

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

od 29. lipnja 2016.(1)

Predmet C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

protiv

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Commissione tributaria regionale di Roma, Italija)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ – Članak 17. stavak 5. treći podstavak – Odbitak ulaznog poreza – Udio odbitka – Izražun”

I – Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Commissione tributaria regionale di Roma temelji se na tumačenju članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive 77/388/CEE (2) kojim se državama članicama odobrava odstupanje od općenitog pravila izražuna udjela odbitka predviđenog člankom 17. stavkom 5. drugim podstavkom i člankom 19. te direktive.

2. Glavno pitanje tog zahtjeva za prethodnu odluku temelji se na području primjene navedenog odstupanja. Postavlja se pitanje odnosi li se to odstupanje, kao što je to slučaj s ostalim odstupanjima predviđenima člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom Šeste direktive, isključivo na „robu i usluge mješovite uporabe”, odnosno na robu i usluge koje se upotrebljavaju za obavljanje i transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcija kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a ili je područje primjene šire i odnosi se na sveukupnu robu i usluge koje je stekao „mješoviti porezni obveznik”, odnosno porezni obveznik koji obavlja i transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije u kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a. Nadalje, postavlja se pitanje koje su metode izražuna koje države članice mogu naložiti na temelju tog odstupanja.

3. Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva Mercedes Benz Italia SpA (u daljnjem tekstu: društvo Mercedes Benz) i talijanskih poreznih tijela, čiji je predmet pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) tog društva.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Sud koji je uputio zahtjev svojim prethodnim pitanjem od Suda traži tumačenje članka 168. i članka 173. do 175. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(3).

5. Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se spor u glavnom postupku odnosi na pravo društva Mercedes Benz na odbitak u poreznoj godini 2004. Stoga, kao što je navela Europska komisija, činjenice relevantne za glavni postupak nisu obuhvaćene, *rationae temporis*, područjem primjene Direktive 2006/112, kojom je stavljena izvan snage i zamijenjena Šesta direktiva te koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.(4)

6. Stoga se primjenjuje Šesta direktiva, koja ne utječe na meritum odgovora na postavljeno pitanje suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da su relevantne odredbe dviju direktiva u biti istovjetne(5).

7. Članak 17. Šeste direktive, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na [odbitak]”, stavci 1., 2. i 5., u kojima se proizlazi iz članka 28.f navedene direktive, glasi kako slijedi:

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

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

(a) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi 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 ima pravo odbitka i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, [odbija] se samo udio poreza na dodanu vrijednost koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se u skladu s člankom 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 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 porez za koji porezni obveznik nema pravo [odbitka] neznatan odrediti da se smatra kao da ga nema”. [neslužbeni prijevod]

8. ?lankom 19. stavcima 1. i 2. Šeste direktive predvi?eno je sljede?e:

„1. Udio za [odbitak] predvi?en ?lankom 17. stavkom 5. prvog podstavka odre?uje se razlomkom koji obuhva?a:

- u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez poreza [na] dodanu vrijednost, koji se odnosi [na] transakcije kod kojih je porez na dodanu vrijednost mogu?e odbiti u skladu s ?lankom 17. stavcima 2. i 3.,
- u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez poreza na dodanu vrijednost, koji se odnosi na transakcije uklju?ene u brojnik i transakcije kod kojih nema [odbitka] poreza na dodanu vrijednost. Države ?lanice mogu u nazivnik uklju?iti i iznos subvencija koje se razlikuju od onih iz ?lanka 11.A stavka 1. to?ke (a).

Udio odbitka odre?uje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na sljede?i cijeli broj.

2. Odstupaju?i od odredaba iz stavka 1., pri izra?unu udjela za [odbitak] isklju?uje se iznos prometa koji se odnosi na isporuku kapitalnih dobara koje je porezni obveznik upotrijebio u svrhe svog poslovanja. Isklju?uje se i iznos prometa koji se odnosi na sporedne transakcije, transakcije s nekretninama i financijske transakcije [...]”. [neslužbeni prijevod]

B – *Talijansko pravo*

9. ?lankom 19. stavkom 5. decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Dekret predsjednika Republike br. 633 o uvo?enju i ure?enju poreza na dodanu vrijednost od 26. listopada 1972.) (u daljnjem tekstu: DPR br. 633/72) predvi?eno je sljede?e:

„Porezni obveznici koji obavljaju i djelatnosti kojima su obuhva?ene transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i djelatnosti kojima su obuhva?ene izuzete transakcije [...] imaju pravo na odbitak poreza razmjeran prvim transakcijama, a odnosni se iznos utvr?uje primjenom postotka odbitka iz ?lanka 19.a”.

10. ?lankom 19.a DPR-a br. 633/72 propisano je sljede?e:

„1. Postotak odbitka iz ?lanka 19. stavka 5. utvr?uje se na temelju odnosa izme?u iznosa transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, koje su provedene tijekom godine, i istog iznosa uve?anog za izuzete transakcije koje su provedene iste godine. Postotak odbitka zaokružuje se na višu ili nižu brojku, ovisno o tome je li decimalni dio ve?i odnosno manji od pet desetinki.

[...]

2. Za izra?un postotka odbitka iz stavka 1. ne uzimaju se u obzir [...] izuzete transakcije navedene u to?kama 1. do 9. ?lanka [...] ?lanka 10. [DPR-a br. 633/72], kada nisu predmet poslovanja poreznog obveznika ili su sporedne oporezivim transakcijama, ne dovode?i u pitanje nemogu?nost odbitka poreza na robu i usluge koje se upotrebljavaju isklju?ivo za provo?enje potonjih transakcija.”

III – Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

11. Nakon provedenog poreznog nadzora Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(Regionalna porezna uprava Rim 3) (u daljnjem tekstu: Agenzia) dostavila je društvu Mercedes Benz porezno rješenje u pogledu PDV-a za poreznu godinu 2004. radi povrata iznosa od 1 755 882 eura, uz iznose koji se odnose na sankcije i kamate. U poreznom rješenju navedeno je da su kamate koje je društvo Mercedes Benz ostvarilo na zajmove odobrene njegovim društvima k?erima, u ukupnom iznosu od 41 878 647 eura, neopravdano isklju?ene iz izra?una udjela odbitka iz ?lanka 19.a DPR-a br. 633/72.

12. Društvo Mercedes Benz u svojoj je prijavi PDV-a za poreznu godinu 2004., okvalificiralo svoje financijske djelatnosti, odnosno odobravanje zajmova, kao sporedne u odnosu na vlastite oporezive djelatnosti i time opravdalo isklju?ivanje dospjelih kamata na predmetne zajmove iz izra?una udjela odbitka . Prema mišljenju Agencije, odobravanje navedenih zajmova predstavljalo je jednu od osnovnih djelatnosti društva Mercedes Benz, s obzirom na to da su predmetne kamate iznosile 71,64 % ukupnog prometa društva.

13. Društvo Mercedes Benz podnijelo je tužbu protiv poreznog rješenja Agencije pred Commissione tributaria regionale di Roma, koja ju je odbila. Društvo je stoga podnijelo žalbu protiv te odluke pred sudom koji je uputio zahtjev.

14. Kao prvo, u okviru glavnog postupka, društvo Mercedes Benz isti?e sporednu prirodu svojih transakcija financiranja i, kao drugo, u?inke narušavanja tržišnog natjecanja talijanskog sustava PDV-a u korist talijanskih poreznih tijela, u okviru kojeg se primjenjuje metoda „matemati?kog” udjela odbitka koja se temelji na isklju?ivo formalnom kriteriju (sastav prometa poreznog subjekta), umjesto metode „stvarnog” udjela odbitka koja se temelji na stvarnoj ocjeni dijela koji se odnosi na stjecanja namijenjena za oporezive transakcije. U tom je pogledu društvo Mercedes Benz dostavilo dvije procjene kojima se potvrdio neznatni u?inak troškova stjecanja robe i usluga koje je snosilo u 2004. na vlastite izuzete transakcije, odnosno na vlastite financijske djelatnosti(6).

15. Stranke su suglasne da se metoda za utvr?ivanje prava na odbitak poreza iz ?lanka 19. stavka 5. DPR-a br. 633/72 primjenjuje na sveukupnu robu i usluge koje je stekao mješoviti porezni obveznik tijekom odre?ene porezne godine.

16. Društvo tvrdi da je talijanski zakonodavac pogrešno prenio ?lanke 173. do 175. Direktive 2006/112, s obzirom na to da je, u smislu ?lanka 19. stavka 5. DPR-a br. 633/72, predvidio da se izra?un udjela odbitka iz ?lanka 19.a DPR-a br. 633/72 primjenjuje na sveukupnu robu i usluge koje su stekli mješoviti porezni obveznici. Takvom metodom izra?una ne bi bilo mogu?e precizno odrediti dio PDV-a koji se može pripisati transakcijama kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a. Prema mišljenju društva, u prethodno navedenim ?lancima te direktive pojašnjeno je da je podru?je primjene udjela odbitka ograni?eno na robu i usluge kojima se porezni obveznik koristi za istodobnu provedbu transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcija kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a.

17. Agenzia, me?utim, ustraje na zakonitosti obavljenih ispravaka za porezne svrhe, pozivaju?i se na razloge navedene u vlastitom poreznom rješenju.

18. Commissione tributaria regionale di Roma odlu?ila je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„U svrhu ostvarenja prava na odbitak, protivi li se nacionalno zakonodavstvo (osobito ?lanak 19. stavak 5. i ?lanak 19.a DPR-a br. 633/1972) i praksa nacionalne porezne uprave, kojima se nalaže da se i utvr?enje tzv. sporednih transakcija provede na temelju godišnjeg prometa subjekta, pri ?emu nije propisana metoda izra?una 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 tuma?enju ?lanaka 168., 173.,

174. i 175. Direktive br. 2006/112/EZ koja se temelji na načelima proporcionalnosti, djelotvornosti i neutralnosti, kako su utvrđeni pravom Unije”.

19. Društvo Mercedes Benz, talijanska vlada i Komisija podnijeli su pisana očitovanja i sudjelovali na raspravi koja se održala 14. travnja 2016.

IV – Pravna analiza

A – Opseg prethodnog pitanja

20. Sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku od Suda traži tumačenje članka 19. stavka 5. i članka 19.a DPR-a br. 633/72 te prakse nacionalne porezne uprave kako bi se utvrdilo jesu li ti članci i prakse u skladu s člankom 168. i člancima 173. do 175. Direktive 2006/112.

21. Valja istaknuti da je Sud, kada mu je upućeno pitanje na temelju članka 267. UFEU-a, nadležan za odlučivanje o načinu tumačenja Ugovora te valjanosti i tumačenju akata koje su donijele institucije Europske unije. Nadležnost Suda ograničena je samo na ispitivanje odredaba prava Unije. Zadaća je nacionalnog suda ocijeniti doseg nacionalnih odredbi i način na koji se one moraju primijeniti(7).

22. Osim toga, kako je navedeno u točkama 5. i 6. ovog mišljenja, činjenice relevantne za glavni postupak nisu obuhvaćene, *rationae temporis*, područjem primjene Direktive 2006/112, nego Šeste direktive.

23. Stoga se prethodno pitanje treba tumačiti na način da se njime želi utvrditi protive li se članku 17. stavcima 2. i 5. te članku 19. Šeste direktive nacionalno zakonodavstvo i praksa nacionalne porezne uprave, kao oni o kojima je riječ u glavnom postupku, kojima se poreznim obveznicima koji obavljaju i transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a nalaže određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti primjenom udjela odbitka, koji se izražava u skladu s člankom 19. te direktive, na sveukupnu stečenu robu i usluge, uključujući robu i usluge koje se upotrebljavaju za transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a.

B – Uvodna očitovanja

24. Prvenstveno valja ukratko istaknuti ključna načela kojim se uređuje pravo na odbitak PDV-a.

25. Iz članka 17. stavka 2. Šeste direktive proizlazi da porezni obveznik ima pravo odbiti PDV „[a]ko se roba i usluge upotrebljavaju u svrhu oporezovanih transakcija”. [neslužbeni prijevod] Stoga se pravo na odbitak PDV-a određuje povezivanjem ulaznih troškova i izlaznih transakcija(8).

26. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak predviđeno člankom 17. i člancima koji mu slijede u toj direktivi temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se u načelu ne može ograničiti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije(9).

27. Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči savršenu neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u(10).

28. Ako se roba i usluge koje je stekao porezni obveznik upotrebljavaju u svrhu izuzetih

transakcija ili transakcija obuhvaćenih područjem primjene PDV-a, nije moguće naplatiti izlazni porez niti odbiti ulazni porez(11).

29. Logično, člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom Šeste direktive predviđeno je da se za robe i usluge mješovite uporabe(12) „odbija samo udio PDV-a koji se može pripisati transakcijama [kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a]”. Člankom 17. stavkom 5. drugim podstavkom predviđeno je da se taj odbitak određuje u skladu s člankom 19. navedene direktive, čijim je stavkom 1., u biti, predviđen izračun udjela odbitka na temelju razlomka koji odgovara iznosu prometa koji se odnosi na transakcije kod kojih se PDV može odbiti podijeljenom ukupnim iznosom prometa(13).

30. Izračunom udjela odbitka predviđenog člankom 19. stavkom 1. Šeste direktive zahtijeva se aproksimacija dijela PDV-a povezanog s oporezivim transakcijama poreznog obveznika, s obzirom na to da bi općenito bilo teško, pa čak i nemoguće, stvarno utvrditi u kojoj se mjeri roba i usluge mješovite uporabe upotrebljavaju za provođenje navedenih transakcija(14). Taj se izračun temelji na pretpostavci da sadržaj roba i usluga mješovite uporabe odgovora iznosu sastava prometa poreznog obveznika. Drugim riječima, opće pravilo za izračun udjela odbitka temelji se na načelu da robu i usluge mješovite uporabe porezni obveznik upotrebljava za vlastite oporezive i izuzete djelatnosti na način proporcionalan iznosu prometa za svaku od njih.

31. Međutim, u skladu s člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom Šeste direktive, države članice mogu odstupiti od općenitog pravila izračuna udjela odbitka iz članka 19. te direktive tako da dopuste ili zahtijevaju da porezni obveznik odredi iznos koji se može odbiti primjenom posebnih udjela odbitka, odnosno drugih metoda izračuna navedenih u trećem podstavku točkama (a) do (e)(15).

32. U ovom je predmetu talijanska vlada izjavila da je talijanski zakonodavac donošenjem spornog propisa, odnosno članka 19. stavka 5. i članka 19.b DPR-a br. 633/72, iskoristio mogućnost iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive(16). Osim toga, čini mi se da je jasno da se taj propis ne može opravdati s obzirom na druga odstupanja predviđena istim podstavkom točkama (a) do (e), na temelju kojih je moguće odrediti različite udjele odbitka za svako područje poslovanja [točka (a) i točka (b)], provesti odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga u okviru određenog poslovanja [točka (c)] te ne uzeti u obzir iznose koji se ne mogu odbiti kada su neznatni [točka (e)](17). Slijedom navedenog tu se u sljedećoj analizi ograničiti na ispitivanje odstupanja predviđenog člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (d) Šeste direktive.

33. Stoga se postavlja pitanje odobravaju li se predmetnim odstupanjem predviđenim člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (d) Šeste direktive (u daljnjem tekstu: odstupanje iz točke (d)) pravila, kao što su ona primjenjiva u glavnom postupku, kojima se mješovitim poreznim obveznicima nalaže određivanje iznosa koji se može odbiti primjenom udjela odbitka, izračunatog u skladu s člankom 19. Šeste direktive, na sveukupnu prethodno stečenu robu i usluge, neovisno o njihovoj uporabi.

34. To se pitanje odnosi na dva aspekta koja tu zasebno ispitati. Kao prvo, valja ispitati područje primjene odstupanja iz točke (d) i, osobito, odnosi li se ono na nešto više osim robe i usluga mješovite uporabe, za razliku od općeg pravila u pogledu udjela odbitka i drugih predviđenih odstupanja iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka odnosno trećeg podstavka Šeste direktive. Kao drugo, postavlja se pitanje koje su metode izračuna dopuštene odstupanjem iz članka (d).

C – *Područje primjene članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive*

1. Razli?ita tuma?enja

35. U ?lanku 17. stavku 5. tre?em podstavku to?ki (d) Šeste direktive navedeno je da države ?lanice mogu „dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik u skladu s pravilima iz prvog podstavka provede [odbitak] u odnosu na sve robe i usluge upotrijebljene za sve transakcije iz navedenog podstavka”. [neslužbeni prijevod]

36. Što se ti?e izraza „u odnosu na sve robe i usluge upotrijebljene za sve transakcije iz navedenog podstavka”, u ovom su predmetu predložena dva razli?ita tuma?enja tog izraza.

37. Prema mišljenju talijanske vlade i Komisije(18), valja smatrati da je tim izrazom obuhva?ena sva roba i usluge koje se upotrebljavaju za sve transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a. U skladu s takvim tuma?enjem, podru?jem primjene odstupanja iz to?ke (d) obuhva?ena je sva roba i usluge koje je mješoviti porezni obveznik stekao tijekom odre?ene porezne godine.

38. Nasuprot tomu, društvo Mercedes Benz tvrdi da taj izraz treba tuma?iti na na?in da se odnosi isklju?ivo na robu i usluge mješovite uporabe koje je porezni obveznik stekao tijekom odre?ene porezne godine.

39. Priznajem da tekst ?lanka 17. stavak 5. tre?i podstavak to?ku (d) ne odlikuje jasno?a.(19) Zbog razloga iznesenih u nastavku, slažem se, me?utim, s tuma?enjem koje zastupa društvo Mercedes Benz, s obzirom na to da se, prema mojem mišljenju, prijedlog talijanske vlade i Komisije protivi sudskoj praksi Suda te nije spojiv s ciljem koji se želi ostvariti odstupanjem iz ?lanka 17. stavka 5. tre?eg podstavka Šeste direktive(20).

2. Sudska praksa Suda

40. Kao što proizlazi iz teksta ?lanka 17. stavka 5. prvog podstavka Šeste direktive, predvi?eno op?e na?elo udjela odbitka nedvojbeno je ograni?eno na odre?enu robu i usluge mješovite uporabe(21).

41. Sustavom udjela odbitka, utvr?enim ?lankom 17. stavkom 5. te direktive, uvedena je, stoga, razlika na temelju uporabe robe i usluga, a ne u skladu s naravi poreznog obveznika. O?ito se pravilo izra?una udjela odbitka odnosi isklju?ivo na mješovite porezne obveznike, s obzirom na to su oni jedini porezni obveznici koji kupuju robu i usluge mješovite uporabe u smislu navedene direktive(22). Me?utim, što se ti?e primjene toga ?lanka, odlu?uju?i je kriterij narav robe i usluga, a ne narav predmetnog poreznog obveznika.

42. Sud je isto tako tvrdio da se s mješovitim poreznim subjektima postupa u potpunosti jednako kao s osobama koje se isklju?ivo bave oporezivim ili izuzetim djelatnostima(23), kako bi mogli odbiti ukupni PDV koji je pla?en na robu i usluge koje se upotrebljavaju isklju?ivo za njihove oporezive transakcije te kako ne bi mogli odbiti nijedan dio PDV-a koji je pla?en na robu i usluge koje se upotrebljavaju isklju?ivo za njihove izuzete transakcije.

43. U pogledu odstupanja predvi?enih ?lankom 17. stavkom 5. tre?im podstavkom Šeste direktive, Sud se u presudi Portugal Telecom(24) izjasnio isklju?ivo u pogledu njihovog podru?ja primjene te naveo sljede?e:

„39. [...] Sud je presudio da je ?lankom 17. stavkom 5. Šeste direktive odre?en sustav primjenjiv na pravo na odbitak PDV-a u slu?ajevima u kojima se navedeni porez odnosi na ulazne transakcije koje porezni obveznik upotrebljava u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kojima se ostvaruje pravo [odbitka] PDV-a i u transakcijama kojima se ne ostvaruje pravo odbitka PDV-a’,

ograničavajući pravo na odbitak na udio PDV-a razmjeran iznosu prve vrste transakcija. Iz te odredbe proizlazi da porezni obveznik, ako upotrebljava robu i usluge kako bi proveo i transakcije kojima se ostvaruje pravo odbitka PDV-a i transakcije kojima se ne ostvaruje pravo odbitka PDV-a, može odbiti isključivo dio PDV-a razmjeran iznosu transakcija prve vrste (presuda od 27. rujna 2001., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 28. i 34.).

40. Iz navedene sudske prakse proizlazi da se, s jedne strane, sustav odbitka predviđen člankom 17. stavkom 5. Šeste direktive odnosi isključivo na slučajeve u kojima porezni obveznik upotrebljava robu i usluge u gospodarskim transakcijama kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i u gospodarskim transakcijama kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, to jest na robu i usluge koja je uporaba mješovita i da se, s druge strane, za navedenu robu i usluge države članice mogu koristiti samo jednom od metoda odbitka navedenih u članku 17. stavku 5. trećem podstavku te direktive.

41. Nasuprot tomu, roba i usluge koje porezni obveznik upotrebljava isključivo kako bi proveo gospodarske transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a nisu obuhvaćene područjem primjene članka 17. stavka 5. Šeste direktive, ali je sustav [odbitka] koji se na njih odnosi uključen u članak 17. stavak 2. iste direktive.”

44. Sud stoga nije razlikovao različita odstupanja predviđena člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom Šeste direktive. Prema mojem mišljenju, tim se pristupom, koji je naknadno potvrđen u sudskoj praksi Suda(25), isključuje tumačenje u skladu s kojim se odstupanjem iz točke (d) omogućuje primjena udjela odbitka u odnosu na sveukupne robe i usluge koje je stekao mješoviti porezni obveznik.

45. U načelu, ta bi tvrdnja bila dostatna za donošenje zaključka da se članku 17. stavcima 2. i 5. Šeste direktive protivi propis, kao što je onaj primjenjiv u glavnom postupku, kojim se velikom broju poreznih obveznika koji obavljaju mješovite djelatnosti nalaže određivanje iznosa koji se može odbiti primjenom udjela odbitka u odnosu na sveukupnu robu i usluge koje je stekao mješoviti porezni obveznik. U sljedećem ću dijelu dokazati da se teleološkim tumačenjem članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) te direktive dolazi do zaključka istovjetnog zaključku Suda u presudi Portugal Telecom(26).

3. Teleološko tumačenje članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive

46. Uzimajući u obzir odstupajuću narav članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive, zaključak koji proizlazi iz presude Portugal Telecom(27), u skladu s kojim predmetnom odredbom nije obuhvaćeno ništa osim robe i usluga mješovite uporabe, čini mi se u potpunosti logičan, s obzirom na to da područje primjene odstupanja općenito nije šire od područja primjene općeg pravila od kojeg bi oni trebali odstupati(28).

47. Nadalje, taj je zaključak potvrđen ciljem koji se želi postići odstupanjima navedenima u članku 17. stavku 5. trećem podstavku Šeste direktive.

48. Iz pripremnih akata Šeste direktive(29), naime, proizlazi da je svrha trećeg podstavka „izbjeci nejednakosti u primjeni poreza. Nejednakosti mogu štetiti ili koristiti poreznom obvezniku, s obzirom na paušalnu narav općeg udjela odbitka kojom se mogu utvrditi veći ili manji [odbitci] od onih koji bi se temeljili na stvarnoj namjeni. U tom smislu, države imaju mogućnost dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik odredi posebne udjele odbitka i provede [odbitak] u skladu sa stvarnom namjenom oporezovane transakcije koja se odnosi na sveukupnu robu ili usluge ili njihov dio, ako i kada porezni obveznik može dokazati navedenu namjenu vodeći zasebno knjigovodstvo”.

49. Nejednakosti na koje se upućuje u pripremnim aktima nastaju ako dohodak koji proizlazi iz djelatnosti poreznog obveznika nije razmjeran troškovima, uključujući PDV, nastalih s osnove robe i usluga mješovite uporabe. U takvom slučaju, opći udio odbitka, izražen u skladu s člankom 19. Šeste direktive, odnosno na temelju iznosa prometa, ne bi na odgovarajući način odražavao dio PDV-a koji se odnosi na oporezive transakcije, s obzirom na to da se taj udio odbitka temelji na krivoj pretpostavci(30).

50. Na primjer, ako veći dio iznosa prometa poreznog obveznika proizlazi iz izuzetih transakcija (na primjer, iz financijskih transakcija ili transakcija iz područja osiguranja) kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, a roba i usluge mješovite uporabe koje je porezni obveznik stekao prvenstveno se upotrebljavaju za oporezive transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, udjel odbitka, koji se izražava u skladu s člankom 19. Šeste direktive na temelju sastava iznosa prometa poreznog obveznika, neizbježno postaje iznos koji se može odbiti koji je manji od onoga koji se određuje na temelju stvarne uporabe predmetne robe i usluga.

51. Međutim, ako veći dio iznosa prometa proizlazi iz oporezivih transakcija, a stečena roba i usluge mješovite uporabe prvenstveno se upotrebljavaju za izuzete transakcije, iznos koji se može odbiti i proizlazi iz primjene općeg udjela odbitka „prevelik” je u odnosu na stvarnu uporabu navedene robe i usluga. U obama bi slučajevima vrijednost udjela odbitka, utvrđena na temelju metode izražena predviđene člankom 19. Šeste direktive, bila neispravna, s obzirom na to da sastav iznosa prometa mješovitog poreznog subjekta ne odgovara stvarnoj uporabi robe i usluga mješovite uporabe(31).

52. Kako bi se izbjegle te nejednakosti i time zajamčila neutralnost PDV-a, odstupanjima navedenima u članku 17. stavku 5. trećem podstavku točaka (a) do (d) Šeste direktive državama članicama omogućuje se da dopuste ili zahtijevaju da porezni obveznik primijeni druge metode izražane za određivanje iznosa koji se može odbiti(32).

53. Dok se metodom izražena iz članka 19. Šeste direktive teži pojednostavnjenju određivanja „udjela odbitka [PDV-a] koji se odnosi na [...] kategoriju [oporezivih] transakcija” u skladu s člankom 17. stavkom 5. podstavkom 1. te direktive, člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom teži se smanjenju nejednakosti nastalih na temelju istovjetnog instrumenta za pojednostavnjenje(33). Na temelju tih načela Sud je izrazio stajalište prema kojem predmetni podstavak ima za cilj omogućiti državama članicama da primijene druge metode izražane kako bi postigle točnije rezultate u utvrđivanju opsega prava na odbitak(34).

54. Naime, u pogledu robe i usluga koje se upotrebljavaju isključivo za provođenje oporezivih i izuzetih transakcija, iznos koji se može odbiti moguće je lako točno utvrditi bez uporabe instrumenata za pojednostavnjenje. Stoga, što se tiče predmetne robe i usluga, udio odbitka bi, u svakom slučaju, iznosio 100 % odnosno 0 %. Zbog toga se cilj pojednostavnjenja ne primjenjuje na predmetnu robu i usluge te se njime stoga ne opravdava aproksimacija iznosa koji se može odbiti.

55. Suprotno tomu, primjena metode izražane za aproksimaciju na tu robu i usluge protivna je načelu neutralnosti PDV-a. Kao prvo, njome bi se poreznim obveznicima oduzelo pravo na odbitak ukupno plaćenog PDV-a na prethodno stečenu robu i usluge koje se upotrebljavaju isključivo u svrhu oporezovanih transakcija, koje je zajamčeno Šestom direktivom. Kao drugo, njome bi se omogućili odbitci koji nisu predviđeni tom direktivom, u mjeri u kojoj se njome odobrava odbitak dijela plaćenog PDV-a na stečenu robu i usluge koje se upotrebljavaju isključivo u svrhu izuzetih transakcija.

56. Kao što je presudio Sud, odstupanja od prava na odbitak dopuštena su samo u slučajevima

koji su izričito navedeni u Šestoj direktivi(35). Iskreno sumnjam da je zakonodavac Unije želio prethodno opisana znatna odstupanja koja su predložile talijanska vlada i Komisija.

57. Takva želja zakonodavca ne proizlazi ni iz teksta Šeste direktive ni iz s njome povezanih pripremnih akata(36). Suprotno tomu, činjenica da je odstupanje iz točke (d) sadržano u članku 17. stavku 5. trećem podstavku Šeste direktive jasan je znak da je, prema mojem mišljenju, riječ upravo o odstupanju od izražena općeg udjela odbitka predviđenim člankom 17. stavkom 5. drugim podstavkom i člankom 19. te direktive, a ne o odstupanju od općeg načela, zajamčenog člankom 17. stavkom 2. te direktive, u skladu s kojim porezni obveznik ima pravo odbiti PDV-a „ako se roba i usluge upotrebljavaju u svrhu njegovih oporezovanih transakcija”.

58. Suprotno mišljenju talijanske vlade, smatram da mogućnost koja je talijanskim propisima (37) dodijeljena mješovitom poreznom obvezniku da se opredijeli za razdvajanje vlastitih djelatnosti na način da, ako se odluči za tu mogućnost, on, prema mišljenju talijanske vlade, ima pravo na potpuni odbitak PDV-a plaćenog na stjecanja koja se odnose na njegove oporezive transakcije, ali ne na odbitak PDV-a plaćenog na stjecanja koja se odnose na njegove izuzete ili neoporezive transakcije, nije uopće relevantna za ocjenu postojanja spojivosti navedenih propisa i Šeste direktive.

59. Zbog takve mogućnosti, koja je narav isključivo fakultativna, odbijanje predviđeno Šestom direktivom ovisi o izboru poreznog obveznika, što predstavlja okolnost koja nije spojiva s ciljem te direktive, koji je zajamčiti široko usklađivanje pravila u području PDV-a(38).

60. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da je Sud, u načelu potpuno u mogućnosti odgovoriti na pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev na način da se članku 17. stavcima 2. i 5. Šeste direktive protivi nacionalni propis kojim se mješovitim poreznim obveznicima nalaže određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti primjenom udjela odbitka, koji se izražava u skladu s člankom 19. te direktive u odnosu na sveukupnu robu i usluge koje je stekao porezni obveznik, neovisno o njihovoj uporabi.

61. Međutim, za potrebe točnosti i sveobuhvatnosti, iznijet ću sljedeće primjedbe o metodama izražena koje države članice mogu propisati u skladu s člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (d) Šeste direktive. Tim je primjedbama moguće pobiti i argument koji je navela talijanska Vlada u skladu s kojim se tumačenjem koje sam predložio u pogledu područja primjene navedene odredbe ta odredba lišava značenja, s obzirom na to da bi ona, u slučaju da se navedeno tumačenje prihvati, bila ograničena na ponavljanje onoga što je, u svakom slučaju, propisano člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom.

D – Prihvataju li metode izražena iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) Šeste direktive

62. Člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (d) Šeste direktive, kao što proizlazi iz njegova teksta, predviđeno je da se odbitak provodi „u skladu s pravilima iz prvog stavka”.

63. Priznajem da postoje poteškoće u pogledu tumačenja tog upućivanja na opće načelo udjela odbitka predviđenog člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom Šeste direktive, osobito u pogledu metoda izražena iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) te direktive.

64. Međutim, iz sudske prakse Suda proizlaze dva korisna pojašnjenja u tom pogledu.

65. Kao prvo, iako Šestom direktivom nisu izričito predviđene metode izražena kojima se služe države članice u skladu s odstupanjima iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točkama (a) do (d) Šeste direktive, tim je odstupanjima omogućena primjena *alternativnih* metoda izražena u

odnosu na one predviđene člankom 19. te direktive, kao što je potvrđeno u sudskoj praksi Suda(39).

66. Iz toga proizlazi, suprotno tvrdnjama talijanske vlade i Komisije(40), da se upućivanje sadržano u članku 17. stavku 5. trećem podstavku točki (d) Šeste direktive na članak 17. stavak 5. prvi podstavak ne odnosi na metodu izračuna predviđenu člankom 17. stavkom 5. drugim podstavkom i člankom 19. te direktive, već isključivo na opće načelo udjela odbitka, u skladu s kojim se odbija samo dio PDV-a koji je razmjeran iznosu koji se odnosi na transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a(41).

67. Stoga mi se čini da je odstupanjem iz točke (d) omogućena primjena udjela odbitka koji su alternativni „standardnom” udjelu odbitka izračunanim u smislu članka 19. te direktive(42). Premda se tim odstupanjem državama članicama nalaže izbor metode izračuna, njime se ne može dopustiti propis, kao što je onaj primjenjiv u glavnom postupku, u skladu s kojim metoda predviđena člankom 19. prelazi područje primjene sustava udjela odbitka, odnosno robe i usluga koji se upotrebljavaju isključivo za provedbu oporezivih ili izuzetih transakcija.

68. Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da je cilj članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive državama članicama omogućiti uzimanje u obzir vlastitih posebnih značajki određenih područja poslovanja poreznih obveznika kako bi se postigli točniji rezultati u utvrđivanju opsega prava na odbitak(43). Iz toga proizlazi i da države članice, pri izvršenju ovlasti koje su im dodijeljene tom odredbom, moraju poštovati korisni učinak članka 17. stavka 5. prvog podstavka Šeste direktive te načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a, osobito načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti(44).

69. Propis kao što je onaj koji je opisao sud koji je uputio zahtjev ne ispunjava uvjete koje je utvrdio Sud. Naime, pravilo koje se odnosi na obvezivanje poreznih obveznika na izračun iznosa koji se može odbiti primjenom približnog udjela odbitka (45), određenog u skladu s člankom 19. Šeste direktive, uzimajući u obzir sveukupnu robu i usluge koje je stekao mješoviti porezni obveznik, odnosno na široj osnovi od one predviđene Šestom direktivom, neizbježno dovodi do manje točnih rezultata od onih koji se dobiju primjenom „standardnog” udjela odbitka (46). Osim toga, metoda predviđena tim propisom dovodi do, kao što je prethodno navedeno(47), rezultata koji su nespojivi s načelom neutralnosti PDV-a.

70. U konačnici, i ispitivanjem metoda izračuna dopuštenih člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (d) Šeste direktive može se zaključiti da propis kao što je propis o kojem se radi u glavnom postupku nije spojiv s tom direktivom.

V – Zaključak

71. S obzirom na sve prethodno navedeno, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavila Commissione tributaria regionale di Roma odgovori na sljedeći način:

Članak 17. stavci 2. i 5. 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 osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom 91/680/EEZ Vijeća od 16. prosinca 1991., trebaju se tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i praksa nacionalne porezne uprave, kao oni o kojima je riječ u glavnom postupku, kojima se poreznim obveznicima koji obavljaju i transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a nalaže određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti primjenom udjela odbitka, koji se izračunava u skladu s člankom 19. te direktive, na sveukupne stečene robe i usluge, uključujući i robe i usluge koje se upotrebljavaju za transakcije kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i transakcije

kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a.

1 – Izvorni jezik: francuski.

2 – Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. (SL 1991., L 376, str. 1.) [neslužbeni prijevod] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

3 – SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str 120.).

4 – Vidjeti članak 411. stavak 1. i članak 413. Direktive 2006/112.

5 – Naime, u članku 17. stavcima 2. i 5. te članku 19. Šeste direktive sadržane su odredbe koje odgovaraju, *mutatis mutandis*, članku 168. i članku 173. do 175. Direktive 2006/112.

6 – Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je jednom od dviju procjena utvrđeno da je učinak iznosio 0,22 %, dok je drugom utvrđeno da je učinak bio jednak nuli.

7 – Presuda od 1. lipnja 2006. Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, t. 29.) i rješenje od 25. siječnja 2007. Koval'ský (C-302/06, neobjavljeno, EU:C:2007:64, t. 17. i navedena sudska praksa).

8 – Vidjeti prema analogiji mišljenje nezavisnog odvjetnika F.G. Jacobsa u predmetu Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, t. 71.).

9 – Vidjeti presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 56. i navedenu sudsku praksu). Da bi se PDV odbio, sve ulazne transakcije trebaju predstavljati izravnu i neposrednu vezu s izlaznim transakcijama kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a i biti dio konstitutivnih elemenata cijene predmetnih operacija. Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji neposredna i trenutna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Vidjeti presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 23. i 24. i navedenu sudsku praksu).

10 – Vidjeti presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

11 – Vidjeti presudu od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, t. 16. i navedenu sudsku praksu).

12 – Roba i usluge mješovite uporabe često su opći troškovi koji se odnose i na oporezive transakcije i na izuzete transakcije poreznog obveznika.

13 – Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika F.G. Jacobsa u predmetu Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, t. 10.). Transakcije koje su isključene iz područja primjene Šeste direktive i kojima se, stoga, ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a treba isključiti iz izražena udjela odbitka iz članka 17. i 19. Šeste direktive. Vidjeti presudu od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

14 – Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu BLC Baumarkt

(C-511/10, EU:C:2012:245, t. 33.), u kojem je navedeno da opće pravilo izražena udjela odbitka iz članka 19. Šeste direktive, „u načelu, omogućuje provođenje pravednog i u razumnoj mjeri preciznog izražena konačnog iznosa koji se može odbiti“. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetu Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, t. 92.).

15 – Odstupajuća narav članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive proizlazi iz uvodne rečenice predmetnog podstavka („Međutim, države članice mogu“). Države članice nisu obavezne ograničiti se na samo jednu od metoda navedenih u prethodno navedenom članku 17. stavku 5. trećem podstavku Vidjeti presudu od 13. ožujka 2008., Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 38.)

16 – Odgovara sadašnjem članku 173. stavku 2. Direktive 2006/112. Prema mišljenju talijanske vlade, tekst članka 174. Direktive 2006/112 (bivši članak 19. Šeste direktive) u biti je preuzet u članku 19.b DPR-a br. 633/72.

17 – Vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, t. 19.). Isti je da značenje izraza „pod određenim uvjetima, čak predvide isključenje prava na odbitak“ koji je Sud upotrijebio u navedenoj točki i točki 23. iste presude nije ožito. Međutim, taj je izraz ponovno upotrijebljen u presudi od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 31.).

18 – Žini mi se da je Komisija tijekom postupka pred Sudom promijenila svoje stajalište. Komisija je u svojim pisanim očitovanjima smatrala da se predmetni talijanski sustav očigledno protivi načelu neutralnosti PDV-a, s obzirom na to da se njime zahtijeva da porezni obveznik primijeni metodu izražena udjela odbitka, neovisno o uporabi robe ili usluga koje je stekao.

19 – S jedne strane, uporaba pojmova „navedenog podstavka“ u navedenom članku 17. stavku 5. trećem podstavku točki (d) može pogodovati tumačenju talijanske vlade i Komisije, prema kojemu je taj pojam povezan s „transakcijama“ koje je proveo porezni obveznik, a ne s „robom i uslugama“ koje je porezni obveznik stekao. S druge strane, pojmovi „sva roba i usluge“ mogu značiti samo da se odstupanjem iz točke (d), za razliku od odstupanja iz točaka (a) do (c) navedenog trećeg podstavka, ne dopušta primjena udjela odbitka različitog za svako područje poslovanja poreznog obveznika ili za dio robe i usluga mješovite uporabe, premda se dopušta primjena udjela odbitka na sveukupnu robu i usluge. Usporedbom različitih jezičnih verzija Šeste direktive ne može se doći do razjašnjenja u tom pogledu.

20 – Podsjećam da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo formulaciju te odredbe, već i njezin kontekst te cilj propisa kojih je ta odredba dio. Vidjeti presudu od 12. lipnja 2014., Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, t. 59.).

21 – U skladu s navedenim člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom, ono se primjenjuje „[z]a robu ili usluge koje porezni obveznik upotrebljava u transakcijama kod kojih ima pravo [odbitka] [...] i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka“.

22 – Napominjem da, iako je Sud u presudi od 6. listopada 2005. Komisija/Španjolska (C-204/03, EU:C:2005:588, t. 25.) utvrdio da se članak 17. stavak 5. Šeste direktive „odnosi samo na slučajeve mješovitih poreznih obveznika“, iz njezina pažljiva čitanja proizlazi da je ta tvrdnja izrečena u kontekstu u kojem je Sud utvrdio da se tom točkom ne dopušta ograničenje prava na odbitak „potpunih poreznih obveznika“, odnosno poreznih obveznika koji provode isključivo oporezovane transakcije.

23 – Vidjeti presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 26.), od 22. veljače 2001., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 38.) i od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 60.).

24 – Presuda od 6. rujna 2012. (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 39. do 41.)

25 – Vidjeti presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 26.).

26 – Presuda od 6. rujna 2012., (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 – Presuda od 6. rujna 2012., (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 – Uska povezanost odstupanja iz točke (d) i općeg načela udjela odbitka predviđenog člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom Šeste direktive proizlaze iz izričitog upućivanja sadržanog u prvom odstupanju od „pravila iz prvog podstavka”.

29 – Uvodna izjava početnog prijedloga Šeste direktive od 29. lipnja 1973., prilog 11/73, *Službeni list Europskih zajednica*, str. 19. U predloženoj su verziji u članku 17. stavku 5. trećem podstavku bile sadržane samo tri iznimke, koje odgovaraju onima iz točaka (a) do (c) donesene direktive. Ne postoji razlog na temelju kojeg bi se moglo zaključiti da je svrha trećeg podstavka izmijenjena u skladu s daljnjim iznimkama predviđenima odredbama iz točaka (a) i (e) koje su dodane tijekom donošenja zakonodavstva

30 – Vidjeti t. 30. ovog mišljenja.

31 – Člankom 19. stavkom 2. Šeste direktive te se razlike mogu, u određenoj mjeri, smanjiti pod uvjetom da pri izračunu udjela odbitka iz stavka 1. navedenog članka ne treba uključiti iznos prometa povezan s određenim sporednim transakcijama. Vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 75.). Međutim, time se ne bi mogle izbjeći nejednakosti koje proizlaze iz povećanog iznosa prometa u odnosu na izuzete transakcije, kao što je dokazano u predmetnom slučaju.

32 – Vidjeti presudu od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, t. 19.).

33 – Ne slažem se s mišljenjem talijanske vlade u skladu s kojim se odstupanja iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive odnose i na pojednostavnjenje određivanja iznosa koji se može odbiti. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, t. 42.).

34 – Vidjeti presudu od 10. srpnja 2014., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 29.) Vidjeti također presude od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, t. 24.) i od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, t. 18.).

35 – Vidjeti presudu od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

36 – Naime, odstupanje iz točke (d) nije bilo obuhvaćeno početnim prijedlogom Komisije od 29. lipnja 1973. (prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje) (COM(73)950 *final*) [neslužbeni prijevod] ni izmijenjenim prijedlogom od 26. srpnja 1974. (izmjene prijedloga Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država

članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje) (COM(74)795 *final*) [neslužbeni prijevod]. Odstupanje je dodano, bez objašnjenja, prije nego što je Vijeće donijelo direktivu. Članak 17. stavak 5. Šeste direktive temelji se na pravilu izražuna udjela odbitka predviđenom člankom 11. stavkom 2. trećim podstavkom. Druge direktive Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967, 71, str. 1303.) [neslužbeni prijevod], kojom se državama članicama nalaže propisivanje kriterija za određivanje iznosa koji se može odbiti.

37 – Članak 36. stavak 3. DPR-a br. 633/72. Napominjem da sud koji je uputio zahtjev ne upućuje na tu nacionalnu odredbu kojom se omogućuje zasebna primjena poreza u odnosu na određene transakcije poreznog obveznika.

38 – Valja dodati da je moguće u predviđenom člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (a) te direktive da se dopusti primjena različitog udjela odbitka za svako područje poslovanja poreznog obveznika obuhvaćena isključivo roba i usluge mješovite uporabe i stoga se njome ne mogu opravdati talijanski propisi koji se odnose na sveukupnu stečenu robu i usluge.

39 – Vidjeti presude od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, t. 19.), od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, t. 15.) i rješenje od 13. prosinca 2012., Debiasi (C-560/11, neobjavljeno, EU:C:2012:802, t. 39.).

40 – U tom pogledu, Komisija se poziva na presudu od 8. studenoga 2012., (C-511/10, EU:C:2012:689, t. 20.). Priznajem da ta presuda može dovesti do zabune u pogledu metode izražuna koja je primjenjiva u smislu članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (b) Šeste direktive, s obzirom na to da se čini da Sud radi razliku između odstupanja iz točke (d) i drugih odstupanja predviđenih člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom. Premda je ta razlika navedena i u presudi od 12. rujna Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 51.), njome se, međutim, ne upućuje ni na raniju sudsku praksu (vidjeti presudu od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, t. 21.) ni na nedavnu sudsku praksu (vidjeti presudu od 10. srpnja 2014., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 25.).

41 – Navedena razlika između načela *udjela odbitka* i *pravila izražuna udjela odbitka* jasnija je u Direktivi 2006/112, kojom je stavljena izvan snage i zamijenjena Šesta direktiva te koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007. Naime, u članku 173. stavku 2. točki (d) te direktive posebno se upućuje na „pravilo iz prvog podstavka stavka 1.” koji u cijelosti odgovara članku 17. stavku 5. prvom podstavku Šeste direktive, a ne stavku 1. u cijelosti, čime je obuhvaćeno pravilo koje se odnosi na izražun udjela odbitka.

42 – Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, t. 29.), u kojemu je navedeno da odstupanje iz točke (d) podrazumijeva „mogućnost upotrebe drugih udjela odbitka”. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, t. 59.).

43 – Vidjeti t. 53. i bilješku 34. ovog mišljenja.

44 – Vidjeti presudu od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, t. 16.). Vidjeti također presude od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 52.) i od 10. srpnja 2014., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 27.).

45 – Vidjeti t. 30. ovog mišljenja.

46 – Ne slažem se s argumentom Komisije u skladu s kojim se odstupanjem iz točke (d) dopušta takvo pravilo, s obzirom na to da bi to pravilo imalo isključivo odstupajuću narav i dovelo bi do tvojih rezultata u odnosu na „standardni” udjel odbitka iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka Šeste direktive. Prema mojem mišljenju, takvo pravilo neizbježno dovodi do manje tvojih rezultata te je stoga protivno cilju porezne neutralnosti koji se želi ostvariti odstupanjima predviđenima člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom te direktive.

47 – Vidjeti t. 54. i 55. ovog mišljenja.