



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

14. prosinca 2016.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 77/388/EEZ – Članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (d) – Područje primjene – Primjena udjela odbitka u odnosu na PDV kojim je oporezovano stjecanje ukupne robe i usluga koje koristi porezni obveznik – Sporedne transakcije – Upotreba prometa kao pokazatelja“

U predmetu C-378/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione Tributaria Regionale di Roma (regionalno porezno povjerenstvo Rim, Italija) odlukom od 6. svibnja 2015., koju je Sud zaprimio 16. srpnja 2015., u postupku

**Mercedes Benz Italia SpA**

protiv

**Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,**

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, M. Vilaras, J. Malenovský (izvjestitelj), M. Safjan, i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. travnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Mercedes Benz Italia SpA, P. Centore, *avvocato*,

— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju E. De Bonis, G. De Bellis i M. Capolupo, *avvocati dello Stato*,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i D. Recchia, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 29. lipnja 2016.,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: talijanski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. stavka 5. i članka 19. 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 1977., L 145, str. 1.), u verziji koja je bila snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Mercedes Benz Italia Spa (u daljnjem tekstu: Mercedes Benz) i Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (porezna uprava - područni ured Rim 3, u daljnjem tekstu: porezna uprava) povodom odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je proveo Mercedes Benz za poslovnu godinu 2004.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Uvodna izjava 17. Šeste direktive predviđa:

„budući da bi države članice u određenim okvirima i ovisno o određenim uvjetima trebale uvesti, ili nastaviti primjenjivati, posebne mjere kojima se odstupa od ove Direktive radi pojednostavljenja ubiranja poreza ili sprečavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja poreza;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

- 4 Članak 13.B. te direktive glasi:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice dužne su izuzeti [...]:

d) sljedeće transakcije:

1. odobravanje i ugovaranje kredita i upravljanje kreditima od strane osobe koja ih odobrava;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

- 5 U skladu s člankom 17. stavcima 2. i 5. navedene direktive:

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

- a) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik unutar zemlje;

[...]

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 poreza na dodanu vrijednost koji se može pripisati prvonavedenim transakcijama.

Taj udio utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

Međutim, države članice mogu:

- a) dopustiti da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;
  - b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te da za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;
  - c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela;
  - d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka provede odbitak vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka;
  - e) ako je porez na dodanu vrijednost za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan, odrediti da se smatra kao da ga nema.“ [neslužbeni prijevod]“
- 6 Člankom 19. stavcima 1. i 2. iste direktive, pod naslovom „Izračun udjela odbitka“, određeno je:

„1. Udio odbitka predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

- u brojniku, ukupan iznos godišnjeg prometa bez poreza na dodanu vrijednost, koji se odnosi na transakcije kod kojih je porez na dodanu vrijednost moguće odbiti [...],
- u nazivniku, ukupan iznos godišnjeg prometa bez poreza na dodanu vrijednost, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih nema odbitka poreza na dodanu vrijednost. [...].

Udio odbitka određuje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj.

2. Odstupajući od stavka 1., pri izračunu udjela odbitka isključuju se, [...] iznosi prometa koji se odnosi na sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije [...].“

- 7 Šesta direktiva ukinuta je i zamijenjena Direktivom 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.), koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

#### *Talijansko pravo*

- 8 Članak 10. točka 1. decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret predsjednika Talijanske Republike br. 633 o uvođenju i uređenju poreza na dodanu vrijednost) od 26. listopada 1972. (GURI br. 292 od 11. studenoga 1972.) u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: DPR br. 633/72) propisuje:

„Izuzete su od oporezivanja:

Isporuke usluga koje se odnose na odobravanje i ugovaranje kredita, upravljanje kreditima i transakcije financiranja [...].“

9 Člankom 19. stavkom 5. DPR-a br. 633/72 propisano je:

„Porezni obveznici koji obavljaju i djelatnosti kojima su obuhvaćene transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i djelatnosti kojima su obuhvaćene izuzete transakcije [...] imaju pravo na odbitak poreza razmjern prvim transakcijama, a odnosni se iznos utvrđuje primjenom postotka odbitka iz članka 19.a“

10 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da se metoda određivanja prava na odbitak, propisana člankom 19. stavkom 5. DPR-a br. 633/72, primjenjuje u odnosu na svu robu i usluge koje porezni obveznici steknu u obavljanju transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak i izuzetih transakcija.

11 Sukladno članku 19.a. DPR-a br. 633/72:

„1. Postotak odbitka iz članka 19. stavka 5. utvrđuje se na temelju odnosa između iznosa transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, koje su provedene tijekom godine, i istog iznosa uvećanog za izuzete transakcije koje su provedene iste godine. Postotak odbitka zaokružuje se na višu ili nižu vrijednost, ovisno o tome je li decimalni dio veći ili manji od pet desetina.

2. Za izračun postotka odbitka iz stavka 1. ne uzimaju se u obzir [...] izuzete transakcije navedene u točkama 1. do 9. članka [...] članka 10. [DPR-a br. 633/72], kada nisu predmet poslovanja poreznog obveznika ili su sporedne oporezivim transakcijama, ne dovodeći u pitanje nemogućnost odbitka poreza na robu i usluge koje se upotrebljavaju isključivo za provođenje potonjih transakcija.“

12 Članak 36. DPR-a br. 633/72 glasi kako slijedi:

„(1) Kad je riječ o poreznim obveznicima koji obavljaju više djelatnosti, porez se primjenjuje općenito i kumulativno u odnosu na sve djelatnosti, uzimajući u obzir ukupni promet, podložno odredbama navedenima u sljedećim stavcima.

(2) Ako porezni obveznik upravlja poduzećima ili istodobno obavlja obrt ili profesiju, porez se primjenjuje odvojeno za upravljanje poduzećima i za obavljanje obrta ili profesije, s obzirom na relevantne primjenjive odredbe i s obzirom na promet.

(3) Porezni obveznici koji upravljaju s više poduzeća ili obavljaju više djelatnosti u okviru istog poduzeća ili više obrta ili profesija mogu odabrati odvojenu primjenu poreza u odnosu na određene djelatnosti koje obavljaju, navodeći svoj izbor poreznom tijelu u svojoj prijavi za prethodnu godinu ili u svojoj prijavi početka djelatnosti. U tom slučaju se odbitak propisan člankom 19. odobrava, pod uvjetom da se u odnosu na djelatnost vodi zasebno knjigovodstvo, ali se isključuje, odstupanjem od odredbi iz prethodnog stavka, kad je riječ o porezu u odnosu na robu mješovite namjene koja se ne amortizira. Izbor proizvodi učinke do opoziva, a, u svakom slučaju, najmanje u razdoblju od tri godine. [...]. Odredbe ovog stavka primjenjuju se među ostalim na porezne obveznike [...] koji obavljaju izuzete djelatnosti u smislu članka 10. prvog stavka.

(4) Porez se u svakom slučaju primjenjuje posebno, sukladno relevantnim primjenjivim odredbama i s obzirom na ukupni promet svakog od njih, [...].

(5) U svim slučajevima u kojima se porez primjenjuje posebno za određenu djelatnost, ako se odbitak predviđen člankom 19. smanji na temelju trećeg stavka istog članka ili se primijeni paušalno, on će se odobriti u odnosu na porez na robu i usluge za mješovitu namjenu, u granicama dijela koji se može pripisati obavljanju same djelatnosti; prijelazi ili prijenosi usluga na djelatnost koja podliježe smanjenom ili paušalnom odbitku čine isporuke usluga u smislu članka 3. i smatraju se obavljenima, na temelju njihove uobičajene vrijednosti, na dan kada su isporučeni. [...].“

## Glavni postupak i prethodno pitanje

- 13 Mercedes Benz zadužen je za strateško upravljanje komercijalizacijom marki grupe Daimler-Chrysler u Italiji.
- 14 U svojoj prijavi PDV-a za poslovnu godinu 2004. Mercedes Benz kvalificirao je svoje financijske djelatnosti, odnosno davanje zajmova svojim društvima kćerima, kao „sporedne“ u odnosu na svoje oporezive djelatnosti, zbog čega je isključio kamate obračunate na te zajmove iz izračuna nazivnika razlomka koji se koristi za određivanje postotka odbitka iz članka 19.a. DPR-a br. 633/72.
- 15 Nakon poreznog nadzora provedenog 2008., a koji se odnosio na poslovnu godinu 2004., Mercedes Benz u odlukom porezne uprave naknadno naloženo plaćanje PDV-a u iznosu od 1 755 882 eura zbog toga što su kamate na te zajmove bile nepropisno isključene iz nazivnika razlomka koji se koristio za određivanje postotka odbitka, pri čemu je davanje tih zajmova bila jedna od glavnih djelatnosti Mercedes Benz, s obzirom na to da su kamate obračunate na te zajmove iznosile 71,64% njegova ukupnog prometa.
- 16 Mercedes Benz podnio je tužbu protiv te odluke Commissione Tributaria provinciale di Roma (područno porezno povjerenstvo Rim, Italija), koji je tu tužbu odbio. Nakon toga je Mercedes Benz podnio žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev, Commissione Tributaria Regionale di Roma (regionalno porezno povjerenstvo Rim, Italija).
- 17 U tom je postupku Mercedes Benz tvrdio da je ispravno isključio kamate obračunate na odobrene zahtjeve u nazivniku razlomka koji se koristio za određivanje postotka odbitka na ime PDV-a te je osobito istaknuo da je, u svakom slučaju, nacionalni zakonodavac pogrešno prenio članke 168. i 173. do 175. Direktive 2006/112, predviđevši da se udio odbitka iz članka 19.a. DPR-a br. 633/72 primjenjuje bez razlike na svu robu i usluge koje stekne porezni obveznik, neovisno o tome jesu li ta roba i usluge namijenjene za transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak, transakcije kod kojih ne postoji pravo na odbitak ili obje vrste transakcija.
- 18 U tim je okolnostima Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno porezno povjerenstvo Rim) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„U svrhu korištenja prava na odbitak, je li protivno tumačenju članaka 168., 173., 174. i 175. Direktive 2006/112, koja se temelji na načelima proporcionalnosti, učinkovitosti i neutralnosti, kako su propisani pravom Unije, talijansko zakonodavstvo (preciznije članak 19. stavak 5. i članak 19.a. [DPR-a br. 633/1972]) i praksa nacionalne porezne uprave, koji nalažu da se i utvrđenje tzv. „sporednih“ transakcija provede na temelju godišnjeg prometa subjekta, a da pritom nije propisana metoda izračuna koja bi se temeljila na sadržaju i stvarnoj namjeni stjecanja, i koja bi objektivno odražavala stvarni udio troškova koji se može pripisati svakoj transakciji – oporezovanoj i neoporezovanoj – koju je izvršio porezni obveznik?“

## O prethodnom pitanju

### *Uvodna očitovanja*

- 19 Na prvom mjestu, iako sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku formalno upućuje na članke 168. i 173. do 175. Direktive 2006/112, valja istaknuti da je u poreznom razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku pravo na odbitak poreznih obveznika načelno bilo uređeno člancima 17. i 19. Šeste direktiva.

- 20 Na drugom mjestu, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da je donošenjem članka 19. stavka 5. i članka 19.a. DPR-a br. 633/72 nacionalni zakonodavac namjeravao koristiti metodu odstupanja iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive.
- 21 U tim okolnostima valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) i članak 19. Šeste direktive tumačiti na način da im se ne protive nacionalni propisi i praksa poput onih u glavnom postupku kojima se poreznom obvezniku nalaže:
- da primijeni na svu robu i usluge koje stekne udio odbitka koji se temelji na prometu, bez predviđanja metode za izračun koja bi se temeljila na stvarnoj vrsti i namjeni svake stečene robe i usluga i koja bi objektivno odražavala stvarni udio troškova koji se može pripisati svakoj oporezovanoj i neoporezovanoj transakciji; i
  - da se pozove na sastav svojeg prometa kako bi identificirao transakcije koje se mogu kvalificirati kao „sporedne“.

### *Odgovor Suda*

- 22 Najprije valja podsjetiti da, na temelju članka 17. stavka 2. Šeste direktive, porezni obveznici mogu odbiti porez kojim je oporezovano stjecanje ili isporuka robe ili usluga namijenjenih isključivo za obavljanje oporezovanih transakcija.
- 23 Kad je riječ o robi i uslugama koje su namijenjene i za potrebe transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak i transakcija kod kojih ne postoji pravo na odbitak, člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom te direktive predviđa se da se odbija samo onaj dio PDV-a koji se može pripisati prvonavedenim transakcijama.
- 24 Međutim, članak 17. stavak 5. treći podstavak Šeste direktive dopušta državama članicama da se koriste posebnim metodama određivanja prava na odbitak, koje predstavljaju odstupanje, a među kojima se nalazi metoda propisana točkom (d) te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 24.).
- 25 Sukladno članku 17. stavku 5. trećem podstavku točki (d) Šeste direktive, država članica može dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka te direktive provede odbitak vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka.
- 26 Na prvom mjestu, valja ispitati treba li članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) Šeste direktive, s obzirom na njegov kontekst, tumačiti na način da metoda izračuna prava na odbitak PDV-a koja je njime predviđena podrazumijeva korištenje udjela odbitka koji se temelji na prometu.
- 27 U tom pogledu valja istaknuti da je, protivno drugim odstupajućim metodama izračuna navedenima u članku 17. stavku 5. trećem podstavku Šeste direktive, za metodu predviđenu u njegovoj točki (d) izričito propisana sukladnost njezine primjene s pravilom iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka te direktive.
- 28 Međutim, kako proizlazi iz točke 23. ove presude, pravilo iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka Šeste direktive ne pojašnjava kako udio PDV-a koji se može pripisati transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak konkretno mora biti određen.

- 29 S obzirom na to, članak 17. stavak 5. drugi podstavak Šeste direktive, koji slijedi prvi podstavak i počinje izrazom „taj udio“, upućujući tako na udio odbitka iz prvog podstavka, pojašnjava da se taj udio treba odrediti sukladno članku 19. te direktive.
- 30 Članak 19. stavak 1. Šeste direktive propisuje da se udio odbitka iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka te direktive treba odrediti na temelju razlomka koji u brojniku sadržava promet koji se odnosi na transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak, a u nazivniku promet koji se odnosi na te transakcije i na transakcije kod kojih ne postoji pravo na odbitak.
- 31 Stoga upućivanje iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive, sukladno pravilu iz prvog podstavka tog stavka, treba tumačiti tako da uključuje uporabu udjela odbitka na temelju prometa pri provedbi navedene odredbe.
- 32 Proizlazi da članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) Šeste direktive, u vezi s člankom 17. stavkom 5. prvim i drugim podstavkom te člankom 19. stavkom 1. te direktive, treba tumačiti na način da metoda izračuna prava na odbitak PDV-a koja je njime predviđena podrazumijeva korištenje udjela odbitka koji se temelji na prometu.
- 33 Na drugom mjestu, valja ispitati protivi li se članku 17. stavku 5. trećem podstavku točki (d) Šeste direktive činjenica da država članica poreznom obvezniku nalaže da primijeni na svu robu i usluge koje stekne udio odbitka koji se temelji na prometu, i to neuzimajući u obzir stvarnu vrstu i namjenu svake stečene robe i usluga.
- 34 U tom pogledu, s jedne strane, iz samog teksta članka 17. stavka 5. prvog podstavka Šeste direktive proizlazi da se izračun udjela odbitka za određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti načelno odnosi samo na robu i usluge koje porezni obveznik koristi i u transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 40., i od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, t. 25.).
- 35 S druge strane, na temelju članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive, države članice mogu dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik „sukladno pravilima iz prvog podstavka“ provede odbitak „vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka“.
- 36 Budući da se članak 17. stavak 5. prvi podstavak Šeste direktive, na koji se izričito upućuje u članku 17. stavku 5. trećem podstavku točki (d) te direktive, odnosi i na transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak i na transakcije kod kojih ne postoji pravo na odbitak, izraz „sve transakcije iz spomenutog podstavka“ valja razumjeti na način da se odnosi na obje vrste transakcija iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka te direktive.
- 37 Međutim, za razliku od prvog podstavka članka 17. stavka 5. Šeste direktive treći podstavak točka (d) istog članka 17. stavka 5. ne upotrebljava izraz „u...i u“.
- 38 U nedostatku pojašnjenja, članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) Šeste direktive treba tumačiti tako da se odnosi na svu robu i usluge koje dotični porezni obveznik koristi i u transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, pri čemu nije nužno da ta roba i usluge služe obavljanju obje vrste transakcija.
- 39 Naime, valja podsjetiti da, u slučaju kada je moguće odredbu prava Unije tumačiti na više načina, prednost treba dati onom tumačenju koje može sačuvati njezin koristan učinak (vidjeti osobito presudu od 9. ožujka 2000., EKW i Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, t. 41.).

- 40 Tumačenje članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive na način da se primjenjuje samo u odnosu na robu i usluge koje se koriste „u“ transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak „i u“ transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak dovelo bi do davanja tog odredbi istog dosega kakav ima članak 17. stavak 5. prvi podstavak te direktive, od kojeg bi ta odredba međutim trebala odstupati.
- 41 Doduše, čini se da sud koji je uputio zahtjev izražava sumnju u spojivost tumačenja navedenog u točki 38. ove presude s načelima proporcionalnosti odbitaka, učinkovitosti prava na odbitak i neutralnosti PDV-a.
- 42 Međutim, bez potrebe ispitivanja koji je točan učinak tih načela na tumačenje članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive, valja utvrditi da se uzimajući u obzir ta načela koja uređuju sustav PDV-a, ali od kojih zakonodavac može s pravom odstupati, u svakom slučaju ne može opravdati tumačenje kojim bi se tom odstupanju, koje je zakonodavac izričito želio, oduzelo svaki koristan učinak.
- 43 Razmatranja iz točke 38. ove presude potkrijepljena su, među ostalim, jednim od ciljeva koji se nastoje postići Šestom direktivom, a koji se sastoji, kako to proizlazi iz njezine 17. uvodne izjave, u tome da se omogućiti korištenje relativno jednostavnim provedbenim pravilima (vidjeti u tom smislu presudu od 8. ožujka 2012. Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 35.).
- 44 Naime, primjenom pravila za izračun iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive, porezni obveznici nemaju obvezu upotrebljavati robu i usluge koje steknu bilo za transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak bilo za transakcije kod kojih ne postoji to pravo, odnosno za obje vrste transakcija, a slijedom toga, nacionalne porezne uprave ne moraju provjeravati je li ta upotreba pravilno provedena.
- 45 Na trećem mjestu, treba utvrditi smiju li države članice, uzimajući u obzir članak 19. stavak 2. Šeste direktive, propisati da se taj porezni obveznik poziva i na sastav svojeg prometa kako bi među obavljenim transakcijama identificirao one koje se mogu kvalificirati kao „sporedne“.
- 46 U tom pogledu valja podsjetiti da se, na temelju članka 19. stavka 2. Šeste direktive, za određivanje udjela iz stavka 1. tog članka isključuje iznos prometa koji se odnosi na „sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije“. Šesta direktiva ne definira pojam „sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije“.
- 47 Sud je međutim već pojasnio da iako opseg prihoda ostvarenih od financijskih transakcija koje spadaju u područje primjene Šeste direktive može biti pokazatelj da te transakcije ne treba smatrati sporednima u smislu članka 19. stavka 2. te direktive, činjenica da se tim transakcijama ostvaruju veći prihodi od prihoda koji se ostvaruju djelatnošću koja je označena kao glavna djelatnost dotičnog poduzetnika ne može sama po sebi isključiti njihovu kvalifikaciju kao „sporednih transakcija“ u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 77.).
- 48 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da gospodarsku djelatnost treba kvalificirati kao „sporednu“ u smislu članka 19. stavka 2. Šeste direktive ako ona ne predstavlja izravni, stalni i nužni nastavak oporezive djelatnosti poduzetnika i ne uključuje značajnu upotrebu robe i usluga za koje se PDV duguje (vidjeti u tom smislu presude od 11. srpnja 1996., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, t. 22.; od 29. travnja 2004., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 76., i od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 31.).



- 49 Stoga valja utvrditi da je sastav prometa poreznog obveznika relevantan element za određivanje treba li određene transakcije smatrati „sporednima“ u smislu članka 19. stavka 2. druge rečenice Šeste direktive, ali da u tu svrhu također treba uzeti u obzir odnos tih transakcija s oporezivim djelatnostima tog poreznog obveznika i, ovisno o slučaju, korištenje robe i usluga koje one uključuju, a za koje se PDV duguje.
- 50 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) i članak 19. Šeste direktive treba tumačiti na način da im se ne protive nacionalni propisi i praksa, poput onih u glavnom postupku, kojima se poreznom obvezniku nalaže:
- da primijeni na svu robu i usluge koje stekne udio odbitka koji se temelji na prometu, bez predviđanja metode za izračun koja bi se temeljila na stvarnoj vrsti i namjeni svake stečene robe i usluga i koja bi objektivno odražavala stvarni udio troškova koji se može pripisati svakoj oporezovanoj i neoporezovanoj transakciji; i
  - da se pozove na sastav svojeg prometa kako bi identificirao transakcije koje se mogu kvalificirati kao „sporedne“, pod uvjetom da se ocjenom koja se u tu svrhu provodi uzima u obzir i odnos tih transakcija s oporezivim djelatnostima tog poreznog obveznika i, ovisno o slučaju, korištenje robe i usluga koje one uključuju, a za koje se PDV duguje.

### **Troškovi**

- 51 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 (treće vijeće) odlučuje:

**Članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (d) i članak 19. 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 treba tumačiti na način da im se ne protive nacionalni propisi i praksa, poput onih u glavnom postupku, kojima se poreznom obvezniku nalaže:**

- **da primijeni na svu robu i usluge koje stekne udio odbitka koji se temelji na prometu, bez predviđanja metode za izračun koja bi se temeljila na stvarnoj vrsti i namjeni svake stečene robe i usluga i koja bi objektivno odražavala stvarni udio troškova koji se može pripisati svakoj oporezovanoj i neoporezovanoj transakciji; i**
- **da se pozove na sastav svojeg prometa kako bi identificirao transakcije koje se mogu kvalificirati kao „sporedne“, ako se ocjenom koja se u tu svrhu provodi uzima u obzir i odnos tih transakcija s oporezivim djelatnostima tog poreznog obveznika i, ovisno o slučaju, korištenje robe i usluga koje one uključuju, a za koje se porez na dodanu vrijednost duguje.**

Potpisi