okolnost da usluge koje je primilo društvo Amper Metal nisu dovele do povećanja njegova prometa nije relevantna za navedenu ocjenu.

40 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja utvrditi da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik može odbiti ulazni PDV plaćen za usluge oglašavanja ako takva isporuka usluga predstavlja transakciju koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. Direktive o PDV-u i ako je u izravnoj i neposrednoj vezi s jednom izlaznom oporezivom

transakcijom ili više njih, ili s ukupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika, na temelju njegovih općih troškova, a da pritom nije potrebno uzeti u obzir okolnost da je cijena naplaćena za takve usluge prekomjerna u odnosu na referentnu vrijednost koju je odredila nacionalna porezna uprava ili da te usluge nisu dovele do povećanja prometa tog poreznog obveznika.

Troškovi

41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porezni obveznik može odbiti ulazni porez na dodanu vrijednost (PDV) plaćen za usluge oglašavanja ako takva isporuka usluga predstavlja transakciju koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. Direktive 2006/112 i ako je u izravnoj i neposrednoj vezi s jednom izlaznom oporezivom transakcijom ili više njih, ili s ukupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika, na temelju njegovih općih troškova, a da pritom nije potrebno uzeti u obzir okolnost da je cijena naplaćena za takve usluge prekomjerna u odnosu na referentnu vrijednost koju je odredila nacionalna porezna uprava ili da te usluge nisu dovele do povećanja prometa tog poreznog obveznika.

Potpisi