Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

1. listopada 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 17. stavak 2. točka (a) – Pravo na odbitak pretporeza – Usluge koje su također koristile trećim osobama – Postojanje izravne i neposredne veze s gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika – Postojanje izravne i neposredne veze s jednom ili više izlaznih transakcija”

U predmetu C-405/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija), odlukom od 26. travnja 2019., koju je Sud zaprimio 24. svibnja 2019., u postupku

Vos Aannemingen BVBA

protiv

Belgische Staat,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj) i F. Biltgen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Vos Aannemingen BVBA, H. Geinger i F. Vanbiervliet, *advocaten*,

– za belgijsku vladu, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na 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 (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Vos Aannemingen BVBA i Belgische Staat (Belgijska Država) u vezi s odbitkom poreza na dodanu vrijednost (PDV) kojim je oporezovano stjecanje usluga posredovanja u prometu nekretninama i oglašavanja kao i stjecanje administrativnih usluga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 17. stavci 2. i 5. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz njezina članka 28.f propisuje:

„2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti sljedeće od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen u državi za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak, i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo udio [PDV] koji se može pripisati prvonavedenim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se u skladu s člankom 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

[…]”

Belgijsko pravo

4 Članak 45. stavak 1. Wetboeka van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, određuje:

„Svi porezni obveznici mogu od poreza koji su dužni platiti odbiti poreze kojima su oporezovani roba i usluge koji su im isporučeni, roba koju su uvezli i stjecanje robe unutar Zajednice koji su obavili, u mjeri u kojoj su se njima koristili za obavljanje:

1° oporezivih transakcija;

[…]”

5 Članak 1. stavak 2. koninklijk besluita nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Kraljevska uredba br. 3 o odbicima za primjenu poreza na dodanu vrijednost) od 10. prosinca 1969. (*Belgisch Staatsblad*, 12. prosinca 1969., str. 12006.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, glasi:

„Ni u kojem slučaju ne mogu se odbiti porezi kojima su oporezovani roba i usluge koje porezni obveznik namijeni za privatnu upotrebu ili u svrhe koje nisu obuhvaćene njegovom gospodarskom djelatnošću.

Ako je namjena robe ili usluga djelomično određena u te svrhe, odbitak je isključen u mjeri u kojoj je određena ta namjena. Tu mjeru odredit će porezni obveznik uz kontrolu porezne uprave."

Glavni postupak i prethodna pitanja

6 Gospodarska djelatnost društva Vos Aannemingen jest izgradnja i prodaja višestambenih zgrada. Budući da su te zgrade izgrađene na zemljištima koja pripadaju trećim osobama, suvlasničke udjele na zemljištu koji odgovaraju stanovima koje prodaje društvo Vos Aannemingen prodaju sami vlasnici zemljišta.

7 Društvo Vos Aannemingen snosi troškove oglašavanja, administrativne troškove i naknade agentima za nekretnine te zatim u cijelosti odbija pripadajući PDV.

8 Nakon poreznog nadzora nadležna belgijska uprava je za razdoblje od 1. siječnja 1999. do 30. rujna 2001. smatrala da je društvo Vos Aannemingen moglo odbiti pretporez PDV-a samo u dijelu u kojem se odnosio na prodaju samih zgrada koje je izgradilo. Navedena uprava je tako ograničila opseg prava na odbitak PDV-a priznatog u korist tog društva primjenom na iznos plaćenog pretporeza PDV-a razlomka u kojem je brojnik cijena zgrade, a nazivnik cijena zgrade plus cijena zemljišta.

9 Posljedično, društvu Vos Aannemingenu dostavljen je nalog za plaćanje iznosa od 92 313,99 eura na ime PDV-a kojem se dodaju kamate i novčane kazne.

10 Nakon što je izvršilo, pridržavajući sva prava, plaćanje iznosa koje je zatražila porezna uprava, društvo Vos Aannemingen podnijelo je prigovor protiv navedenog naloga i zahtijevalo povrat tih iznosa.

11 Presudom od 21. ožujka 2016. rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Prvostupanjski sud za Oost-Vlaanderen, Belgija) prihvatio je zahtjev društva Vos Aannemingen.

12 Taj je sud smatrao da se, uzimajući u obzir činjenicu da prodaja zgrade i zemljišta čini jednu te istu isporuku, troškovi oglašavanja, administrativni troškovi i naknade agentima za nekretnine koje je platilo društvo Vos Aannemingen mogu u cijelosti smatrati općim troškovima njegove jedine gospodarske djelatnosti, odnosno izgradnje i prodaje stanova. Osim toga, navedeni sud smatrao je da okolnost da su vlasnici predmetnih zemljišta mogli imati određenu korist od usluga oglašavanja i usluga koje pružaju agenti za nekretnine koji primaju naknade treba smatrati sporednom u odnosu na potrebe društva Vos Aannemingen.

13 Porezna uprava podnijela je žalbu protiv te presude hofu van beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija), koji ju je presudom od 28. studenoga 2017. proglasio osnovanom.

14 Navedeni sud najprije je istaknuo da nije sporno da se PDV, čiji je odbitak djelomično odbila porezna uprava, odnosio kako na prodaju zemljišta koja su bila u vlasništvu trećih osoba tako i na prodaju zgrada koje je izgradilo društvo Vos Aannemingen.

15 Zatim je smatrao da, iako doista postoji određena veza između prodaje zgrada i prodaje zemljišta, ta veza nije izravna i neposredna u smislu presude od 8. veljače 2007., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 U tom pogledu, isti je sud smatrao da je u glavnom postupku bilo pravno moguće odvojeno prodavati zemljišta i zgrade te da je društvo Vos Aannemingen imalo mogućnost naplatiti vlasniku zemljišta dio troškova oglašavanja, administrativnih troškova i naknada agenata za nekretnine.

17 Osim toga, žalbeni sud smatrao je da se ne može tvrditi da su vlasnici zemljišta o kojima je riječ u glavnom postupku imali samo „korist" u smislu presude od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), od toga da je društvo Vos Aannemingen snosilo troškove i provizije. Istaknuo je da su te troškove i provizije, s obzirom na to da su nastali prilikom prodaje zemljišta, u načelu morali snositi navedeni vlasnici.

18 Naposljetku, taj je sud smatrao da predmetni troškovi i provizije nisu obuhvaćeni ni kategorijom općih troškova koje snosi društvo Vos Aannemingen.

19 Društvo Vos Aannemingen podnijelo je protiv te presude kasacijsku žalbu pred Hofom van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija). Ono osobito tvrdi da porezni obveznik, kad je ulazna transakcija provedena objektivno u svrhu provođenja nekih ili svih izlaznih oporezivih djelatnosti, može odbiti sav pretporez unatoč tomu što treća osoba ima korist od te transakcije i iako bi ta treća osoba uobičajeno morala snositi dio troškova, pod uvjetom da je osobna korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća poreznog obveznika.

20 Smatrajući da sudska praksa Suda ne omogućuje da se sa sigurnošću utvrdi može li se u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku u cijelosti odbiti pretporez PDV-a, Hof van Cassatie (Kasacijski sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Treba li članak 17. [Šeste direktive] 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 troškove oglašavanja 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?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da okolnost da izdaci koje je porezni obveznik, nositelj projekta, imao na ime troškova oglašavanja, administrativnih troškova i naknada agentima za nekretnine koji su mu nastali u okviru prodaje stanova, koriste i trećoj osobi, predstavlja prepreku tomu da taj porezni

obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez PDV-a koji se odnosi na te troškove kada, s jedne strane, postoji izravna i neposredna veza između navedenih troškova i gospodarske djelatnosti poreznog obveznika te kada je, s druge strane, korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća poreznog obveznika.

22 Članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive dopušta poreznim obveznicima da od poreza koji su dužni platiti u državi odbiju PDV koji se duguje ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju im je izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik ako se ta roba i usluge koriste u svrhu njegovih oporezovanih transakcija.

23 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na odbitak predviđeno tom odredbom temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije na način da je navedeno pravo sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu ne može biti ograničeno (vidjeti u tom smislu presude od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 33., i od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 39.).

24 Naime, svrha sustava odbitaka, koji je uspostavljen Šestom direktivom, jest u potpunosti osloboditi poduzetnika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih aktivnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (presuda od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 22. i navedena sudska praksa).

25 Postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje ostvaruju pravo na odbitak u načelu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Naime, pravo na odbitak ulaznog PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio konstitutivnih elemenata cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28., i od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, t. 30. i navedena sudska praksa).

26 Međutim, pravo poreznog obveznika na odbitak priznaje se čak i kad ne postoji izravna i neposredna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi konstitutivni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

27 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev, koji polazi od pretpostavke prema kojoj postoji izravna i neposredna veza između troškova o kojima je riječ u glavnom postupku i svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika, želi znati predstavlja li okolnost da i trećoj osobi koriste troškovi prepreku tomu da taj porezni obveznik može u cijelosti odbiti plaćeni pretporez PDV-a koji se odnosi na navedene troškove.

28 U tom pogledu, ako se utvrdi postojanje izravne i neposredne veze između usluga pruženih poreznom obvezniku i njegove gospodarske djelatnosti, okolnost da treća osoba također ima korist od navedenih usluga ne može opravdati to da se poreznom obvezniku uskrati pravo na odbitak za te usluge (vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 35.), pod uvjetom da je korist koju treća osoba ima od tog pružanja usluga sporedna u odnosu na potrebe poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

29 Naime, bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a, na koje se poziva u točki 24. ove presude, da porezni obveznik snosi PDV u vezi s troškovima nastalima u svrhu obavljanja svojih oporezovanih transakcija samo zato što treća osoba od njih ima sporednu korist (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 36.).

30 Nadalje, važno je pojasniti da, kako bi se mogla smatrati sporednom, korist koju imaju treće osobe mora proizlaziti iz pružanja usluga izvršenih u vlastitom interesu poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

31 U slučaju da je, kao u ovom primjeru, očito da su izdaci koji odgovaraju troškovima oglašavanja, administrativnim troškovima i troškovima naknada agenata za nekretnine nastali u interesu poreznog obveznika, korist koju su treće osobe također imale od tih troškova može se smatrati sporednom s obzirom na sudsku praksu navedenu u prethodnoj točki ove presude.

32 Iz toga slijedi da okolnost, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, da, u okviru prodaje zemljišta čiji je vlasnik, treća osoba također ostvaruje korist od usluga pruženih poreznom obvezniku, ne može imati za učinak ograničavanje opsega prava na odbitak PDV-a kojim raspolaže taj porezni obveznik.

33 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da okolnost da izdaci koje je porezni obveznik, nositelj projekta, imao na ime troškova oglašavanja, administrativnih troškova i naknada agentima za nekretnine koji su mu nastali u okviru prodaje stanova, koriste i trećoj osobi, ne sprečava to da taj porezni obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez PDV-a koji se odnosi na te troškove, kada, s jedne strane, postoji izravna i neposredna veza između navedenih troškova i gospodarske djelatnosti poreznog obveznika te kada je, s druge strane, korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća poreznog obveznika.

Drugo pitanje

34 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da okolnost da troškovi koje je imao porezni obveznik koriste i trećoj osobi predstavlja prepreku tomu da taj porezni obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez PDV-a koji se odnosi na te troškove u slučaju da oni ne spadaju u opće troškove poreznog obveznika, nego predstavljaju troškove koji se mogu pripisati određenim izlaznim transakcijama.

35 Najprije valja podsjetiti da se pravo na odbitak priznaje u korist poreznog obveznika ne samo kada troškovi usluga o kojima je riječ čine dio općih troškova povezanih sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika, već također i prije svega kada postoji izravna i neposredna veza između ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 60. i od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, EU:C:2013:346, t. 55.).

36 U tekstu svojeg drugog pitanja sud koji je uputio zahtjev izričito se poziva na pretpostavku da troškovi pruženih usluga nisu dio općih troškova, nego se mogu pripisati određenim izlaznim transakcijama, od kojih neke obavlja porezni obveznik, a druge treće osobe.

37 U tom pogledu, kao što je to navedeno u točki 22. ove presude, iz članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive proizlazi da porezni obveznici od poreza koji su dužni platiti mogu odbiti PDV koji se duguje ili koji je plaćen u državi za usluge koje im je izvršio drugi porezni obveznik samo ako se te usluge koriste u svrhu vlastitih oporezovanih transakcija.

38 Slijedom toga, takvo se pravo ne može priznati za dio troškova koji nije povezan s transakcijama koje je proveo porezni obveznik, nego s transakcijama koje je izvršila treća osoba, kao što je, kao u glavnom postupku, prodaja zemljišta.

39 U ovom slučaju, ako bi se pokazalo da dio usluga za koje su nastali troškovi o kojima je riječ u glavnom postupku nije korišten za potrebe transakcija izgradnje i prodaje nekretnina poreznog obveznika, nego za potrebe transakcija prodaje zemljišta koje obavljaju treće osobe, izravna i neposredna veza koja postoji između tih usluga i oporezovanih transakcija tog društva djelomično bi se prekinula, tako da on ne bi imao pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na taj dio troškova (vidjeti po analogiji presudu od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 39.).

40 U svrhu utvrđivanja opsega prava na odbitak poreznog obveznika, na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi u kojoj su mjeri predmetne usluge stvarno pružene kako bi se poreznom obvezniku omogućilo izvršavanje oporezovanih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 34.). Naime, samo će se u toj mjeri smatrati da se pretporez PDV-a primjenjuje na usluge pružene poreznom obvezniku, kao što to zahtijeva članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive.

41 U tu svrhu treba se osloniti na objektivni sadržaj usluga koje je stekao porezni obveznik i uzeti u obzir sve okolnosti u kojima su se odvijale predmetne transakcije (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 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 28.).

42 U okolnostima poput onih u glavnom postupku, posebno su relevantni ugovori o pružanju usluga i gospodarska i trgovačka stvarnost čije je uzimanje u obzir, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, t. 61.).

43 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da okolnost da troškovi koje je imao porezni obveznik idu i u korist treće osobe nije prepreka tomu da taj porezni obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez PDV-a koji se odnosi na te troškove, ako oni ne spadaju u opće troškove poreznog obveznika, nego predstavljaju troškove koji se mogu pripisati određenim izlaznim transakcijama, pod uvjetom da ti troškovi imaju izravnu i neposrednu vezu s oporezivim transakcijama poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita uzimajući u obzir sve okolnosti u kojima su se te transakcije odvijale.

Treće pitanje

44 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da okolnost da porezni obveznik ima mogućnost prebaciti dio izdatka koje je imao na treće osobe koje od njih imaju korist utječe na pravo tog poreznog obveznika da odbije PDV koji se odnosi na te izdatke.

45 Kao što to proizlazi iz odgovora na drugo pitanje, osobito iz točke 43. ove presude, okolnost da dio troškova koje je porezni obveznik imao nije bio za potrebe vlastitih oporezovanih transakcija nego za potrebe transakcije koju je izvršila treća osoba djelomično prekida izravnu i neposrednu vezu koja mora postojati između stjecanja ulaznih usluga i izlazne transakcije, onemogućavajući tako poreznog obveznika da provede potpuni odbitak PDV-a koji se na nju odnosi.

46 Okolnost da porezni obveznik ima mogućnost prebaciti na tu treću osobu dio troškova koje je snosio na temelju navedenih usluga doista predstavlja pokazatelj koji ide u prilog zaključku da se taj dio troškova ne odnosi na izlaznu transakciju koju je proveo porezni obveznik, nego na transakciju koju je izvršila navedena treća osoba.

47 Međutim, taj element sam po sebi nije dovoljan za utvrđivanje opsega prava na odbitak PDV-a kojim raspolaže porezni obveznik, s obzirom na to da, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 41. ove presude, u okviru primjene kriterija izravne veze valja uzeti u obzir sve okolnosti u kojima su se odvile predmetne transakcije, a koju ocjenu treba izvršiti sud koji je uputio zahtjev.

48 Slijedom toga, na treće pitanje valja odgovoriti da članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da, u slučaju kada treća osoba ima korist od troškova koje je imao porezni obveznik, okolnost da on ima mogućnost prebaciti na tu treću osobu dio tako nastalih troškova predstavlja jedan od elemenata, zajedno sa svim drugim okolnostima u kojima su se odvijale predmetne transakcije, koji sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir za potrebe utvrđivanja opsega prava na odbitak PDV-a kojim raspolaže porezni obveznik.

Troškovi

49 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 navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 17. stavak 2. točku (a) 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tumačiti na način da okolnost da izdaci koje je porezni obveznik, nositelj projekta, imao na ime troškova oglašavanja, administrativnih troškova i naknada agentima za nekretnine koji su mu nastali u okviru prodaje stanova, koriste i trećoj osobi, ne sprečava to da taj porezni obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na te troškove, kada, s jedne strane, postoji izravna i neposredna veza između navedenih troškova i gospodarske djelatnosti poreznog obveznika te kada je, s druge strane, korist za treću osobu sporedna u odnosu na potrebe poduzeća poreznog obveznika.**

2. **Članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tumačiti na način da okolnost da troškovi koje je imao porezni obveznik idu i u korist treće osobe nije prepreka tomu da taj porezni obveznik može odbiti u cijelosti plaćeni pretporez poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na te troškove, ako oni ne spadaju u opće troškove poreznog obveznika, nego predstavljaju troškove koji se mogu pripisati određenim izlaznim transakcijama, pod uvjetom da ti troškovi imaju izravnu i neposrednu vezu s oporezivim transakcijama poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita uzimajući u obzir sve okolnosti u kojima su se te transakcije odvijale.**

3. **Članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tumačiti na način da, u slučaju kada treća osoba ima korist od troškova koje je imao porezni obveznik, okolnost da on ima mogućnost prebaciti na tu treću osobu dio tako nastalih troškova predstavlja jedan od elemenata, zajedno sa svim drugim okolnostima u kojima su se odvijale predmetne transakcije, koji sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir za potrebe utvrđivanja opsega prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost kojim raspolaže porezni obveznik.**

Potpisi