



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

8. rujna 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1., članak 167. i članak 168. točka (a) – Odbitak pretporeza – Pojam ‚porezni obveznik‘ – Holding društvo – Troškovi povezani s ulogom člana društva u naravi u društva kćeri – Nepostojanje udjela troškova u općim troškovima – Djelatnosti društava kćeri koje se uglavnom oslobađaju od poreza”

U predmetu C-98/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 23. rujna 2020., koju je Sud zaprimio 15. veljače 2021., u postupku

Finanzamt R

protiv

W GmbH,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica drugog vijeća, i N. Wahl, sudac,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za W GmbH, M. Dietrich i N. Penner, *Rechtsanwälte*,
- za njemačku vladu, J. Möller i P.-L. Krüger, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Pethke i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. ožujka 2022.,

* Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167. i 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 Finanzamta R (Porezna uprava R, Njemačka) i društva W GmbH, u vezi s odbijanjem da se tom društvu odobri odbitak pretporeza poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na usluge koje su tom društvu omogućile da, na ime uloga člana društva, pruža usluge svojim društvima kćerima, koja pak uglavnom pružaju usluge uz oslobođenje od PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„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 9. stavak 1. te direktive određuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

- 5 U skladu s člankom 167. navedene direktive:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

6 Člankom 168. iste direktive propisano je:

„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;

[...]”

Njemačko pravo

7 Članak 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), glasi kako slijedi:

„(1) Poduzetnik je svaka osoba koja samostalno obavlja neku gospodarsku ili profesionalnu aktivnost. Poduzeće podrazumijeva sve trgovačke ili profesionalne aktivnosti poduzetnika. Pod trgovačkom ili profesionalnom aktivnošću smatra se svaka trajna aktivnost koja se obavlja radi stjecanja prihoda, čak i bez namjere stjecanja dobiti, a u slučaju udruženja osoba, čak i ako se ta aktivnost obavlja samo u odnosu na svoje članove.

(2) Trgovačka ili profesionalna aktivnost ne obavlja se samostalno,

1. ako su fizičke osobe, pojedinačno ili grupno, uključene u poduzeće u kojem moraju slijediti upute poduzetnika,

1. ako cjelokupna struktura stvarnih veza pokazuje da je pravna osoba financijski, ekonomski i organizacijski integrirana u poduzeće društva majke (porezna grupa). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između poslovnih jedinica poduzeća u toj državi. Te poslovne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem. [...]”

8 Članak 15. UStG-a, naslovljen „Odbitak pretporeza”, u stavku 1. pojašnjava:

„Poduzetnik može kao pretporez odbiti sljedeće:

1. porez koji se duguje na isporuke i druge usluge koje mu je obavio drugi poduzetnik za potrebe njegova poduzeća. [...]”

9 Članak 42. Abgabenordnung (Zakonik o porezima) određuje:

„(1) Porezni zakoni ne mogu se zaobići zlouporabom mogućnosti predviđenih zakonodavstvom. Ako su ispunjeni uvjeti predviđeni poreznom odredbom namijenjenom borbi protiv izbjegavanja plaćanja poreza, pravne posljedice toga određuje ta odredba. U drugim slučajevima u kojima postoji zlouporaba u smislu stavka 2., porez se duguje pod istim uvjetima kao u sustavu pravnog uređenja gospodarskih transakcija.

(2) Zlouporaba postoji ako je odabrano neprimjereno pravno uređenje kojim se poreznom obvezniku ili trećoj osobi dodjeljuje porezna pogodnost koja nije previđena zakonom u odnosu

na posljedice primjerenog pravnog uređenja. To se pravilo ne primjenjuje ako porezni obveznik dokaže postojanje neporeznih razloga koji opravdavaju odabir pravnog uređenja uzimajući u obzir njegovu cjelokupnu situaciju.”

Glavni predmet i prethodna pitanja

- 10 Djelatnost društva W sastoji se od kupnje, upravljanja i upotrebe nekretnina te projektiranja, sanacije i izvođenja građevinskih projekata.
- 11 Tijekom 2013. društvo W imalo je u vlasništvu udjele u društvima X GmbH & Co KG i Y GmbH & Co KG, čija je djelatnost bila izgradnja nekretnina i prodaja stanova, uglavnom uz oslobođenje od plaćanja PDV-a.
- 12 Konkretno, tijekom predmetne godine društvo W imalo je u vlasništvu 94 % udjela u društvu X, dok je preostalih 6 % bilo u vlasništvu društva Z KG.
- 13 Dodatkom društvenom ugovoru društva X od 31. siječnja 2013. društva Z i W sporazumjela su se da će izvršiti ulog kao članovi društva X. Taj se ulog za društvo Z sastojao od uplate iznosa od 600 000 eura, a za društvo W od besplatnog pružanja usluga, razmjerno svojem udjelu, odnosno najmanje 9,4 milijuna eura, i to arhitektonskih usluga, statičkih izračuna, planiranja toplinske i zvučne izolacije, usluga opskrbe energijom i priključenja na mreže, općih usluga poduzeća te usluga pripremanja materijala i prodaje za dvije zgrade koje će izgraditi društvo X. Društvo W pružilo je te usluge, obavljajući ih djelomično svojim osobljem i opremom, a djelomično stjecanjem robe i usluga od drugih poduzeća.
- 14 Drugim ugovorom sklopljenim istog dana između društava W i X dogovoreno je da će društvo W uz naknadu pružati računovodstvene i upravljačke usluge u korist društva X, u vezi s izgradnjom dviju zgrada iz prethodne točke. Te usluge obuhvaćale su zapošljavanje i otkazivanje osoblju, kupnju opreme, izradu godišnjih računovodstvenih evidencija i poreznih prijava te njihovu dostavu poreznoj upravi. Isključene su usluge koje je društvo W trebalo pružiti kao ulog člana društva.
- 15 Usto, tijekom 2013. društvo W imalo je u vlasništvu 89,64 % udjela u društvu Y, dok su preostali udjeli bili u vlasništvu društva P I GmbH.
- 16 Dodatkom društvenom ugovoru društva Y sklopljenim 10. travnja 2013. društva P I i W sporazumjela su se da će izvršiti ulog kao članovi društva Y. Ulog društva P I sastojao se od uplate iznosa od 3,5 milijuna eura, a onaj društva W od besplatnog pružanja usluga poput onih koje su pružene društvu X, a koje su opisane u točki 13. ove presude, i to razmjerno svojem udjelu, odnosno u iznosu ne manjem od 30,29 milijuna eura, u vezi s izgradnjom treće zgrade. Društvo W pružilo je te usluge, djelomično svojim osobljem i opremom, a djelomično stjecanjem robe i usluga od drugih poduzeća.
- 17 Drugim ugovorom sklopljenim istog dana društva W i Y suglasila su se da će, u sklopu projekta izgradnje te treće zgrade, društvo W uz naknadu pružiti društvu Y računovodstvene i upravljačke usluge slične onima koje se pružaju društvu X, a koje su opisane u točki 14. ove presude.

- 18 Društvo W u svojim poreznim prijavama PDV-a za 2013. odbilo je cjelokupan pretporez PDV-a za predmetne usluge. Njemačka porezna uprava smatrala je da uloge društva W kao člana društva u korist društava X i Y treba kvalificirati kao neoporezive aktivnosti jer nisu služili ostvarivanju prihoda u smislu zakonodavstva o PDV-u te se zbog toga ne mogu pripisati poslovnoj aktivnosti društva W. Stoga se plaćeni iznosi PDV-a u vezi s tim djelatnostima nisu mogli odbiti kao pretporez.
- 19 S obzirom na to da je njegova upravna pritužba protiv tog uskraćivanja odbitka odbijena, društvo W podnijelo je tužbu Niedersächsisches Finanzgerichtu (Porezni sud Donje Saske, Njemačka), koji ju je prihvatio odlukom od 19. travnja 2018. Prema mišljenju tog suda, pružanje računovodstvenih i upravljačkih usluga društva W društvima X i Y podrazumijevalo je izravno ili neizravno uključivanje u upravljanje tim društvima uz naknadu. S obzirom na to uključivanje putem računovodstvenih i upravljačkih usluga, pružanje različitih usluga koje odgovaraju ulogu člana u naravi u korist društava kćeri bilo je obuhvaćeno poslovnom aktivnošću aktivnog upravljanja udjelima. Ta analiza navodno proizlazi iz sudske prakse Suda prema kojoj davanja u naravi koja služe za prikupljanje sredstava koja su uložena u društva holdinga kao ulogi članova čine dio poslovne aktivnosti holding društava. Slijedom toga, navedeni je sud smatrao da je društvo W moglo u cijelosti odbiti porez na promet za usluge koje je pružilo društvima X i Y na ime svojeg uloga člana društva. Osim toga, pojasnio je da nije bilo zlouporabe prava i da su postojali neporezni razlozi koji su opravdavali pravno uređenje odabrano za predmetnu transakciju.
- 20 Porezna uprava R podnijela je Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) reviziju protiv te odluke, u prilog kojoj, među ostalim, tvrdi da sporne usluge, odnosno one koje su povezane s ulozima člana društva u korist društava kćeri, koje treba razlikovati od upravljačkih i računovodstvenih usluga pruženih uz naknadu, u izostanku naknade nisu predmet razmjene usluga. Osim toga, tvrdila je da su transakcije koje je društvo W izvršilo rezultat zlouporabe uređenja predviđenih zakonodavstvom o odbitku PDV-a.
- 21 Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) u zahtjevu za prethodnu odluku ističe da ne postoji porezna grupa između, s jedne strane, društva W i, s druge strane, društava X i Y u smislu članka 2. stavka 2. UStG-a.
- 22 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da bi, s obzirom na to da je svojim društvima kćerima uz naknadu pružalo računovodstvene i upravljačke usluge te se tako uključivalo u upravljanje društvima kćerima, društvo W u načelu moglo, unatoč svojstvu holding društva, koristiti potpuni odbitak poreza za stjecanje ulaznih usluga koje je primilo. On u tom pogledu podsjeća na to da iz sudske prakse Suda proizlazi da se pravo poreznog obveznika na odbitak priznaje i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između konkretne ulazne i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, ako troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova poreznog obveznika te su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Sud koji je uputio zahtjev iz toga zaključuje da troškovi nastali holding društvu koje je uključeno u upravljanje društvom kćeri u vezi s različitim uslugama koje je primilo u okviru stjecanja udjela u tom društvu kćeri čine dio općih troškova poreznog obveznika i da su, kao takvi, sastavni elementi cijene njegovih usluga te su stoga u načelu izravno i trenutačno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnošću holding društva.

- 23 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se nije li društvo W u nemogućnosti odbiti pretporez PDV-a jer je steklo ulazne usluge kako bi ih pružilo društvima kćerima koja izvršavaju oslobođene transakcije, tako da su te ulazne usluge izravno i trenutačno povezane s oslobođenim izlaznim transakcijama.
- 24 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev tako se pita može li se za ulazne usluge koje je društvo W prenijelo društvima X i Y na ime svojih uloga kao člana društva smatrati kao da ih je društvo W steklo za svoje poduzeće i jesu li troškovi koji su s njima povezani dio njegovih općih troškova, odnosno sastavni elementi troškova njegovih oporezivih izlaznih računovodstvenih i upravljačkih transakcija za njegova društva kćeri. To pitanje proizlazi iz presude od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, t. 37. i slj.), na temelju koje sud koji je uputio zahtjev zaključuje da, u svrhu odbitka pretporeza PDV-a koji je platilo holding društvo, predmetna transakcija mora izravno isključivo proizlaziti iz gospodarske aktivnosti tog društva ili biti izravan, trajan i nužan nastavak te aktivnosti. Stoga, ako ne postoji izravna i trenutačna veza između troškova povezanih s ulaznim uslugama i oporezive gospodarske aktivnosti holding društva, ti troškovi ne mogu biti dio općih troškova društva W te ne mogu biti sastavni elementi cijene isporučene robe ili usluga koje ono pruža. Sud koji je uputio zahtjev također navodi presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) i od 1. listopada 2020., Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785). Iako se predmeti koji su doveli do tih presuda ne odnose na holding društva, oni potvrđuju nužnost izravne veze između ulaznih usluga i oporezivih transakcija predmetnog društva kako bi se omogućio odbitak pretporeza PDV-a. Međutim, u ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatra da su ulazne usluge mogle biti primljene ne za društvo W i njegove oporezive transakcije, nego za one njegovih društava kćeri. Te bi usluge stoga bile u izravnoj i trenutačnoj vezi s djelatnostima tih društava kćeri velikim dijelom oslobođenima od poreza.
- 25 Kao drugo, ako bi trebalo smatrati da se porez plaćen na ulazne usluge ipak može odbiti, sud koji je uputio zahtjev pita se predstavlja li posredničko uključivanje društva majke u stjecanje usluga društva kćeri u svrhu odbitka pretporeza, na koji ono u načelu nema pravo, zlouporabu prava. U tom pogledu podsjeća na to da je na nacionalnoj razini isključeno da društvo majka svojim ulaznim posredničkim uključivanjem dobije pravo na odbitak plaćenog pretporeza na koje ne bi imalo pravo u slučaju izravnog stjecanja usluga. Doista, predmetni mehanizam s gospodarskog je gledišta jednak mehanizmu ulaznog posredničkog uključivanja, tako da bi mogla biti riječ o zlouporabi. Osim toga, taj sud smatra da, ako bi za se takvo uređenje trebalo smatrati da nije riječ o zlouporabi, postoji opasnost od vala uključivanja holding društava u sva stjecanja usluga poreznih obveznika.
- 26 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li, u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka, članak 168. točku (a) [Direktive o PDV-u], u vezi s člankom 167. [te direktive], tumačiti na način da holding, koji ima upravljačku funkciju i koji izvršava oporezive izlazne usluge društvima kćerima, ima pravo na odbitak PDV-a i za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u ukupnoj dobiti, iako su primljene ulazne usluge izravno i trenutačno povezane ne s transakcijama samog holdinga, nego s djelatnostima društava kćeri koje se (uglavnom) oslobađaju od poreza, primljene ulazne usluge nisu uključene u cijenu oporezivih transakcija (izvršenih društvima kćerima) i ne čine dio općih troškova cijene gospodarske aktivnosti samog holdinga?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: [p]redstavlja li zlouporabu prava u smislu sudske prakse Suda [...] slučaj u kojem se holding koji ima upravljačku funkciju ‚posrednički uključuje‘ u usluge društava kćeri na način da sam prima usluge u pogledu kojih društva kćeri u slučaju izravnog primanja usluga nemaju pravo na odbitak PDV-a, ulaže ih u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u njihovoj dobiti i nakon toga uz pozivanje na svoj položaj kao holdinga koji ima upravljačku funkciju traži potpuni odbitak PDV-a za ulazne usluge, ili se to posredničko uključivanje može opravdati neporeznim razlozima iako je potpuni odbitak PDV-a sam po sebi protivan sustavu te bi doveo do konkurentске prednosti holdinga u odnosu na jednorazinska poduzeća?”

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

27. Nakon iznošenja mišljenja nezavisnog odvjetnika, društvo W dopisom podnesenim tajništvu Suda 12. travnja 2022. zatražilo je otvaranje usmenog dijela postupka, primjenom članka 83. Poslovnika Suda. S obzirom na to da je usmeni dio postupka nakon iznošenja mišljenja nezavisnog odvjetnika zatvoren, taj zahtjev treba shvatiti kao da se odnosi na ponovno otvaranje tog dijela postupka u skladu s tim člankom.
28. U prilog tom zahtjevu društvo W u biti ističe da je u mišljenju nezavisnog odvjetnika, osobito u točkama 39. do 43. i 55. do 62., propušteno zauzeti stajalište o određenim elementima koje bi trebalo raspraviti među strankama ili da je zauzeto stajalište o određenim elementima o kojima stranke nisu raspravljale. Ti propusti i ta stajališta navodno opravdavaju održavanje rasprave.
29. U tom pogledu, valja podsjetiti na to da je, na temelju članka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost nezavisnog odvjetnika da, djelujući posve nepristrano i neovisno, javno iznosi obrazložena mišljenja o predmetima u kojima se u skladu sa Statutom Suda Europske unije zahtijeva njegovo sudjelovanje. Sud nije vezan ni mišljenjem nezavisnog odvjetnika ni obrazloženjem koje je dovelo do tog mišljenja (presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 25. i navedena sudska praksa).
30. U tom pogledu također valja podsjetiti na to da Statut Suda Europske unije i Poslovnik ne predviđaju mogućnost da zainteresirane stranke iznesu svoja očitovanja kao odgovor na mišljenje nezavisnog odvjetnika (presuda od 25. listopada 2017., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, t. 23. i navedena sudska praksa). Stoga neslaganje jedne od zainteresiranih osoba s mišljenjem nezavisnog odvjetnika, bez obzira na pitanja koja je ondje razmatrao, ne može samo za sebe biti opravdan razlog za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka (presude od 25. listopada 2017., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, t. 24. i od 29. studenoga 2017., King, C-214/16, EU:C:2017:914, t. 27. i navedena sudska praksa).
31. Svojim argumentima društvo W nastoji odgovoriti na mišljenje nezavisnog odvjetnika, dovodeći u pitanje njegove ocjene koje se odnose na prvo prethodno pitanje.
32. Točno je da, na temelju članka 83. Poslovnika, Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako stranka po zatvaranju tog dijela postupka iznese novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama ili zainteresiranim osobama iz članka 23. Statuta Suda Europske unije.

- 33 Međutim, svi propusti i stajališta koje društvo W osporava odnose se na elemente koje su to društvo i druge stranke mogli ocijeniti tijekom pisanog dijela postupka. U mišljenju nezavisnog odvjetnika nije iznesen nijedan doista novi element.
- 34 S obzirom na to, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, Sud zaključuje da raspolaže svim elementima potrebnima za davanje odgovara na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.
- 35 Iz toga proizlazi da ne treba odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 167., tumačiti na način da holding društvo koje izvršava oporezive izlazne transakcije društvima kćerima ima pravo na odbitak pretporeza za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u ukupnoj dobiti, ako, kao prvo, ulazne usluge nisu izravno i trenutačno povezane s transakcijama samog holding društva, nego s djelatnostima društava kćeri uglavnom oslobođenima od poreza, kao drugo, te usluge nisu uključene u cijenu oporezivih transakcija izvršenih u korist društava kćeri te, kao treće, navedene usluge ne čine dio općih troškova gospodarske aktivnosti samog holding društva.
- 37 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak PDV-a iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a i u načelu se ne može ograničiti. To se pravo ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 5. srpnja 2018., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 38 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. S obzirom na to, zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 5. srpnja 2018., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 39 Međutim, iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da, kako bi se moglo ostvariti pravo na odbitak, moraju biti ispunjena dva uvjeta. Kao prvo, zainteresirana osoba mora biti „porezni obveznik” u smislu te direktive. Kao drugo, robu ili usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik mora koristiti za potrebe svojih vlastitih oporezivih izlaznih transakcija, a ulaznu isporuku te robe ili tih usluga mora izvršiti drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2019., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 23. i navedenu sudska praksu).
- 40 Kad je riječ o prvom uvjetu, iz članka 9. Direktive o PDV-u proizlazi da je porezni obveznik svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Usto, taj članak 9. precizira da pojam „gospodarska aktivnost” obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge te, posebno, transakcije koje podrazumijevaju korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi.

- 41 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, puko stjecanje i puko vlasništvo udjela nisu sami po sebi gospodarska aktivnost u smislu Direktive o PDV-u na temelju koje imatelj udjela ostvaruje svojstvo poreznog obveznika, s obzirom na to da puko stjecanje poslovnih udjela u drugim poduzećima ne predstavlja korištenje imovine kojim se ostvaruju prihodi na kontinuiranoj osnovi. Naime, primanje eventualne dividende koja je plod tog udjela ili dobiti nakon njegove prodaje proizlazi iz samog vlasništva imovine. S obzirom na to, holding društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim društvima nema ni svojstvo poreznog obveznika u smislu članka 9. Direktive o PDV-u ni, posljedično, pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presude od 17. listopada 2018., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 16. i od 8. studenoga 2018., *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, t. 30.).
- 42 Drukčije vrijedi za mješovita holding društva u kojima je sudjelovanje popraćeno izravnim ili neizravnim uključivanjem u upravljanje društvima u kojima se steču udjeli. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, takvo uključivanje holding društva u upravljanje društvima u kojima je steklo udjele predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u jer podrazumijeva provedbu transakcija koje podliježu PDV-u na temelju članka 2. te direktive. Sud je u tom pogledu naglasio da pojam „uključivanje holdinga u upravljanje svojim društvom kćeri” treba tumačiti na način da obuhvaća sve djelatnosti koje čine gospodarsku aktivnost u smislu Direktive o PDV-u koje holding izvršava u korist svojeg društva kćeri, među kojima je, primjerice, pružanje administrativnih, financijskih, komercijalnih i tehničkih usluga (vidjeti u tom smislu presude od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20. i 21. i navedenu sudsku praksu te od 5. srpnja 2018., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 31. i 32.). S obzirom na to, kad je riječ o naplatnim uslugama koje podliježu PDV-u, a koje proizlaze iz tog uključivanja, mješovito holding društvo jest porezni obveznik kojem pripada, doduše samo razmjerni, odbitak pretporeza (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 43 U ovom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da djelatnost društva W nije bila ograničena na stjecanje i vlasništvo udjela u društvima X i Y, nego da je ono svojim dvama društvima kćerima uz naknadu pružalo računovodstvene i upravljačke usluge koje čine gospodarsku aktivnost u smislu Direktive o PDV-u. Slijedom toga, društvo W treba smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u te ono ispunjava prvi od dvaju uvjeta navedenih u točki 39. ove presude za ostvarivanje prava na odbitak.
- 44 Kad je riječ o drugom od tih uvjeta, iz teksta članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da pravo na odbitak pretporeza zahtijeva korištenje robe i usluga, koje je porezni obveznik stekao, u svrhu svojih oporezivih transakcija.
- 45 U tom pogledu, Sud je utvrdio da je, kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza PDV-a, u načelu nužno postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak. Pravo na odbitak pretporeza PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi nastali za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene oporezivih izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 41. i navedenu sudsku praksu).
- 46 Međutim, pravo na odbitak priznaje se poreznom obvezniku čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između konkretne ulazne i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio njegovih općih troškova

- te su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 42. i navedenu sudsku praksu).
- 47 U jednom ili drugom slučaju, nužno je da trošak ulazne robe ili usluga bude uključen u cijenu konkretnih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559 , t. 27. i navedenu sudsku praksu).
- 48 Nasuprot tomu, ako su roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik povezane s transakcijama oslobođenima od poreza ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka pretporeza (presuda od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 29. i navedena sudska praksa).
- 49 Usto, Sud je pojasnio da postojanje veza između transakcija treba ocijeniti s obzirom na njihov objektivan sadržaj. Konkretnije, valja razmotriti sve okolnosti u kojima su izvršene transakcije o kojima je riječ te uzeti u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 28. i navedenu sudsku praksu). U tom smislu, presuđeno je da valja uzeti u obzir stvarno korištenje robe i usluga koje je stekao porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 66.) te isključivi uzrok transakcije o kojoj je riječ, koji treba smatrati kriterijem za određivanje objektivnog sadržaja (presuda od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 50 U ovom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaze proizlazi da je društvo W steklo usluge statičkih izračuna, planiranja toplinske i zvučne izolacije, opskrbe energijom i priključenja na mreže, opće usluge poduzeća te usluge pripremanja materijala i prodaje kako bi ispunilo svoje obveze u vezi s ulozima člana društva u svoja društva kćeri.
- 51 Kako bi društvo W moglo odbiti plaćeni PDV na te ulazne usluge, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 45. i 46. ove presude, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri imaju li navedene usluge izravnu i trenutačnu vezu s izlaznim transakcijama tog društva na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak ili jesu li dio njegovih općih troškova, tako da čine sastavne elemente cijene robe ili usluga koje pruža.
- 52 Kad je riječ o postojanju izravne i trenutačne veze s izlaznim transakcijama društva W, valja primijetiti da ono ne koristi ulazne usluge navedene u točki 50. ove presude kako bi moglo nuditi svoje izlazne računovodstvene i upravljačke usluge koje obuhvaćaju zapošljavanje i otkazivanje osoblju, kupnju opreme, izradu godišnjih računovodstvenih evidencija i poreznih prijava te njihovu dostavu poreznoj upravi. Iz toga slijedi da se troškovi koje je društvo W imalo za stjecanje ulaznih usluga ne mogu smatrati dijelom sastavnih elemenata cijene njegovih oporezivih izlaznih usluga na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak.
- 53 Kad je riječ o pitanju jesu li ulazne usluge koje je društvo W steklo, navedene u točki 50. ove presude, dio njegovih općih troškova, tako da čine sastavne elemente cijene robe ili usluga koje pruža te stoga imaju izravnu i trenutačnu vezu s njegovom ukupnom gospodarskom aktivnošću, treba napomenuti da su te usluge predmet uloga društva W kao člana u njegova društava kćeri X i

Y. Kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u točki 58. svojeg mišljenja, nije riječ o troškovima potrebnima društvu W za stjecanje udjela, nego o troškovima koji su sâmi po sebi ulog društva W kao člana u svoja društva kćeri. Takav ulog holding društva u korist svojih društava kćeri, bilo u gotovini ili u naravi, obuhvaćen je vlasništvom udjela, koje, kao što je to navedeno u točki 41. ove presude, ne predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu Direktive o PDV-u i stoga ne daje pravo na odbitak. Isključivi uzrok transakcije o kojoj je riječ jest ulog društva W kao člana društva.

- 54 Usto, kada se uzme u obzir stvarno korištenje usluga koje je društvo W steklo, valja podsjetiti na to da je ono istaknulo da su te usluge činile ulog u naravi člana društva te da ih je u tu svrhu moralo besplatno prenijeti svojim društvima kćerima, kako bi ih ona koristila za svoje transakcije. Činjenica da su te usluge namijenjene korištenju društava kćeri društva W uspostavlja izravnu vezu s transakcijama tih društava kćeri i potvrđuje nepostojanje izravne i trenutačne veze s gospodarskom aktivnošću društva W. Utvrđenje da su navedene usluge izravno povezane s djelatnostima potonjih društava nije dovedeno u pitanje činjenicom da ih je društvo W prenijelo na svoja društva kćeri, s obzirom na to da treba uzeti u obzir stvarno korištenje tih usluga.
- 55 Kao što je to istaknuto u točki 38. ove presude, jedina je svrha sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako je Sud utvrdio da troškovi koji nisu povezani s oporezivim transakcijama poreznog obveznika, nego s transakcijama koje je izvršila treća osoba, ne mogu za tog poreznog obveznika stvoriti pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 1. listopada 2020., Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, t. 38.). Suprotno tvrdnjama društva W, nebitna je činjenica da je ta ocjena provedena u kontekstu predmeta koji se nije odnosio na holding društvo, s obzirom na to da odgovara općem pravilu koje se primjenjuje na pravo na odbitak. Budući da stvarno korištenje usluga koje je društvo W steklo pokazuje da su one izravno povezane s transakcijama njegovih društava kćeri, ta veza onemogućava da društvo W za te usluge stekne pravo na odbitak.
- 56 Prema tome, objektivan sadržaj transakcije otkriva da ne postoji izravna i trenutačna veza između troškova usluga koje je društvo W steklo i njegove gospodarske aktivnosti. Ti troškovi nisu, kao opći troškovi, sastavni elementi upravljačkih i računovodstvenih usluga društva W.
- 57 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje okolnošću koju je istaknulo društvo W, a prema kojoj samo zahvaljujući njegovim ulozima kao člana društva njegova društva kćeri mogu obavljati svoje vlastite djelatnosti i, prema tome, imati potrebu za njegovim računovodstvenim i upravljačkim uslugama. Naime, čak i ako bi te okolnosti bile dokazane, one ne pokazuju izravnu i trenutačnu vezu između usluga koje su predmet tih uloga i gospodarske aktivnosti društva W. Cilj stjecanja ulaznih usluga bio je omogućiti ulog člana društva, koji se ne može smatrati transakcijom koja ima isključiv i izravan uzrok u gospodarskoj aktivnosti društva W, odnosno isporuci svojim društvima kćerima računovodstvenih i upravljačkih usluga koje podliježu PDV-u.
- 58 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 167., treba tumačiti na način da holding društvo koje izvršava oporezive izlazne transakcije društvima kćerima nema pravo na odbitak pretporeza za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u ukupnoj dobiti, ako, kao prvo, ulazne usluge nisu izravno i trenutačno povezane s transakcijama samog holding društva, nego s djelatnostima društava kćeri uglavnom oslobođenima od poreza, kao drugo, te usluge nisu uključene u cijenu oporezivih transakcija izvršenih u korist društava kćeri te, kao treće, navedene usluge ne čine dio općih troškova gospodarske aktivnosti samog holding društva.

Drugo pitanje

- 59 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

- 60 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, u vezi s njezinim člankom 167.,

treba tumačiti na način da:

holding društvo koje izvršava oporezive izlazne transakcije društvima kćerima nema pravo na odbitak pretporeza za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u ukupnoj dobiti, ako, kao prvo, ulazne usluge nisu izravno i trenutačno povezane s transakcijama samog holding društva, nego s djelatnostima društava kćeri uglavnom oslobođenima od poreza, kao drugo, te usluge nisu uključene u cijenu oporezivih transakcija izvršenih u korist društava kćeri te, kao treće, navedene usluge ne čine dio općih troškova gospodarske aktivnosti samog holding društva.

Potpisi