Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

18. srpnja 2013.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 6. stavak 2. prvi podstavak točka (a) i članak 13. B točka (b) – Pravo na odbitak – Kapitalna dobra pravnih osoba koja su djelomično dana na raspolaganje upraviteljima tih pravnih osoba u njihove privatne svrhe – Nepostojanje najamnine koja bi se plaćala u novcu, ali koja se uzima u obzir kao primitak u naravi kod poreza na dohodak“

U spojenim predmetima C-210/11 i C-211/11,

povodom zahtjevâ za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Cour de cassation (Belgija), odlukama od 7. travnja 2011., koje je Sud zaprimio 9. svibnja 2011., u postupcima

État belge

protiv

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: M. Berger, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet i J.-J. Kasel (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

— za mađarsku vladu, K. Szíjjártó kao i M. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, C. Soulay i W. Roels, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 6. stavka 2. prvog podstavka točke (a) i članka 13. B točke (b) 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 (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL L 102, str. 18.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjevi su podneseni u okviru dvaju sporova, između État belge i Medicoma SPRL (u daljnjem tekstu: Medicom) (predmet C-210/11) te Maisona Patrice Alard SPRL (u daljnjem tekstu: MPA) (predmet C-211/11), koji su oboje društva osnovana u skladu s belgijskim pravom, u vezi s odbitkom plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) glede nepokretne imovine koja je u jednom dijelu korištena u privatne svrhe upraviteljâ tih društava.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 6. stavak 2. prvi podstavak Šeste direktive predviđa:

„Isporukom usluga uz naknadu smatraju se:

(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;

(b) isporuke usluga koje besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 11. A stavak 1. Šeste direktive glasi:

„Poreznu osnovicu čine:

(a) za isporuku robe i pružanje usluga osim onih navedenih u točkama (b), (c) i (d), sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač ili pružatelj usluga u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke;

(b) u pogledu transakcija iz članka 5. stavaka 6. i 7., kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvijaju te transakcije;

(c) u pogledu transakcija iz članka 6. stavka 2., puni trošak pružanja usluga za poreznog obveznika;

[…]”

5 Sukladno odredbama članka 13. B prvog podstavka točke (b) Šeste direktive, države članice obvezne su izuzeti „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine”.

6 Članak 17. stavak 2. Šeste direktive u verziji koja proizlazi iz članka 28.f te direktive glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je odbiti od poreza 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;

[…]"

Belgijsko pravo

7 Članak 19. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, u verziji koja se primjenjuje na glavne postupke (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje:

„Smatra se isporukom usluge obavljenom uz naknadu 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 porez na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti."

8 Sukladno odredbama članka 44. stavka 3. točke 2. istog zakona, od obveze PDV-a izuzeti su „leasing, iznajmljivanje i prijenos ugovora o zakupu nepokretne imovine kao i korištenje takve imovine u skladu s uvjetima iz članka 19. stavka 1."

9 Članak 1. Kraljeve uredbe br. 3 od 10. prosinca 1969. o odbicima pri primjeni poreza na dodanu vrijednost (*Moniteur belge* od 12. prosinca 1969., str. 9.) glasi:

„1. Uz primjenu članka 45. stavka 1.a, 2. i 3. Zakona o [PDV-u], porezni obveznik odbija, sukladno uvjetima predviđenima u člancima 2. i 4. ove uredbe, poreze kojima su oporezovani roba i usluge koje namijeni za obavljanje transakcija iz članka 45. stavka 1. točaka 1. do 5. Zakona.

Ako porezni obveznik pri obavljanju svoje poslovne djelatnosti obavi druge transakcije kod kojih nije moguć odbitak, za određivanje tih odbitaka on mora poštovati članke 46. i 48. Zakona [o PDV-u] te 12. do 21. ove uredbe.

2. 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 poslovnom 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 postupci i prethodna pitanja

Predmet C-210/11

10 Kad je riječ o predmetu C-210/11, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je Medicom društvo koje ima pravnu sposobnost i koje je porezni obveznik PDV-a za djelatnost istraživanja, organizacije i savjetovanja na području daktilografije, prevođenja i izdavanja medicinskih izvješća za farmaceutska poduzeća kao i za upravljanje konjušnicom. To je društvo dalo izgraditi nekretninu u kojoj obavlja svoju djelatnost i u kojoj osim toga žive njegovi upravitelji sa svojim obiteljima a da pritom ne plaćaju najamninu. U svojim prijavama PDV-a Medicom je u cijelosti odbio PDV koji se odnosi na troškove izgradnje te nekretnine.

11 U svojem zapisniku od 3. rujna 1997. nadležna porezna uprava utvrdila je da je navedena nekretnina korištena 50 % u privatne svrhe upravitelja Medicoma i da je od njih zbog tog uživanja „[bio] zatražen primitak u naravi”. Smatrajući da je moguće odbiti samo polovinu PDV-a koji se odnosi na izgradnju navedene nekretnine, izdala je Medicomu nalog za plaćanje PDV-a koji je neosnovano odbijen u prijavi koja se odnosi na drugo tromjesečje 1997.

12 Nakon toga upravitelji Medicoma priznali su da su u poreznom razdoblju 1997. i 1998. dvije trećine predmetne nekretnine koristili u privatne svrhe. Nadležna porezna uprava odbila je u tim okolnostima 16. studenoga 2000. zahtjev za odbijanje PDV-a za 1996. godinu i izdala Medicomu 15. siječnja 2001. novi nalog za plaćanje.

13 Budući da je pravno sredstvo koje je Medicom uložio protiv navedenih naloga odbijeno u prvostupanjskom postupku, to je društvo nastavilo postupak o tom predmetu pred žalbenim sudom u Liègeu. Taj je sud presudom od 24. ožujka 2006. poništio sporne naloge, primjenjujući na spor koji je pred njime pokrenut tumačenje Šeste direktive koje je prihvatio Sud u svojoj presudi od 8. svibnja 2003., Seeling (C-269/00, Zb. str. I-4101.).

Predmet C-211/11

14 Što se tiče predmeta C-211/11, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je MPA društvo koje ima pravnu sposobnost i koje je porezni obveznik PDV-a za djelatnost pripreme i dostave hrane te organizacije domjenaka. Ono je 1991. dalo izgraditi nekretninu u kojoj je obavljalo svoju djelatnost, u kojoj je osim toga živio upravitelj tog društva sa svojom obitelji a da pritom nije plaćao najamninu. U svojim prijavama PDV-a MPA odbio je u cijelosti PDV koji se odnosi na troškove izgradnje i uređenja te nekretnine.

15 Smatrajući da je PDV moguće odbiti samo djelomično s obzirom na to da je jedan dio nekretnine bio namijenjen za stanovanje upravitelja, nadležna porezna uprava izdala je 6. studenoga 1995. MPA-u nalog za plaćanje.

16 Prvostupanjski sud kojem je MPA podnio pravno sredstvo za poništenje navedenog naloga usvojio ga je. Žalbu koju je podnijela nadležna porezna uprava protiv prvostupanjske presude odbio je žalbeni sud u Bruxellesu presudom od 4. siječnja 2006., osobito zbog toga što je nenaplatno stavljanje na raspolaganje dijela nekretnine koji se koristi u svrhu stanovanja upravitelja u prevladavajućem interesu oporezive gospodarske djelatnosti koju u toj nekretnini obavlja porezni obveznik, tako da je taj dio nekretnine moguće smatrati kapitalnim dobrom čija izgradnja, održavanje, popravci i poboljšavanje daju pravo na odbitak PDV-a.

17 U oba spora nadležna porezna uprava podnijela je žalbu u kasacijskom postupku, tvrdeći među ostalim kao prvo da navedena presuda Seeling nije primjenjiva na situacije poput onih povodom kojih je došlo do ovih sporova. Nadalje, stavljanje na raspolaganje dijela nekretnine u privatne svrhe upravitelja društva smatra se – u pogledu poreza na dohodak – primitkom u naravi, tako da se ne može smatrati da se radi o „nenaplatnom” stavljanju na raspolaganje ili o situaciji u kojoj „se ne plaća najamnina”. Naposljetku, izravna i neposredna veza koja na temelju članka 17. stavaka 2. i 5. Šeste direktive mora postojati između ulazne transakcije i oporezive izlazne transakcije kako bi nastalo pravo na odbitak ne ovisi o cilju koji želi postići porezni obveznik i u ovom slučaju ne postoji. Uostalom, na poreznom obvezniku je da dokaže da ima pravo na odbitak. Međutim, takav dokaz nije podnesen.

18 U tim je okolnostima Cour de cassation odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja, oblikovana na jednak način u oba predmeta C-210/11 i C-211/11:

„1. Treba li članak 6. [stavak 2. prvi podstavak] točku (a) i članak 13. B točku (b) [Šeste direktive] tumačiti na način da zabranjuju da se uporaba u privatne svrhe od strane upravitelja, administratora ili članova i njihovih obitelji društva koje je porezni obveznik i koje ima pravnu sposobnost, jednog dijela ili cijele nekretnine koja je dio imovine tog društva i koja stoga u cijelosti čini imovinu određenog poslovanja, smatra pružanjem usluge koja je izuzeta od plaćanja poreza na temelju toga što predstavlja leasing ili iznajmljivanje nekretnine u smislu navedenog članka 13. B točke (b), u slučaju kad kao naknada za to korištenje nije predviđeno nikakvo plaćanje najamnine u novcu, ali što dovodi do primitka u naravi koji se kao takav oporezuje u okviru poreza na dohodak kojem podliježu upravitelji, s tim da se to korištenje zbog toga u poreznom smislu smatra naknadom za dio usluge rada koju pružaju upravitelji, administratori ili članovi?

2. Treba li te odredbe tumačiti na način da se [to] izuzeće u navedenom slučaju primjenjuje kad društvo ne dokaže postojanje potrebne veze između poslovanja poduzeća i stavljanja jednog dijela ili cijele nekretnine na raspolaganje upraviteljima, administratorima ili članovima, i je li u tom slučaju dovoljno postojanje neizravne veze?”

19 Rješenjem predsjednika Suda od 28. lipnja 2011. predmeti C-210/11 i C-211/11 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka te donošenja presude.

O glavnim postupcima i prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

20 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) Šeste direktive tumačiti na način da zabranjuju da stavljanje na raspolaganje dijela nekretnine koja je u vlasništvu pravne osobe, u privatne svrhe upravitelja te pravne osobe, a da pritom nije predviđeno da korisnici plaćaju najamninu u novcu kao naknadu za korištenje te nekretnine, predstavlja najam nekretnine izuzet od plaćanja poreza u smislu te direktive i može li na to utjecati činjenica da se takvo stavljanje na raspolaganje – u pogledu nacionalnog propisa o porezu na dohodak – smatra primitkom u naravi koji proizlazi iz izvršavanja dužnosti predviđenih statutom ili ugovorom o radu od strane korisnika.

21 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti da iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da porezni obveznik u svrhu primjene Šeste direktive može izabrati hoće li u svoje poduzeće uključiti dio imovine koja je namijenjena za njegovu privatnu uporabu (vidjeti osobito presudu od 4. listopada 1995., Armbrecht, C-291/92, Zb. str. I-2775., t. 20. i gore navedenu Seeling, t. 40.).

22 Ako porezni obveznik odluči da s kapitalnim dobrima koja istodobno koristi u profesionalne i privatne svrhe postupa kao s imovinom poduzeća, ulazni PDV koji se plaća na stjecanje te imovine može se u načelu u cijelosti i neposredno odbiti (vidjeti osobito presudu od 11. srpnja 1991., Lennartz, C-97/90, Zb. str. I-3795., t. 26. i gore navedenu Seeling, t. 41.).

23 Iz članka 6. stavka 2. prvog podstavka točke (a) i članka 11. A stavka 1. točke (c) Šeste direktive proizlazi da kad dobro koje čini dio imovine određenog poslovanja daje pravo na to da se u cijelosti ili djelomično odbije plaćeni ulazni PDV, korištenje tog dobra u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili za svrhe koje nisu poslovnog karaktera smatra se isporukom usluge obavljenom uz naknadu i oporezuje se na temelju iznosa troškova nastalih za izvršenje navedene isporuke usluge (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Lennartz, t. 26. i Seeling, t. 42.).

24 Stoga porezni obveznik koji odabere da će cijela zgrada činiti dio imovine njegova poslovanja i koji nakon toga koristi dio te zgrade u svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih zaposlenika ima, s jedne stane, pravo odbiti plaćeni ulazni PDV od ukupnih troškova izgradnje navedene zgrade i, s druge strane, usporednu obvezu platiti PDV na iznos izdataka nastalih za izvršavanje tog privatnog korištenja.

25 Što se tiče zajedničke primjene članka 6. stavka 2. prvog podstavka točke (a) i članka 13. B točke (b) Šeste direktive u slučaju korištenja dijela zgrade koja u cijelosti čini dio imovine njegova poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili u privatne svrhe njegovih zaposlenika, Sud je presudio da je tim odredbama protivan nacionalni propis koji – iako ne postoje karakteristike leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine u smislu tog članka 13. B točke (b) – isporukom usluge koja je izuzeta od plaćanja PDV-a na temelju te potonje odredbe smatra korištenje, u privatne svrhe zaposlenika poreznog obveznika koji je pravna osoba, dijela zgrade koju je taj porezni obveznik izgradio ili ju drži na temelju stvarnog prava na nekretnini, kad je zbog te nekretnine nastalo pravo na odbitak plaćenog ulaznog poreza (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Seeling, t. 56. i presudu od 29. ožujka 2012., BLM, C-436/10, t. 31.).

26 Stoga, kako bi bila riječ o iznajmljivanju nepokretne imovine u smislu članka 13. B točke (b) Šeste direktive, potrebno je da budu ispunjeni svi uvjeti karakteristični za tu transakciju, odnosno da je vlasnik nepokretne imovine prenio najmoprimcu, u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme, pravo korištenja njegovom imovinom i isključivanja drugih osoba iz tog prava (presude od 9. listopada 2001., Mirror Group, C-409/98, Zb. str. I-7175., t. 31. i Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. str. I-7257., t. 21. kao i gore navedena Seeling, t. 49.).

27 Naime, članak 13. B točka (b) Šeste direktive predstavlja odstupanje od općeg načela u skladu s kojim se PDV plaća za svaku isporuku usluga koju uz naknadu izvrši porezni obveznik te ga stoga valja strogo tumačiti. U slučaju da ne postoji jedan od uvjeta navedenih u prethodnoj točki, ta se odredba analogijom ne može primijeniti pozivanjem na to da sa stajališta konačne potrošnje privatno korištenje – u svrhe stanovanja – nekretnine koja čini imovinu određenog poslovanja najviše sliči najmu u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Seeling, t. 44. i 45.).

28 Točnije, kada je riječ o uvjetu koji se odnosi na plaćanje najamnine, a da se pritom ne dovodi u pitanje sudska praksa prema kojoj pojam „isporuka usluga [...] uz naknadu" u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive pretpostavlja postojanje izravne veze između pružene usluge i primljene protuvrijednosti (vidjeti među ostalim presudu od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK, C-40/09, Zb. str. I-7505., t. 27.), valja utvrditi da se činjenicu da ne postoji takvo plaćanje ne može kompenzirati okolnošću da se za to privatno korištenje nekretnine koja je dio imovine poslovanja, na temelju poreza na dohodak, smatra da predstavlja primitak u naravi koji je mjerljiv i stoga na neki način dio plaće kojeg se korisnik odrekao kako bi mu se stavila na raspolaganje predmetna nekretnina.

29 Kao prvo, kao što je to naime Sud već presudio u točki 45. svoje gore navedene presude Seeling, članak 13. B točku (b) Šeste direktive nije moguće primijeniti analogijom tako da se – kao što to predlaže belgijska vlada – primitak u naravi, određen za izračun poreza na dohodak koji se duguje, izjednači s najamninom.

30 Nadalje, situacije poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne mogu se uspoređivati, suprotno onomu što tvrdi belgijska vlada, s činjenicama o kojima je riječ u predmetu povodom kojeg je donesena gore navedena presuda Astra Zeneca UK. Naime, kao što to proizlazi iz točaka 29. do 31. te presude, bilo je dokazano da je u tom predmetu postojala neposredna veza između predmetnih vrijednosnih bonova koje je društvo Astra Zeneca Ltd davalo svojim zaposlenicima i točno određenog dijela plaće u novcu kojeg su se potonji morali izričito odreći u zamjenu za primitak tih bonova. Međutim, u glavnim postupcima nije dokazano niti da je upraviteljima smanjena plaća u vrijednosti koja odgovara stavljanju

na raspolaganje nekretnine o kojoj je riječ niti je sigurno da se za dio posla koji obavljaju navedeni upravitelji može smatrati da predstavlja naknadu za stavljanje na raspolaganje nekretnine (vidjeti analogijom presudu od 16. listopada 1997., Fillibeck, C-258/95, Zb. str. I-5577., t. 15. i 16.).

31 Naposljetku, iz točke 15. gore navedene presude BLM proizlazi da je Sud bio upoznat s činjenicom da je, sukladno nacionalnom zakonodavstvu o kojem je riječ u predmetu povodom kojeg je donesena ta presuda, koje je uostalom jednako zakonodavstvu o kojem je riječ u glavnim predmetima, privatno korištenje u svrhe stanovanja nekretnine stavljene na raspolaganje administratoru društva BLM SA, a da pritom od njega nije traženo plaćanje najamnine u novcu, glede poreza koji moraju plaćati fizičke osobe bilo izjednačeno s paušalno izračunatim primitkom u naravi. Međutim to izjednačavanje, koje nije ponovljeno u točkama 23. do 30. te presude, očito nije imalo utjecaja na tumačenje koje je prihvatio Sud.

32 Takvo tumačenje ne može dovesti u pitanje činjenica da je Sud u točki 32. gore navedene presude BLM presudio da je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni je li u situaciji poput one o kojoj je riječ u predmetu povodom kojeg je donesena ta presuda bilo moguće smatrati da je bila riječ o iznajmljivanju nepokretne imovine u smislu članka 13. B točke (b) Šeste direktive.

33 Naime, nesporno je da je zadaća nacionalnih sudova, koji su jedini nadležni ocjenjivati činjenice, da s obzirom na okolnosti svakog pojedinog slučaja odrede temeljna obilježja predmetne transakcije kako bi se okvalificirala u smislu Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 27. listopada 2011., Inter-Mark Group, C-530/09, još neobjavljena u Zborniku, t. 32.). Budući da Sud dakle nije dužan odlučiti o sporu u glavnom postupku, potonji je to ostavio sudu koji je uputio zahtjev, vodeći računa o okolnosti da nije isključena mogućnost da postoje dokazi različiti od onih koji se nalaze u spisu kojim raspolaže Sud, kojima je moguće dokazati da su u ovom slučaju bile ispunjene sve karakteristike iznajmljivanja u smislu članka 13. B točke (b) Šeste direktive.

34 S obzirom na ova razmatranja na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da zabranjuju da stavljanje na raspolaganje dijela nekretnine koja je u vlasništvu pravne osobe, u privatne svrhe upravitelja te pravne osobe, a da pritom nije predviđeno da korisnici plaćaju najamninu u novcu kao naknadu za korištenje te nekretnine, predstavlja najam nekretnine izuzet od plaćanja poreza u smislu te direktive i da na to ne može utjecati činjenica da se takvo stavljanje na raspolaganje – u pogledu nacionalnog propisa o porezu na dohodak – smatra primitkom u naravi koji proizlazi iz izvršavanja dužnosti predviđenih statutom ili ugovorom o radu od strane korisnika.

Drugo pitanje

35 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) Šeste direktive tumačiti na način da je u situacijama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku pitanje je li davanje jednog dijela ili cijele nekretnine koja je potpuno u vlasništvu poduzeća na raspolaganje upraviteljima, administratorima ili članovima društva tog poduzeća u neposrednoj vezi s poslovanjem poduzeća bitno za odlučivanje o tome odnosi li se to stavljanje na raspolaganje na izuzeće predviđeno drugom od navedenih odredaba.

36 U tom pogledu, valja podsjetiti da iz sudske prakse Suda proizlazi da je za primjenu sustava PDV-a i stoga sustava odbitka odlučno to da porezni obveznik koji djeluje kao takav stekne određeno dobro. Stvarna ili namjeravana uporaba tog dobra određuje samo opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo na temelju članka 17. Šeste direktive i opseg mogućih ispravaka tijekom idućih razdoblja (gore navedena presuda Lennartz, t. 15.). S druge strane, kad porezni obveznik neko dobro stekne isključivo u privatne svrhe, on djeluje u privatnom svojstvu, a ne kao porezni obveznik u smislu te direktive (presuda od 6. svibnja 1992., de Jong, C-20/91, Zb. str. I-2847., t. 17.).

37 Usto, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 21. do 24. ove presude, porezni obveznik koji odabere da će cijela zgrada činiti dio imovine njegova poslovanja i koji nakon toga koristi dio te zgrade u svoje privatne svrhe ima, s jedne stane, pravo odbiti plaćeni ulazni PDV od ukupnih troškova izgradnje navedene zgrade i, s druge strane, usporednu obvezu platiti PDV na iznos izdataka nastalih za izvršavanje navedenog korištenja.

38 Suprotno onomu što se čini da tvrdi belgijska vlada, porezni obveznik u takvoj situaciji nije dužan dokazati da je stavljanje na raspolaganje jednog dijela ili cijele nekretnine koja u cijelosti čini dio imovine njegova poslovanja njegovim upraviteljima, administratorima ili članovima izvršeno „u svrhu njegovih oporezovanih transakcija" u smislu članka 17. stavka 2. Šeste direktive.

39 Naime, kada je porezni obveznik odabrao da će cijela nekretnina činiti dio imovine njegova poslovanja, on ju može – kao što to proizlazi iz članka 6. stavka 2. točke (b) Šeste direktive – koristiti za svrhe koje nisu poslovnog karaktera i ne može biti dužan dokazati da je to korištenje izvršeno u svrhu njegovih oporezovanih transakcija. Porezni obveznik dakle ne mora dokazati postojanje neposredne i izravne veze između korištenja predmetne nekretnine u privatne svrhe i svojih oporezivih gospodarskih aktivnosti.

40 Iz toga slijedi da na drugo pitanje treba odgovoriti da članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da u situacijama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku pitanje je li stavljanje jednog dijela ili cijele nekretnine koja u cijelosti čini dio imovine poslovanja na raspolaganje upraviteljima, administratorima ili članovima društva tog poduzeća u neposrednoj vezi s poslovanjem poduzeća nije bitno za odlučivanje o tome odnosi li se to stavljanje na raspolaganje na izuzeće predviđeno drugom od navedenih odredaba.

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 navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tumačiti na način da zabranjuju da stavljanje na raspolaganje dijela nekretnine koja je u vlasništvu pravne osobe, u privatne svrhe upravitelja te pravne osobe, a da pritom nije predviđeno da korisnici plaćaju najamninu u novcu kao naknadu za korištenje te nekretnine, predstavlja najam nekretnine izuzet od plaćanja poreza u smislu te direktive i da na to ne može utjecati činjenica da se takvo stavljanje na raspolaganje – u pogledu nacionalnog propisa o porezu na dohodak – smatra primitkom u naravi koji proizlazi iz izvršavanja dužnosti predviđenih statutom ili ugovorom o radu od strane korisnika.**

2. **Članak 6. stavak 2. prvi podstavak točku (a) i članak 13. B točku (b) Šeste direktive br. 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tumačiti na način da u situacijama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku pitanje je li stavljanje jednog dijela ili cijele nekretnine koja u cijelosti čini dio imovine poslovanja na raspolaganje upraviteljima, administratorima ili članovima društva tog poduzeća u neposrednoj vezi s poslovanjem poduzeća nije bitno za odlučivanje o tome odnosi li se to stavljanje na raspolaganje na izuzeće predviđeno drugom od navedenih odredaba.**

Potpisi