Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

9. srpnja 2020.*

„ Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 288. prvi stavak, točka 4. – Posebne odredbe za mala poduzeća – Način izračuna godišnjeg prometa koji služi kao osnova za primjenu posebnih odredaba za mala poduzeća – Pojam ‚pomoćna transakcija nekretninama' – Iznajmljivanje nekretnine od strane fizičke osobe koja obavlja nekoliko slobodnih profesija"

U predmetu C-716/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska), odlukom od 1. studenoga 2018., koju je Sud zaprimio 14. studenoga 2018., u postupku

CT

protiv

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – S**erviciul Inspecție Persoane Fizice**,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – S**erviciul Soluționare Contestații 1**,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, I. Jarukaitis, E. Juhász (izvjestitelj), M. Ilešič i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za CT, N. Șvidchi, *avocat*,

– za rumunjsku vladu, u početku E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim i C.-R. Canțăr, a zatim tri prvonavedene osobe, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. veljače 2020.,

* Jezik postupka: rumunjski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 288. prvog stavka, točke 4. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe CT i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Okružna uprava javnih financija Caraş-Severin – Sektor poreznog nadzora fizičkih osoba, u daljnjem tekstu: AJFP Caraş-Severin) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Glavna regionalna uprava javnih financija u Temišvaru – Služba za postupanje po žalbama br. 1, Rumunjska), o načinu izračuna njegova godišnjeg prometa, kako bi se na njega primijenile posebne odredbe za mala poduzeća, predviđene Direktivom o PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 9. Direktive o PDV-u propisano je:

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

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

[…]"

4 U skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (l) i stavkom 2. te direktive:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

(a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila;

(c) iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva;

(d) najam sefova.

Države članice mogu primjenjivati daljnja isključenja iz opsega izuzeća iz točke (l) stavka 1.”

5 Članak 174. stavak 2. navedene direktive navodi kako slijedi:

„Odstupajući od stavka 1., pri izračunu udjela odbitka isključuju se sljedeći iznosi:

(a) iznos prometa koji se odnosi na isporuku kapitalnih dobara koje porezni obveznik koristi u svrhe svog poslovanja;

(b) iznos prometa koji se odnosi na sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije;

(c) iznos prometa koji se odnosi na transakcije iz točaka od (b) do (g) članka 135. stavka 1. ako su te transakcije sporedne.”

6 U glavi XII. naslovljenoj „Posebne odredbe”, Direktiva o PDV-u sadržava poglavlje 1. naslovljeno „Posebna odredba za mala poduzeća”. U odjeljku 2. tog poglavlja, naslovljenom „Izuzeća i progresivne olakšice”, nalaze se članci 282. do 292. te direktive.

7 Na temelju članka 282. navedene direktive izuzeća i progresivne porezne olakšice propisane navedenim odjeljkom primjenjuju se na isporuke robe i usluga od strane malih poduzeća.

8 Članak 287. iste direktive glasi:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[…]

18) Rumunjska: 35 000 [eura]:

[…]”

9 Članak 288. Direktive o PDV-u predviđa:

„Promet koji služi kao osnova za uporabu odredaba navedenih u ovom Odjeljku sastoji se od sljedećih iznosa, bez [poreza na dodanu vrijednost (PDV)]:

1. vrijednost isporučene robe i usluga, ukoliko se one oporezuju;

2. vrijednost transakcija koje se izuzimaju, uz pravo na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi, u skladu s člancima 110. ili 111., člankom 125. stavkom 1., člankom 127. ili člankom 128. stavkom 1.;

3. vrijednosti transakcija koje se izuzimaju na temelju članaka od 146. do 149. i članaka 151., 152. i 153.;

4. vrijednosti transakcija nekretninama, financijskih transakcija iz članka 135. stavka 1. točaka od (b) do (g) te usluga osiguranja i reosiguranja, osim ako su te transakcije pomoćne transakcije.

Međutim, otuđenje materijalnih ili nematerijalnih osnovnih sredstava poduzeća ne uzima se u obzir u svrhu izračunavanja prometa.”

10 Na temelju članka 1. Provedbene odluke Vijeća 2012/181/EU od 26. ožujka 2012. kojom se Rumunjskoj odobrava primjena mjere odstupanja od članka 287. Direktive 2006/112 (SL 2012., L 92, str. 26.) „[o]dstupanjem od članka 287. točke 18. Direktive [o PDV-u], Rumunjska može izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti od 65 000 [eura], prema tečaju na dan njezina pristupanja Europskoj uniji."

Rumunjsko pravo

11 Članak 127. Legee nr. 571 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial* al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), kako je izmijenjen Legeom nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (Zakon br. 343 o izmjenama i dopunama Zakona br. 571 o Poreznom zakoniku) od 17. srpnja 2006. (*Monitorul Oficial* al României, dio I., br. 662 od 1. kolovoza 2006.) (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), naslovljen: „Porezni obveznici i gospodarska aktivnost", predviđa:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

2. U smislu ove glave, gospodarske aktivnosti su aktivnosti proizvođača, trgovca ili pružatelja usluga, uključujući rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti slobodnih ili s njima izjednačenih profesija. Korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

12 Članak 141. tog zakonika, naslovljen „Odbitak u pogledu transakcija izvršenih u tuzemstvu", u svojem stavku 2. određuje:

„Sljedeće transakcije također su izuzete od PDV-a:

[…]

(e) zakupi zemljišta, koncesije, iznajmljivanje i davanje u zakup nekretnina […]".

13 Članak 152. stavak 1. navedenog zakonika, naslovljen „Poseban sustav izuzeća za mala poduzeća" propisuje kako slijedi:

„Na poreznog obveznika koji ima poslovni nastan u Rumunjskoj u skladu s člankom 125.a stavkom 2. točkom (a), te čiji je prijavljeni ili ostvareni promet manji od 65 000 eura, u protuvrijednosti [rumunjskih leja (RON)] određenoj prema tečaju Bance Naţională a României [Rumunjska narodna banka] na dan pristupanja te zaokružena na sljedeću tisućinku, odnosno 220 000 leja, može se primijeniti izuzeće od poreza […] u pogledu transakcija predviđenih člankom 126. stavkom 1., uz iznimku isporuka novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice, koje su izuzete od plaćanja poreza u skladu s člankom 143. stavkom 2. točkom (b),"

14 Članak 152. stavak 2. istog zakonika utvrđuje transakcije čiji ukupni iznos, bez poreza, služi kao osnova za primjenu posebnog sustava za mala poduzeća i postavlja uvjet prema kojem te transakcije ne mogu biti pomoćne u odnosu na glavnu aktivnost poreznog obveznika.

15 Članak 153. Poreznog zakonika, naslovljen „Identifikacija obveznika PDV-a”:

„1. Porezni obveznik koji u Rumunjskoj obavlja gospodarsku aktivnosti, te koji obavlja ili ima namjeru obavljati gospodarsku aktivnost koja uključuje transakcije koje su oporezive PDV-om i/ili su izuzete od plaćanja tog poreza s pravom na odbitak mora od nadležnog poreznog tijela zatražiti da ga identificira kao obveznika PDV-a, i to:

(b) ako tijekom kalendarske godine dosegne ili prekorači prag za izuzeće predviđen člankom 152. stavkom 1., u roku od deset dana od kraja mjeseca u kojem je dosegnuo ili prekoračio taj prag;

[…]”

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Pravila o provedbi Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) potvrđena hotărâreom nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Uredba rumunjske vlade br. 44 o odobrenju Pravila o provedbi Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. siječnja 2004. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.), kako su izmijenjene hotărâreom nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Uredba br. 670 o izmjeni i dopuni Pravila o provedbi Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, odobrena Uredbom vlade br. 44/2004) od 4. srpnja 2012. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 481. od 13. srpnja 2012.), u točki 47. podtočki 3. određivala su:

„Transakcija je pomoćna u odnosu na glavnu aktivnost poreznog obveznika ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) za obavljanje te transakcije potrebni su tehnički resursi koji su ograničeni u pogledu opreme i osoblja;

(b) transakcija nije izravno povezana s glavnom aktivnosti poreznog obveznika; te

(c) iznos stjecanja obavljenih u svrhu navedene transakcije i iznos PDV-a u vezi s tom transakcijom koji se može odbiti su zanemarivi.”

17 Ta pravila o primjeni, u odnosu na članak 152. Poreznog zakonika, u svojoj točki 61. podtočki 1., propisivala su:

„U smislu članka 152. stavka 2. Poreznog zakonika, transakcija je pomoćna u odnosu na glavnu aktivnost poreznog obveznika, ako su svi uvjeti predviđeni točkom 47. podtočkom 3. ispunjeni.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Tužitelj iz glavnog postupka, sveučilišni nastavnik, obavlja nekoliko slobodnih profesija, poput revizora, poreznog savjetnika, stečajnog upravitelja i odvjetnika, te povremeno ostvaruje prihod od autorskih prava. Kao fizičkoj osobi mu je 2008. dodijeljen jedinstveni porezni registracijski broj za „djelatnosti računovodstva”, koje uključuju provođenje revizije te poreznog savjetovanja.

19 Tužitelj iz glavnog postupka, koji većinu svojih aktivnosti obavlja na svojoj privatnoj adresi, prijavio je obavljanje svoje profesije stečajnog upravitelja na adresi nekretnine čiji je suvlasnik s još jednom osobom, a koja nekretnina je djelomično iznajmljena trgovačkom društvu čiji je on član i direktor. To društvo, koje je obveznik PDV-a, ima svoje sjedište u toj nekretnini, gdje obavlja, među ostalim,

djelatnosti poslovnog i upravljačkog savjetovanja, knjigovodstva, financijske revizije i poreznog savjetovanja. Glavni prijavljeni predmet poslovanja navedenog društva su: „Djelatnosti poslovnog i upravljačkog savjetovanja”.

20 Nad tužiteljem je 2016. proveden porezni nadzor u pogledu PDV-a, koji se odnosi na njegovo poslovanje kao fizičke osobe, nakon čega je AFJP Caraș-Severin utvrdio da je njegov prihod tijekom 2012. premašio iznos od 220 000 leja (65 000 eura), što je tada u Rumunjskoj bio prag za primjenu posebnog sustava izuzeća za mala poduzeća. Stoga je porezno tijelo u svojem poreznom rješenju odredilo tužitelju iz glavnog postupka iznos koji je on morao platiti počevši od dana kada se morao registrirati kao obveznik PDV-a, odnosno od 1. rujna 2012.

21 Kako bi utvrdio je li u 2012. godišnji promet tužitelja iz glavnog postupka premašio taj prag, AJFP Caraș-Severin nije uzeo u obzir samo prihode koje je on ostvario obavljajući različite slobodne profesije i prihode od autorskih prava, nego i prihode od iznajmljivanja spomenute nekretnine. Izračunom toga tijela nisu bili obuhvaćeni ni prihodi predmetne osobe od plaća za posao nastavnika na sveučilištu, ni oni od odvjetničke djelatnosti, pri čemu su potonji prihodi već bili podvrgnuti PDV-u u okviru odvjetničkog društva kojeg je on član.

22 Konkretno, nakon što je, u svrhu primjene posebnog sustava izuzeća za mala poduzeća, utvrdio da je 69 % ukupnog prihoda tužitelja iz glavnog postupka u 2012. došlo od njegove aktivnosti stečajnog upravitelja, 17 % od iznajmljivanja nekretnine čiji je suvlasnik, a 14 % od aktivnosti revizora i poreznog savjetnika, AJFP Caraș-Severin ocijenio je da je njegova glavna aktivnost dotične godine bila ona u vezi s aktivnosti stečajnog upravitelja. To je tijelo objasnilo da se iznajmljivanje nekretnine ne može kvalificirati kao „pomoćna transakcija” u odnosu na tu aktivnost, u smislu članka 152. stavka 2. Poreznog zakonika, pa se stoga prihodi od te aktivnosti ne mogu isključiti iz izračuna prometa u svrhu utvrđivanja primjene posebnog sustava za mala poduzeća.

23 Tužitelj iz glavnog postupka podnio je žalbu AJFP-u Caraș-Severin protiv poreznog rješenja i izvješća o provedenom poreznom nadzoru. Odlukom od 22. kolovoza 2017. Glavna regionalna uprava javnih financija u Temišvaru – Služba za postupanje po žalbama br. 1 odbila je tu žalbu.

24 Tužitelj iz glavnog postupkapodnio je upravnu tužbu protiv te odluke. Presudom od 26. ožujka 2018. Tribunalul Timiș (Viši sud u Tamišu, Rumunjska) odbio je tu upravnu tužbu.

25 Tužitelj iz glavnog postupkaje stoga podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev, u kojoj tvrdi da je iznajmljivanje nekretnine u njegovom suvlasništvu pomoćna transakcija, u smislu članka 152. stavka 2. Poreznog zakonika, i da iznose koji iz te nje proizlaze ne treba uključiti u izračun prometa u svrhu primjene posebnog sustava za mala poduzeća. Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska), ocjenjujući da je za rješenje spora koji je pred njim pokrenut potrebno tumačenje odredaba Direktive o PDV-u, odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Traži li odredba članka 288. [prvog stavka] točke 4. Direktive [o PDV-u] da se, u okolnostima poput onih u ovom postupku, u kojima fizička osoba obavlja gospodarsku aktivnost obavljanjem slobodnih profesija te iznajmljivanjem nekretnine, ostvarujući na taj način prihode na kontinuiranoj osnovi, određena poslovna aktivnostutvrdi kao glavna aktivnost kako bi se provjerilo može li se to iznajmljivanje kvalificirati kao njezina pomoćna transakcija te, ako je odgovor potvrdan, na temelju kojih se kriterija može utvrditi ta glavna aktivnost, odnosno trebaju li se [te odredbe] tumačiti na način da sve poslovne aktivnosti kojima se obavlja gospodarska aktivnost te fizičke osobe predstavljaju „glavnu aktivnost”?

2. Ako nekretnina koju fizička osoba iznajmljuje trećoj osobi nije namijenjena, niti se koristi za obavljanje ostalih gospodarskih aktivnosti te osobe, tako da se ne može uspostaviti poveznica između iznajmljene nekretnine i obavljanja različitih profesija dotične osobe, može li se na temelju

članka 288. [prvog stavka] točke 4. Direktive [o PDV-u] aktivnost iznajmljivanja kvalificirati kao „pomoćna transakcija”, čime bi ona bila isključena iz izračuna prometa koji služi kao osnova za primjenu posebnog sustava izuzeća za mala poduzeća?

3. Je li u slučaju opisanom u drugom pitanju, za kvalifikaciju iznajmljivanja kao „pomoćne transakcije” relevantna činjenica da se ona provodi u korist treće osobe, pravne osobe čiji je član i direktor fizička osoba te čije se sjedište nalazi u istoj nekretnini, a obavlja poslovnu aktivnost iste vrste kao dotična fizička osoba?

O prethodnim pitanjima

26 Svojim dvama pitanjima, koje valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 288. prvi stavak, točku 4. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, kada je riječ o poreznom obvezniku fizičkoj osobi, čija se gospodarska aktivnost sastoji od obavljanja nekoliko slobodnih profesija i iznajmljivanja nekretnine, takvo iznajmljivanje predstavlja „pomoćnu transakciju”, u smislu te odredbe, u svrhu primjene posebnog sustava za mala poduzeća.

27 Uvodno valja, kao prvo, istaknuti da se posebna odredba za mala poduzeća, ustanovljena člancima 281. do 294. Direktive o PDV-u, kao iznimka od općeg sustava te direktive, mora primijeniti samo u mjeri koja je nužna za postizanje njezina cilja i mora se tumačiti usko (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. svibnja 2019., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

28 Kao drugo, što se tiče iznajmljivanja nekretnina, Sud je već presudio da je riječ o gospodarskoj aktivnosti obuhvaćenoj područjem primjene Direktive o PDV-u, kada se iznajmljuje radi stjecanja trajnih prihoda, u skladu s člankom 9. stavkom 1. drugim podstavkom te direktive (vidjeti, u tom smislu, presudu od 27. siječnja 2000., Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

29 Kao treće, kao što je to navela nezavisna odvjetnica u točkama 30. i 31. svojeg mišljenja, iznajmljivanje nekretnine može biti „transakcija nekretninama” u smislu članka 288. prvog stavka, točke 4. Direktive o PDV-u, samo ako je riječ o transakciji koja je izuzeta od oporezivanja, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, vodeći računa o članku 135. stavak 1. točka (l) i stavku 2. posljednjem podstavku Direktive o PDV-u.

30 S obzirom na ta uvodna razjašnjenja, valja istaknuti da, kako članak 288. prvi stavak, točka 4. Direktive o PDV-u ne sadržava nikakvo upućivanje na nacionalno pravo država članica, pojam „pomoćna transakcija”, u smislu te odredbe, predstavlja autonomni pojam prava Unije koji valja tumačiti ujednačeno na području Unije, neovisno o kvalifikacijama koje koriste države članice, vodeći računa ne samo o sadržaju navedene odredbe, nego i o kontekstu u kojem se nalazi ta odredba, kao i o njezinu cilju (vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. veljače 2020., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Stupanje pomoraca u službu u luci Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, t. 40 i navedenu sudsku praksu).

31 Kada je riječ o sadržaju članka 288. prvog stavka, točke 4. Direktive o PDV-u, valja istaknuti da ona ne navodi što se smatra „pomoćnom transakcijom”, koji pojam uostalom nije definiran nijednom odredbom te direktive.

32 Što se tiče konteksta članka 288. prvog stavka, točke 4. Direktive o PDV-u, valja navesti članak 174. stavak 2. točku (b) te direktive, koja se nalazi u poglavlju 2., naslovljenom „Proporcionalni odbitak”, u glavi X., naslovljenoj „Odbici”, navedene direktive, koji navodi da se pri izračunu udjela odbitka isključuju iznosi prometa koji se odnose na „sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije”.

33 Potonja odredba u biti odgovara članku 19. stavku 2. Šeste direktiva 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 (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šeste direktiva), kojom je zakonodavac Unije iz proporcionalnog izračuna namjeravao isključiti promet koji se odnosi na transakcije koje su neuobičajene u odnosu na tekuće aktivnosti dotičnog poreznog obveznika (vidjeti, u tom smislu, presudu od 6. ožujka 2008., Nordania Finans i BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, t. 24.).

34 Konkretno, u svrhu tumačenja pojma „sporedne transakcije”, u smislu te odredbe, Sud je uputio na obrazloženje uz prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica u vezi s porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, koji je 29. lipnja 1973. Komisija uputila Vijeću Europskih zajednica (COM(73) 950 final) (Bilten Europskih zajednica, dodatak 11/73, str. 20.) (u daljnjem tekstu: prijedlog šeste direktive). U smislu tog obrazloženja, „elemente predviđene u [članku 19., stavku 2. tog prijedloga] treba isključiti iz izračuna udjela odbitka, radi izbjegavanja narušavanja njezina stvarnog značenja, s obzirom na to da ti elementi ne odražavaju stvarnu profesionalnu aktivnost poreznog obveznika”. Prema navedenom obrazloženju „takav je slučaj prodaje kapitalnih dobara i transakcija s nekretninama i financijskim transakcijama koje se obavljaju tek sporedno, odnosno koje su tek od sekundarne ili slučajne važnosti u odnosu na sveukupni promet poduzeća. Istim je obrazloženjem pojašnjeno da su „te […] transakcije uostalom isključene samo ako nisu obuhvaćane uobičajenom profesionalnom aktivnošću poreznog obveznika” [neslužbeni prijevod] (presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 30.).

35 Valja primijetiti i da se ista razmatranja odnose i na članak 288. prvi stavak, točku 4. Direktive o PDV-u. Naime, ta odredba odgovara članku 25. stavku 2. prijedloga Šeste direktive, koji je postao članak 24. stavak 4. Šeste direktive 77/388. U skladu s obrazloženjem uz prijedlog Šeste direktive, „[navedenom se odredbom] određuje način utvrđivanja prometa koji služi kao osnova za primjenu samopridržaja i odbitaka”. Prema tom obrazloženju, „ona isključuje transakcije koje su u većoj ili manjoj mjeri povremene, te koje, iz godine u godinu, mogu poremetiti iznos prometa” i „ona također isključuje transakcije, poput prijenosa potraživanja, koje ne odražavaju stvarnu veličinu poduzeća” [neslužbeni prijevod].

36 Valja doduše istaknuti da postoje jezične verzije Direktive o PDV-u, među ostalima bugarska, njemačka, engleska, hrvatska, nizozemska i slovenska, koje u članku 174. stavku 2. i članku 288. prvom stavku, točki 4. te direktive ne sadržavaju identične izraze za „opérations accessoires”.

37 Međutim, imajući u vidu razmatranja iznesena u točkama 34. i 35. ove presude, valja zaključiti da pojmovi koji se koriste u tim odredbama, iako su korišteni u različitim kontekstima, imaju isti cilj.

38 Stoga pojam „pomoćne transakcije” označava određene transakcije koje nisu obuhvaćene uobičajenom profesionalnom aktivnošću poreznog obveznika.

39 U kontekstu posebnog sustava o kojem je riječ, kvalifikacija transakcije kao „pomoćne transakcije” poreznog obveznika ne traži utvrđivanje jednog bitnog elementa gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika kao glavnog, a ne traži ni njegovu povezanost s bilo kojom drugom gospodarskom aktivnosti navedenog poreznog obveznika. Taj izraz treba smatrati autonomnim pojmom.

40 Takvo tumačenje članka 288. prvog stavka, točke 4. Direktive o PDV-u potvrđeno je ciljem posebne odredbe za mala poduzeća. U tom je pogledu Sud istaknuo da ta odredba predviđa upravna pojednostavnjenja kojima se nastoji poticati osnivanje, aktivnost i kompetitivnost malih poduzeća i održati razuman odnos između administrativnog opterećenja povezanog s poreznim nadzorom i niskih poreznih prihoda koji će se ostvariti. Dakle, tim odredbama nastoji se administrativnog opterećenja poštedjeti i mala poduzeća i porezne uprave (presude od 26. listopada 2010., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63. i 68., i od 2. svibnja 2019., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, t. 37.).

41 Iz toga slijedi da se, kako bi se jamčilo ostvarenje cilja posebne odredbe za mala poduzeća, takvo administrativno opterećenje ne može nametati zbog transakcija koje nisu obuhvaćene uobičajenom profesionalnom aktivnošću poreznog obveznika.

42 Valja ponoviti da je Sud, u pogledu odredaba koje se sada nalaze u članku 174. stavku 2. Direktive o PDV-u, presudio da se gospodarska aktivnost ne može kvalificirati kao „pomoćna" ako, među ostalim, ona predstavlja izravno, trajno i nužno produljenje oporezive uobičajene profesionalne aktivnosti dotičnog poduzeća (vidjeti, u tom smislu, presudu od 29. listopada 2009. NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 31.).

43 U situacijama koje su drukčije od one iz prethodne točke, odlučna je okolnost je li transakcija s nekretninama izvršena u okviru uobičajene profesionalne aktivnosti poreznog obveznika, koju okolnost trebaju ispitati porezna tijela i, prema potrebi, nacionalni sudovi.

44 Prema tome, porezna tijela i nacionalni sudovi moraju razmotriti elemente koji su pred njih iznijeti, a osobito vrstu dotične nekretnine, podrijetlo financiranja stjecanja te nekretnine i njezino korištenje.

45 Kada je riječ o situaciji u glavnom postupku, iz odluke o upućivanju zahtjeva s jedne strane proizlazi, kao što je to navela nezavisna odvjetnica u točkama 51. i 52. svojeg mišljenja, da na adresi iznajmljene nekretnine, čiji je tužitelj iz glavnog postupka suvlasnik, on obavlja aktivnosti stečajnog upravitelja. S druge strane, tu nekretninu, u kojoj se nalaze uredski prostori, tužitelj iz glavnog postupka iznajmljuje pravnoj osobi čiji je član i direktor. Osim toga, ta pravna osoba ima svoje sjedište u navedenoj nekretnini i obavlja istovrsne aktivnosti kao i tužitelj iz glavnog postupka. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri dokazuju li te okolnosti to je predmetni najam obuhvaćen uobičajenom profesionalnom aktivnošću poreznog obveznika.

46 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 288. prvi stavak, točku 4. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, kada je riječ o riječ o poreznom obvezniku fizičkoj osobi, čija se gospodarska aktivnost sastoji od obavljanja nekoliko slobodnih profesija i iznajmljivanja nekretnine, takvo iznajmljivanje ne predstavlja „pomoćnu transakciju", u smislu te odredbe, kada je ta transakcija obavljena u okviru uobičajene profesionalne aktivnosti poreznog obveznika.

Troškovi

47 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članak 288. prvi stavak, točku 4. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. treba tumačiti na način da, kada je riječ o poreznom obvezniku fizičkoj osobi, čija se gospodarska aktivnost sastoji od obavljanja nekoliko slobodnih profesija i iznajmljivanja nekretnine, takvo iznajmljivanje ne predstavlja „pomoćnu transakciju", u smislu te odredbe, kada je ta transakcija obavljena u okviru uobičajene profesionalne aktivnosti poreznog obveznika.

Potpisi