

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

8. svibnja 2019.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 168. točka (a) – Odbitak plaćenog pretporeza – Načelo neutralnosti PDV-a – Porezni obveznik koji obavlja i gospodarske aktivnosti i negospodarske aktivnosti – Robe i usluge stečene u svrhu provedbe i transakcija na koje se primjenjuje PDV i transakcija na koje se ne primjenjuje PDV – Nepostojanje mjerila raspodjele u nacionalnom propisu – Načelo zakonitosti poreza”

U predmetu C-566/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), odlukom od 10. srpnja 2017., koju je Sud zaprimio 26. rujna 2017., u postupku

### **Zwiątek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

protiv

### **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu predsjednika devetog vijeća, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (izvjestitelj) i M. Ilešić, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: R. Źereć, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. rujna 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, P. Koźmiński i K. Ziemiński, *radcowie prawni*, i P. Kaźmierczak, *doradca podatkowy*,
- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej, B. Koździej i J. Kaute,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk – Szaładzińska, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. prosinca 2018.,

donosi sljedeću

## Presudu

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

2      Ovaj je zahtjev postavljen u okviru spora između Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Udruženje općina rudarskog područja za bakar u Polkowicama, u daljnjem tekstu: Udruženje općina) i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (ravnatelj nacionalne porezne uprave, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) povodom zahtjeva za porezno mišljenje koje se odnosi na pravo odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) na robu i usluge koje je Udruženje općina steklo za potrebe obavljanja i gospodarskih aktivnosti, oporezovanih PDV-om, i negospodarskih aktivnosti, koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a (u daljnjem tekstu: miješani troškovi).

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3      Naslov je glave III. Direktive o PDV-u „Porezni obveznici”. U toj glavi člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive predviđa se:

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

4      U toj istoj glavi člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive određuje se:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.”

5      Glava X. iste direktive, naslovljena „Odbici”, sadržava pet poglavlja od kojih je prvo naslovljeno „Porijeklo i opseg prava na odbitak”. U tom poglavlju člankom 168. predviđa se:

„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, koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

6      Naslov je poglavlja 2. te iste glave „Proporcionalni odbitak”. U navedenom poglavlju člankom 173. Direktive o PDV-u predviđa se:

„1. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz [članka] 168., [...] kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

2. Države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

- (a) dopustiti da porezni obveznik odredi dio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;
- (b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;
- (c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga;
- (d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka stavka 1. provede odbitak vezano uz sve robe i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka,
- (e) ako je PDV za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan, odrediti da se smatra kao da ga nema.”

7 Članci 174. i 175. te direktive odnose se na izračun udjela poreza za odbitak.

## **Poljsko pravo**

### *Ustav Republike Poljske*

8 U skladu s člankom 217. Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej (Ustav Republike Poljske) od 2. travnja 1997. (Dz. U. br. 78, pozicija 483), oporezivanje porezima i doprinosima određuju se zakonom. Njime se određuju porezni obveznici, porezne stope, načela o odobravanju poreznih oslobođenja i olakšica, kao i kategorije poreznih obveznika koji su izuzeti od oporezivanja.

### *Zakon o PDV-u*

9 Člankom 15. stavkom 6. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 177, pozicija 1054), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje se:

„Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela u odnosu na zadatke koje imaju na temelju posebnih odredbi i za čiju realizaciju su određeni, osim kada se radi o transakcijama koje su obavljene na temelju privatnopravnih ugovora.”

10 Člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u određuje se:

„Ako se roba i usluge koriste za izvršenje oporezovanih transakcija, porezni obveznik u smislu članka 15. ima pravo iznos plaćenog pretporeza odbiti od iznosa poreza koji je dužan platiti [...]”

11 Člankom 90. stavcima 1. do 3. tog zakona predviđa se:

„1. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama kod kojih ima pravo odbitka poreza koji je dužan platiti, i u transakcijama u kojima nema takvo pravo, porezni obveznik je dužan odvojeno navesti iznose plaćenog poreza za transakcije kod kojih ima pravo odbitka poreza koji je dužan platiti.

2. Ako iznose navedene u stavku 1. nije moguće sveukupno ili djelomično utvrditi, tada porezni obveznik može od iznosa poreza koji je dužan platiti odbiti dio iznosa plaćenog pretporeza koji se, u dijelu, može pripisati transakcijama kod kojih ima pravo odbitka pretporeza [...]

3. Udio iz stavka 2. utvrđuje se kao udio godišnjeg prometa koji je ostvaren transakcijama kod kojih porezni obveznik ima pravo odbitka poreza koji je dužan platiti, izražunat na temelju ukupnog godišnjeg prometa koji je ostvaren i transakcijama kod kojih ima pravo odbitka poreza koji je dužan platiti i transakcijama u kojima nema takvo pravo.”

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

12 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je Udruženje općina pravna osoba, osnovana u skladu s poljskim zakonodavstvom, koja obavlja određene zadatke što ih imaju općine koje su njegove članice. Njegove su dužnosti, među ostalim, planiranje i ispunjavanje zadataka u okviru gospodarenja komunalnim otpadom na području njegovih članica. Te aktivnosti, koje se financiraju pristojbom koju ubiru općine, ne čine gospodarske aktivnosti obuhvaćene zajedničkim sustavom PDV-a i, na temelju toga, na njih se taj porez ne primjenjuje.

13 Udruženje općina je od 2013. pružalo dodatne usluge pojedincima, koje su se, među ostalim, sastojale od opremanja nekretnina odgovarajućim kontejnerima za miješani otpad i pružanja usluga opskrbe i prijevoza kontejnera za zeleni otpad te za građevinski otpad i otpad od rušenja objekata. Pružanje tih usluga čini gospodarsku aktivnost koja je obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a. Prihodi koje je Udruženje općina ostvarilo tom gospodarskom aktivnošću dosežu, tijekom obračunskih razdoblja od 2013. do 2015., ukupan iznos od 59 368,18 poljskih zloti (PLN) (približno 13 845 eura), 372 166,48 PLN (približno 86 796 eura) i 386 393,79 PLN (približno 90 114 eura).

14 Tijekom tih poreznih razdoblja Udruženje općina iznijelo je troškove povezane među ostalim s funkcioniranjem tog subjekta i s gospodarenjem otpadom. Jedan dio tih troškova odnosio se na miješane troškove. Naime, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se ti troškovi ne mogu povezati isključivo ili s negospodarskim transakcijama koje je provelo Udruženje općina, koje nisu obuhvaćene zajedničkim sustavom PDV-a, ili s njegovim gospodarskim transakcijama, odnosno transakcijama na koje se PDV primjenjuje.

15 Budući da je sumnjalo u iznose koje bi bilo dužno platiti po osnovi PDV-a za obračunska razdoblja od 2013. do 2015., Udruženje općina podnijelo je zahtjev za porezno mišljenje poreznom tijelu o tumačenju Zakona o PDV-u. U svojem poreznom mišljenju od 17. listopada 2016. porezno tijelo smatralo je da je, kad je riječ o miješanim troškovima, Udruženje općina ponajprije dužno napraviti raspodjelu plaćenog pretporeza kako bi odredilo iznos tog poreza povezanog sa svojom gospodarskom aktivnosti. U nedostatku pravila nacionalnog prava u tom pogledu, porezni obveznik mora odabrati prikladnu metodu koja će mu omogućiti da razdijeli iznose plaćenog pretporeza između svojih gospodarskih aktivnosti i svojih negospodarskih aktivnosti. Zatim, kako bi se izražunao udio PDV-a koji se može odbiti, treba primijeniti udio predviđen u članku 90. stavku 3. Zakona o PDV-u, koji se odnosi na gospodarske aktivnosti, kako bi se, ovisno o slučaju, odredili iznosi plaćenog pretporeza, povezanog, s jedne strane, s oporezivim transakcijama kod kojih postoji pravo odbitka i, s druge strane, s transakcijama u kojima takvo pravo ne postoji.

16 Udruženje općina podnijelo je tužbu sudu koji je uputio zahtjev, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva u Wrocławu, Poljska), zbog poništenja tog poreznog mišljenja, na temelju povrede članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u. Osobito se oslonilo na činjenicu da, u odnosu na miješane troškove, taj zakon ne predviđa nikakvo pravilo raspodjele

plaćenog pretporeza prema kojem se ti troškovi odnose na gospodarske aktivnosti ili negospodarske aktivnosti poreznog obveznika. Zato Udruženje općina tvrdi, s jedne strane, da ono ne može biti dužno primjenjivati metodu raspodjele plaćenog pretporeza na temelju miješanih troškova. S druge strane, pravo na odbitak koji se odnosi na navedene troškove ne može se, posljedično, ograničiti preko udjela predviđenog u članku 90. Zakona o PDV-u, koji se odnosi na gospodarske aktivnosti na koje se taj porez primjenjuje ili koje su oslobođene tog poreza.

17 Uzimajući u obzir te elemente, sud koji je uputio zahtjev isti je da do 1. siječnja 2016., osim pravila predviđenih u člancima 90. i 91. Zakona o PDV-u, poljski zakonodavac nije propisao nikakvo drugo pravilo koje se odnosi na raspodjelu plaćenog pretporeza za miješane troškove. Slijedom izmjena Zakona o PDV-u, koje su na snagu stupile 1. siječnja 2016., navedeno pitanje se riješilo, ali te se nove odredbe ne primjenjuju na porezna razdoblja od 2013. do 2015., na koja se odnosi postupak koji je pred njim pokrenut.

18 Usto, sud koji je uputio zahtjev napominje da Direktiva o PDV-u ne sadržava pravila koja se odnose na raspodjelu iznosâ plaćenog pretporeza na miješane troškove poreznog obveznika. Iz sudske prakse Suda proizlazi da su, s obzirom na to da Direktiva o PDV-u o tome ništa ne govori, države članice dužne odrediti metodu i mjerila takve raspodjele, uz poštovanje prava Unije i načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a.

19 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev iznosi da je Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) smatrao, u presudi od 24. listopada 2011., da je, s obzirom na to da u nacionalnom pravu nisu uređena takva mjerila, porezni obveznik morao imati pravo odbiti u cijelosti PDV, uključujući i dio plaćenog pretporeza koji je povezan s transakcijama koje nisu obuhvaćene zajedničkim sustavom PDV-a. Na temelju osobito načela zakonitosti u području poreza i davanja te određivanja poreznih stopa, zajamčenog člankom 217. Ustava Republike Poljske, taj sud je presudio da se, prije 1. siječnja 2016. kada su na snagu stupile izmjene Zakona o PDV-u, poreznim obveznicima ne može prigovoriti zbog nepoštovanja mjerila utvrđenih tim izmjenama.

20 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji je li takvo tumačenje nacionalnog prava u skladu s Direktivom o PDV-u. Taj sud posebno isti je da članak 86. stavak 1. Zakona o PDV-u, jednako kao i članak 168. Direktive o PDV-u, koji on prenosi u nacionalno pravo, izričito navodi da je pravo na odbitak PDV-a isključivo povezano s transakcijama na koje se primjenjuje PDV.

21 On osobito smatra da nepostojanje u nacionalnom pravu „tehničkih” odredbi o raspodjeli, izmeću gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti, iznosâ plaćenog pretporeza na temelju miješanih troškova, ne može dovesti do toga da, u takvoj situaciji, porezni obveznici imaju pravo odbiti u cijelosti taj porez. Prema mišljenju tog suda, takva nacionalna praksa protivna je tekstu članka 168. Direktive o PDV-u i načelu neutralnosti PDV-a, i to osobito zato što se, kada je riječ o predmetu koji je pred njim pokrenut, navedenom praksom Udruženju općina dodjeljuje nedopuštena prednost. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev navodi da mu se čini da je stajalište koje je porezno tijelo izrazilo, prema kojem, u takvoj situaciji, porezni obveznik ima mogućnost izabrati najprikladniju metodu radi raspodjele, u skladu s Direktivom o PDV-u.

22 U tim je okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva Wrocław) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 168. točki (a) Direktive [o PDV-u] i načelu neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) nacionalna praksa prema kojoj se daje pravo na odbitak u cijelosti plaćenog pretporeza u vezi sa stjecanjem robe i usluga koje se koristi za transakcije poreznog obveznika na koje se PDV primjenjuje (oporezive i izuzete) i za operacije koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a s obzirom na to da nacionalnim zakonom nisu uređene metode ni mjerila za

raspodjelu iznosa plaćenog pretporeza na gore navedene vrste transakcija?”

## O prethodnom pitanju

23 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalna praksa kojom se poreznog obveznika ovlaštuje da odbije u cijelosti pretporez na miješane troškove zato što, u primjenjivom poreznom propisu, ne postoje posebna pravila koja se odnose na mjerila i metode raspodjele koja bi poreznom obvezniku omogućila odrediti dio tog plaćenog pretporeza koji treba smatrati povezanim s njegovim gospodarskim i negospodarskim aktivnostima.

24 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, najprije valja podsjetiti na pravne temelje prava na odbitak PDV-a, kako oni proizlaze iz Direktive o PDV-u i sudske prakse Suda.

25 Kao prvo, detaljna pravila koja se odnose na pravo na odbitak uređena su, među ostalim, člankom 168. Direktive o PDV-u. U skladu s tom točkom (a) tog članka porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti iznose PDV-a 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 ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika.

26 Naime, logika sustava koji je Direktiva o PDV-u uspostavila temelji se na neutralnosti. Samo se pretporezi na robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u svrhu provedbe oporezivih transakcija mogu odbiti. Drugim riječima, odbitak plaćenih pretporeza vezan je uz naplatu izlaznih poreza. Kad se roba ili usluge koje je porezni obveznik stekao koriste za potrebe izuzetih transakcija ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se naplativati izlazni porez niti odbijati plaćeni pretporez. Naprotiv, u mjeri u kojoj se roba ili usluge koriste u svrhe transakcija oporezivih izlaznim porezom, određuje se odbitak plaćenog pretporeza u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. lipnja 2016., *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

27 Tako postojanje prava na odbitak pretpostavlja, s jedne strane, da porezni obveznik koji kao takav djeluje stekne robu ili uslugu i koristi je za potrebe svoje gospodarske aktivnosti (vidjeti osobito presudu od 16. veljače 2012., *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 69.). S druge strane, da bi se PDV mogao odbiti, ulazne transakcije moraju, u skladu s općim pravilom, imati izravnu i trenutnu vezu s izlaznim transakcijama kod kojih postoji pravo odbitka PDV-a. Konačno, pravo na odbitak poreza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da troškovi izvršeni za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene transakcija koje se izlazno oporezuje (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 27.; od 6. rujna 2012., *Portugal Telecom*, C-496/14, EU:C:2012:557, t. 36. i od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 23. i 24.).

28 Kao drugo, u hipotetskom slučaju u kojem se porezni obveznik robom i uslugama koristi i u gospodarskim transakcijama kod kojih ima pravo odbitka i u gospodarskim transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odnosno izuzetim transakcijama, člancima 173. do 175. Direktive o PDV-u predviđaju se pravila pomoću kojih se može odrediti dio PDV-a koji se može odbiti, koji mora biti razmjeran iznosu koji se odnosi na oporezive gospodarske transakcije poreznog obveznika. U tom je pogledu Sud pojasnio da se ta posljednja pravila tiču pretporeza koji tereti troškove koji se isključivo odnose na gospodarske transakcije, primjenjujući raspodjelu, između navedenih aktivnosti, između onih oporezivih, kod kojih postoji pravo na odbitak i onih oslobođenih, kod kojih takvo pravo ne postoji (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33.; od 6. rujna 2012., *Portugal Telecom*, C-496/14, EU:C:2012:557, t. 42. i od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 27.). Naprotiv, kako se ne bi ugrozio cilj neutralnosti koji se zajedničkim sustavom PDV-a jamči,

transakcije koje nisu obuhvaćene područjem primjene Direktive o PDV-u treba isključiti iz izraza udjela za odbitak iz posljednjih odredbi (vidjeti u tom smislu presude od 14. studenoga 2000., *Floridienne i Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, t. 32.; od 27. rujna 2001., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 44. i od 29. travnja 2004., *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 54.).

29 Kao treće, treba podsjetiti da je Sud već presudio da, s obzirom na to da Direktiva o PDV-u o tome ništa ne određuje, države članice imaju diskrecijsko pravo utvrđivanja metoda i mjerila raspodjele iznosa plaćenog pretporeza između gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti. Prilikom izvršavanja tog prava moraju uzeti u obzir cilj i strukturu Direktive o PDV-u i na temelju toga propisati način izraza koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od te dvije aktivnosti (vidjeti osobito presudu od 25. srpnja 2018., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

30 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da, tijekom poreznih razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku, zakonodavstvo na snazi u Poljskoj nije sadržavalo posebna pravila o mjerilima i metodama raspodjele, između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti, plaćenog pretporeza na temelju miješanih troškova. Oslanjajući se na nepostojanje nacionalnog propisa, Udruženje općenito pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdi da se ne može od njega zahtijevati da provede takvu raspodjelu i da, prema tomu, ima pravo odbiti u cijelosti porez na tu vrstu troškova.

31 Valja dakle ispitati uzrokuje li takvo nepostojanje nacionalnog propisa to da je porezni obveznik, poput Udruženja općenito, samo zbog te činjenice ovlašten odbiti u cijelosti plaćeni pretporez na temelju miješanih troškova.

32 Valja odmah naglasiti da obveza poreznog obveznika da raspodijeli iznose plaćenog pretporeza između gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti proizlazi iz samog teksta članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u. Naime, ta odredba predviđa pravo na odbitak plaćenog pretporeza jedino ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika.

33 Kao što to, među ostalim, proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 26. ove presude, ako se roba i usluge koje je stekao porezni obveznik upotrebljavaju u svrhu transakcija koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, nije moguće naplatiti izlazni porez ni odbiti pretporez.

34 To znači da Direktiva o PDV-u ne predviđa posebna pravila o mjerilima i metodama raspodjele, između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti, plaćenog pretporeza na temelju miješanih troškova. Zato države članice imaju marginu prosudbe u odnosu na izbor takvih mjerila ili metoda raspodjele.

35 Međutim, samo nepostojanje takvih pravila, u primjenjivom poreznom propisu, ne znači da porezni obveznik ima pravo odbiti u cijelosti PDV na takve troškove i u odnosu na dio plaćenog pretporeza povezanog s transakcijama koje nisu obuhvaćene zajedničkim sustavom PDV-a. Dati takvo pravo na potpuni gubitak prouzročilo bi proširenje dosega navedenog prava, protivno temeljnim načelima zajedničkog sustava PDV-a.

36 Naime, kao što je to u točki 57. svojeg mišljenja istaknula nezavisna odvjetnica, ako bi porezni obveznik, poput Udruženja općina, koji obavlja i gospodarske i negospodarske aktivnosti, imao pravo odbiti u cijelosti plaćeni pretporez na temelju miješanih troškova, on bi uživao pogodnost koja je protivna načelu porezne neutralnosti, koja, prema mišljenju Suda, predstavlja u području PDV-a izraz općeg načela jednakog postupanja u skladu s namjerom zakonodavca Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

37 Iz toga slijedi da nepostojanje, u propisu države članice, posebnih pravila koja se odnose na mjerila i metode raspodjele, između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti, plaćenog pretporeza ne može, u načelu, utjecati na doseg prava na odbitak predviđenog u članku 168. Direktive o PDV-u.

38 Unatož tomu, sud koji je uputio zahtjev ističe da je nacionalnu praksu koja se sastoji od davanja prava na potpuni odbitak, u odnosu na miješane troškove, moguće obrazložiti tumačenjem članka 217. Ustava Republike Poljske kojim je zajamčeno načelo zakonitosti poreza.

39 U tom pogledu važno je primijetiti da se, kao što to proizlazi iz ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama, načelo zakonitosti poreza može smatrati dijelom pravnog poretka Unije, kao opće načelo prava. Iako se tim načelom zahtijeva, kao što to u točki 110. svojeg mišljenja ističe nezavisna odvjetnica, da sve obveze plaćanja poreza, poput PDV-a, kao i sve bitne elemente koji definiraju njegove temeljne značajke treba predvidjeti zakonom, navedenim se načelom ne zahtijeva da se svi tehnički aspekti poreza taksativno propišu, dok pravila utvrđena zakonom omogućavaju poreznom obvezniku da predvidi i izračuna iznos dužnog poreza i odredi u kojem trenutku će ga biti dužan platiti.

40 Posljedično, nepostojanje u primjenjivom poreznom propisu tehničkih pravila koja imaju akcesoran značaj u odnosu na bitni element poreza ne predstavlja, samo po sebi, povredu načela zakonitosti poreza kao načela općeg prava Unije. Jednako tako, činjenica da je primjenjivi porezni propis poreznom obvezniku ostavio izbor između nekoliko mogućih načina ponašanja kako bi mogao ostvariti neko pravo ne može se, sama po sebi, smatrati protivnom tom načelu.

41 Kad je riječ o bitnom elementu poreza koji je bio predmet usklađivanja zakonodavca Unije, poput PDV-a, pitanje koji su njegovi elementi koje treba predvidjeti zakonom pitanje je koje treba ispitati u svjetlu načela zakonitosti poreza kao općeg načela prava Unije, a ne na temelju tumačenja tog načela u nacionalnom pravu.

42 Što se tiče, konkretnije, prava na odbitak, ono čini bitan element obveze plaćanja PDV-a. Doseg navedenog prava jasno je određen člankom 168. Direktive o PDV-u. Kao što je to Sud naglasio, navedenom se odredbom detaljno navode uvjeti nastanka i opsega prava na odbitak i ne ostavlja se državama članicama margina prosudbe u odnosu na njegovo provođenje (vidjeti u tom smislu presudu od 10. ožujka 2005., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-33/03, EU:C:2005:144, t. 16. i navedenu sudsku praksu).

43 Prema tomu, dok porezni obveznik može ustanoviti, na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, točan doseg prava na odbitak, ne može se smatrati da je obveza koja mu je stavljena na teret da odredi, među svojim miješanim troškovima, njihov dio koji je povezan s gospodarskim transakcijama protivna načelu zakonitosti poreza. Naime, takav zahtjev nije, u zajedničkom sustavu PDV-a, od bitnog značaja koji definira jednu od temeljnih značajki PDV-a, koju bi se na tom temelju trebalo izričito predvidjeti primjenjivim poreznim propisom, nego samo akcesornog značaja, kao preduvjet koji porezni obveznik mora ispuniti kako bi ostvario pravo na odbitak.

44 Iako konažno sud koji je uputio zahtjev treba, u okviru glavnog postupka, ocijeniti jesu li zahtjevi koji proizlaze iz načela zakonitosti poreza iz prethodnih točaka ispunjeni, na Sudu je da mu pruži sve potrebne upute s obzirom na pravo Unije kako bi mu omogućio da riješi spor koji se pred njim vodi.

45 Najprije, treba istaknuti da je članak 168. Direktive o PDV-u prenesen u poljsko pravo člankom 86. Zakona o PDV-u. Tom posljednjom odredbom predviđa se, kao i člankom 168. Direktive o PDV-u, da porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti plaćeni pretporez ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija. Zato se čini da se člankom 86. Zakona o PDV-u precizno određuje doseg i opseg prava na odbitak, a što sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti.

46 Zatim, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, zbog nepostojanja posebnih pravila koja bi primjenjiv porezni propis izričito predvidio, koja se odnose na mjerila i metode raspodjele plaćenog pretporeza, između gospodarskih i negospodarskih aktivnosti, porezni obveznik može dobiti, od nadležnih nacionalnih poreznih tijela, porezno mišljenje kojim će ona ocijeniti njegovu konkretnu situaciju i odrediti kako pravilno može primijeniti zakon. Osim toga, u skladu s informacijama kojima Sud raspolaže, porezni obveznik može izabrati metodu kako bi proveo takvu raspodjelu. U tim okolnostima, i osobito s obzirom na članak 86. Zakona o PDV-u, ne čini se da je takvo nepostojanje pravila takve prirode da bi poreznog obveznika spriječilo da utvrdi iznos PDV-a koji može odbiti.

47 Konažno, u nastavku prethodnih razmatranja, sud koji je uputio zahtjev smatra da je nacionalna praksa o kojoj je riječ u glavnom postupku protivna članku 168. Direktive o PDV-u.

48 U tom pogledu valja podsjetiti da su, s jedne strane, nacionalni sudovi dužni nacionalno pravo tumačiti, koliko je to moguće, u skladu s pravom Unije i da nadležno nacionalno porezno tijelo takvo usklađeno tumačenje, u načelu, može primjenjivati na poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, t. 41. i 42.; od 5. srpnja 2007., *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 45. i od 15. rujna 2011., *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, t. 34.).

49 S druge strane, iako obveza usklađenog tumačenja ne može biti temelj za tumačenje nacionalnog prava *contra legem* (vidjeti osobito presudu od 15. travnja 2008., *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, t. 100. i navedenu sudsku praksu), nacionalni sudovi, prema potrebi, trebaju izmijeniti ustaljenu sudsku praksu ako se ona temelji na tumačenju nacionalnog prava koje nije spojivo s ciljevima direktive (presude od 19. travnja 2016., *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 33.; od 17. travnja 2018., *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, t. 72. i od 11. rujna 2018., *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, t. 64.).

50 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje treba odgovoriti da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna praksa kojom se poreznog obveznika ovlašćuje da odbije u cijelosti pretporez na miješane troškove, zato što, u primjenjivom poreznom propisu, ne postoje posebna pravila koja se odnose na mjerila i metode raspodjele koja bi poreznom obvezniku omogućila odrediti dio tog plaćenog pretporeza koji treba smatrati povezanim s njegovim gospodarskim i negospodarskim aktivnostima.

## **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 navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

**Članak 168. točka (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna praksa kojom se poreznog obveznika ovlašćuje da odbije u cijelosti pretporez za porez na dodanu vrijednost (PDV) na robu i usluge koje je porezni obveznik stekao za potrebe obavljanja i gospodarskih aktivnosti, oporezovanih PDV-om, i negospodarskih aktivnosti, koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, zato što, u primjenjivom poreznom propisu, ne postoje posebna pravila koja se odnose na mjerila i metode raspodjele koja bi poreznom obvezniku omogućila odrediti dio tog plaćenog pretporeza koji treba smatrati povezanim s njegovim gospodarskim i negospodarskim aktivnostima.**

Potpisi

\*      Jezik postupka: poljski