Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. decembra 2016 * [1]

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 77/388/EGS — Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d) — Področje uporabe — Uporaba odbitnega deleža davka na dodano vrednost, s katerim je bila obdavčena pridobitev vsega blaga in storitev, ki jih je davčni zavezanec uporabil — Priložnostne transakcije — Uporaba prometa kot kazalnika“

V zadevi C-378/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno davčno sodišče v Rimu, Italija) z odločbo z dne 6. maja 2015, ki je prispela na Sodišče 16. julija 2015, v postopku

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, M. Vilaras, J. Malenovský (poročevalec), M. Safjan in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. aprila 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Mercedes Benz Italia SpA P. Centore, odvetnik,

— za italijansko vlado G. Palmieri, agent, skupaj z E. De Bonisom, G. De Bellisom in M. Capolupom, avvocati dello Stato,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Recchia, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. junija 2016

izreka naslednjo

* * Jezik postopka: italijanščina.

1 — Točka 40 tega besedila je bila jezikovno spremenjena po prvotni objavi na spletu.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(5) in člena 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) v različici, ki je veljala v času nastanka dejstev (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Mercedes Benz Italia SpA (v nadaljevanju: Mercedes Benz) in Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (davčna uprava – regionalni direktorat Rim 3, v nadaljevanju: davčna uprava) glede odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), ki jih je družba Mercedes Benz opravila za davčno leto 2004.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V sedemnajsti uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker bi morale imeti države članice možnost, da z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji sprejmejo ali ohranijo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve odmere davka ali zaradi preprečevanja goljufij ali izogibanja davkom;

[…]“

4 Člen 13(B) te direktive je določal:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice […] oprostijo:

(d) naslednje transakcije:
1. dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

[…]“

5 Člen 17(2) in (5) navedene direktive določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

[…]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

6 Člen 19(1) in (2) iste direktive, naslovljen „Izračun odbitnega deleža“, je določal:

„1. Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

— v številcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten […],

— v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v številcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. […]

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva[jo] […] zneski prometa, ki se nanašajo na […] priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije […].“

7 Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), ki je začela veljati 1. januarja 2007.

Italijansko pravo

8 Člen 10, točka (1), decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika Italijanske republike št. 633 o uvedbi in urejanju davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: DPR št. 633/72), določa:

„Plačila davka so oproščeni:

Opravljanje storitev, ki se nanašajo na dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti, upravljanje kreditov in transakcije financiranja […]“

9 Člen 19(5) DPR št. 633/72 določa:

„Davčnim zavezancem, ki opravljajo bodisi transakcije, iz katerih izhajajo transakcije, pri katerih je davek odbiten, bodisi oproščene transakcije […], je priznana pravica do odbitka le tistega dela DDV, ki je sorazmeren z zneskom, namenjenim za prvonavedene transakcije, ustrezni znesek pa se izračuna z uporabo odbitnega odstotnega deleža iz člena 19a.“

10 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da se metoda določitve pravice do odbitka iz člena 19(5) DPR št. 633/72 uporablja za vse blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, ki opravlja transakcije, pri katerih je davek odbiten, in oproščene transakcije.

11 Člen 19a DPR št. 633/72 določa:

„1. Odbitni odstotni delež iz člena 19(5) se določi na podlagi razmerja med zneskom letnih transakcij, pri katerih je davek odbiten, in navedenim zneskom, ki se mu prištejejo oproščene transakcije, opravljene v istem letu. Odbitni odstotni delež se zaokroži navzgor ali navzdol glede na to, ali decimalni del presega pet desetin ali ne.

2. Pri izračunu odbitnega odstotnega deleža iz odstavka 1 se ne upoštevajo oproščene transakcije iz točk od 1 do 9 [člena 10 DPR št. 633/72], če ne spadajo v glavno dejavnost davčnega zavezanca ali če so priložnostne glede na obdavčljive transakcije, brez poseganja v neodbitnost davka na blago in storitve, ki se uporabljajo izključno za opravljanje zadnjenavedenih transakcij.“

12 Člen 36 DPR št. 633/72 določa:

„1. V zvezi z davčnimi zavezanci, ki opravljajo več dejavnosti, se davek uporablja na splošno in kumulativno za vse dejavnosti glede na skupni promet, brez poseganja v določbe naslednjih odstavkov.

2. Če davčni zavezanec upravlja podjetja ali hkrati opravlja obrti ali poklice, se davek uporablja ločeno za upravljanje podjetij in opravljanje obrti ali poklicev v skladu z določbami, ki se ustrezno uporabljajo, in glede na promet.

3. Davčni zavezanci, ki upravljajo več podjetij ali opravljajo več dejavnosti v okviru istega podjetja ali več obrti ali poklicev, se lahko za ločeno uporabo davka za nekatere od dejavnosti, ki jih opravljajo, odločijo tako, da davčni organ obvestijo o svoji izbiri v obračunu za prejšnje leto ali v priglasitvi začetka dejavnosti. V tem primeru se prizna odbitek iz člena 19, če se za dejavnost vodi ločeno računovodstvo, vendar se z odstopanjem od določb prejšnjega odstavka izključi glede davka na mešano uporabljeno blago, ki se ne amortizira. Izbira povzroča učinke do preklica in vsekakor vsaj tri leta. […] Določbe tega poglavja se uporabljajo poleg tega za davčne zavezance […], ki opravljajo oproščene dejavnosti v smislu člena 10(1).

4. Davek se vsekakor uporablja ločeno v skladu z določbami, ki se ustrezno uporabljajo, in glede na skupni promet vsakega od njih […]

5. V vseh primerih, v katerih se davek za neko dejavnost uporablja ločeno, se odbitek iz člena 19, če je zmanjšan v skladu z odstavkom 3 istega člena ali uporabljen pavšalno, prizna za davek na mešano uporabljeno blago in storitve v mejah deleža, ki ga je mogoče pripisati opravljanju same dejavnosti; prehodi ali prenosi storitev na dejavnost, za katero se prizna zmanjšani ali pavšalni odbitek, pomenijo opravljanje storitev v smislu člena 3 in se na podlagi njihove normalne vrednosti štejejo za izvršene na datum, ko se opravijo. […]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Družba Mercedes Benz je zadolžena za strateško vodenje trženja znamk skupine Daimler-Chrysler v Italiji.

14 Družba Mercedes Benz je v obračunu DDV za davčno leto 2004 svoje finančne dejavnosti, to je dajanje posojil hčerinskim družbam, opredelila kot „priložnostne“ glede na svoje obdavčljive dejavnosti, zaradi česar je obresti na ta posojila izključila iz izračuna imenovalca ulomka za ugotovitev odbitnega odstotnega deleža iz člena 19a DPR št. 633/72.

15 Družbi Mercedes Benz je bil na podlagi davčnega nadzora, ki je bil opravljen leta 2008 in se je nanašal na davčno leto 2004, naknadno obračunan DDV v znesku 1.755.882 EUR z obrazložitvijo, da so bile obresti, pobrane v zvezi s temi posojili, neupravičeno izključene iz imenovalca ulomka, s katerim se je izračunal odbitni odstotni delež, ker je bilo dajanje navedenih posojil ena od glavnih dejavnosti družbe Mercedes Benz, saj so obresti za taka posojila obsegale 71,64 % njenega celotnega prometa.

16 Družba Mercedes Benz je vložila tožbo zoper to odločbo pri Commissione tributaria provinciale di Roma (pokrajinsko davčno sodišče v Rimu, Italija), ki jo je zavrnilo. Družba Mercedes Benz je nato vložila pritožbo zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču, Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno davčno sodišče v Rimu, Italija).

17 V tem sporu je družba Mercedes Benz trdila, da je imela pravico izključiti obresti na dana posojila v imenovalcu ulomka, na podlagi katerega je bil določen odbitni odstotni delež za DDV, in zlasti navedla, da je nacionalni zakonodajalec vsekakor napačno prenesel člene 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 s tem, da je določil, da se odbitni delež iz člena 19a DPR št. 633/72 brez razlikovanja uporablja za vse blago in storitve, ki jih davčni zavezanec pridobi, ne glede na to, ali so ti blago in storitve namenjeni za transakcije, pri katerih je mogoče davek odbiti, za transakcije, pri katerih ga ni mogoče odbiti, ali za obe vrsti transakcij.

18 V teh okoliščinah je Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno davčno sodišče v Rimu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali sta nacionalna zakonodaja (zlasti člen 19(5) in člen 19a [DPR št. 633/72]) in praksa nacionalne davčne uprave, v skladu s katerima je treba upoštevati strukturo prometa gospodarskega subjekta tudi za ugotavljanje tako imenovanih ‚priložnostnih‘ transakcij brez določitve metode izračuna, ki temelji na strukturi in dejanskem namenu nabav in ki objektivno odraža dejanski delež stroškov, nastalih pri posameznih obdavčenih in neobdavčenih transakcijah davčnega zavezanca, za namene izvajanja pravice do odbitka v nasprotju z razlago členov 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112, ki temelji na načelih sorazmernosti, učinkovitosti in nevtralnosti, kot so določena v pravu Unije?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

19 Prvič, čeprav se je predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe uradno sklicevalo na člene 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112, je treba poudariti, da sta v davčnem letu iz postopka v glavni stvari pravico do odbitka v glavnem urejala člena 17 in 19 Šeste direktive.

20 Drugič, iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je nacionalni zakonodajalec s sprejetjem člena 19(5) in člena 19a DPR št. 633/72 želel uporabiti odstopajočo metodo iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive.

21 V teh pogojih je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), in člen 19 Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnima ureditvi in praksi, kakršni sta ti v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu nalagata:

— naj za vse blago in storitve, ki jih je pridobil, uporabi odbitni delež, ki temelji na prometu, brez določitve metode za izračun, ki temelji na vrsti in dejanski namembnosti vsakega posameznega pridobljenega blaga in storitve in ki objektivno odraža dejanski znesek nastalih stroškov, namenjen za vsako od obdavčenih in neobdavčenih dejavnosti, in

— naj se opre na sestavo svojega prometa za opredelitev transakcij, ki jih je mogoče šteti za „priložnostne“.

Odgovor Sodišča

22 Najprej je treba opozoriti, da so davčni zavezanci v skladu s členom 17(2) Šeste direktive upravičeni do odbitka davka na pridobitev blaga in zagotavljanje storitev, ki se bodo uporabljali izključno za opravljanje obdavčenih transakcij.

23 Glede blaga in storitev, ki se bodo uporabljali bodisi za transakcije, pri katerih je davek odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek ni odbiten, člen 17(5), prvi odstavek, te direktive določa, da je odbiten samo delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

24 Vendar člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive državam članicam omogoča, da uporabijo posebne odstopajoče metode za določanje pravice do odbitka, med katere spada tista iz točke (d) te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, točka 24).

25 V skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive lahko država članica dovoli ali zahteva, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka.

26 Prvič, preučiti je treba, ali je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive v povezavi z njegovim sobesedilom razlagati tako, da se v skladu z metodo za izračun pravice do odbitka DDV, ki jo določa, uporabi odbitni delež, ki temelji na prometu.

27 Glede tega je treba poudariti, da v nasprotju z drugimi odstopajočimi metodami za izračun, določenimi v členu 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, tista iz njegove točke (d) izrecno določa, da se ta metoda uporablja v skladu s pravilom iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive.

28 Kot pa je razvidno iz točke 23 te sodbe, v pravilu iz člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive ni natančno določeno, kako je treba konkretno določiti del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, namenjenim za transakcije, pri katerih je davek odbiten.

29 Vendar je v drugem pododstavku člena 17(5) Šeste direktive, ki je naveden neposredno za prvim pododstavkom in se začne z besedami „[t]a delež“ ter se tako nanaša na odbitni delež iz prvega pododstavka, pojasnjeno, da je treba navedeni delež določiti v skladu s členom 19 te direktive.

30 Člen 19(1) Šeste direktive pa določa, da je treba odbitni delež iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive določiti z ulomkom, ki ima v številcu znesek prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek odbiten, v imenovalcu pa znesek prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih davek ni odbiten.

31 Napotitev iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive je tako treba v skladu s pravilom iz prvega pododstavka tega odstavka razlagati tako, da vključuje uporabo odbitnega deleža, ki temelji na prometu, pri izvajanju navedene določbe.

32 Iz tega je razvidno, da je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive v povezavi s členom 17(5), prvi in drugi pododstavek, in členom 19(1) te direktive razlagati tako, da metoda za izračun pravice do odbitka DDV, ki jo določa, vključuje uporabo deleža, ki temelji na prometu.

33 Drugič, preučiti je treba, ali člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive nasprotuje temu, da država članica davčnemu zavezancu naloži, naj za vse blago in storitve, ki jih je pridobil, uporabi odbitni delež, ki temelji na prometu, in to ne da bi upošteval vrsto in dejansko namembnost vsakega posameznega pridobljenega blaga in storitve.

34 Glede tega po eni strani iz besedila člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da se izračun odbitnega deleža za določitev odbitnega DDV načeloma uporabi samo za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za to, da opravlja bodisi gospodarske transakcije, pri katerih je davek odbiten, bodisi gospodarske transakcije, pri katerih davek ni odbiten (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 40, in z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, točka 25).

35 Po drugi strani je v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive državam članicam omogočeno, da dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek „v skladu s pravilom iz prvega pododstavka […] od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka“.

36 Ker se člen 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki je izrecno naveden v členu 17(5), tretji pododstavek, točka (d), te direktive, nanaša tako na transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot na transakcije, pri katerih davek ni odbiten, je treba besede „transakcije iz tega pododstavka“ razlagati tako, da se nanašajo na obe vrsti transakcij, navedeni v členu 17(5), prvi pododstavek, navedene direktive.

37 V nasprotju s prvim pododstavkom člena 17(5) Šeste direktive pa v tretjem pododstavku, točka (d), tega člena 17(5) nista uporabljeni besedi „bodisi […] bodisi“.

38 Ker ni takega pojasnila, je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive razlagati tako, da se nanaša na vse blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil tako za opravljanje transakcij, pri katerih je davek odbiten, kot za opravljanje transakcij, pri katerih davek ni odbiten, ne da bi se morali to blago in te storitve uporabljati za opravljanje bodisi prve bodisi druge vrste transakcij.

39 Opozoriti je namreč treba, da se, če je mogoče določbo prava Unije razlagati na več načinov, uporabi tista razlaga, s katero se lahko ohrani njen polni učinek (glej med drugim sodbo z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, točka 41).

40 Če pa bi se člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive razlagal tako, da se uporablja le za blago in storitve, uporabljene za opravljanje „bodisi“ transakcij, pri katerih je davek odbiten, „bodisi“ transakcij, pri katerih ni odbiten, bi se s tem tej določbi priznal enak obseg, kot ga ima člen 17(5), prvi pododstavek, te direktive, od katerega pa bi ta določba morala odstopati.

41 Zdi se sicer, da predložitveno sodišče dvomi o skladnosti razlage iz točke 38 te sodbe z načeli sorazmernosti odbitkov, učinkovitosti pravice do odbitka in nevtralnosti DDV.

42 Vendar je treba brez potrebe po preučitvi, kako točno ta načela vplivajo na razlago člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, ugotoviti, da upoštevanje navedenih načel, ki urejajo sistem DDV, zakonodajalec pa lahko od njih veljavno odstopa, nikakor ne more upravičiti razlage, ki bi navedenemu odstopanju, ki ga je zakonodajalec izrecno želel, odvzela polni učinek.

43 Navedeno v točki 38 te sodbe poleg tega potrjuje eden od ciljev Šeste direktive, ki je, kot izhaja iz njene sedemnajste uvodne izjave, dovoliti uporabo razmeroma enostavnih pravil (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 35).

44 Z uporabo pravila za izračun iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive namreč davčnim zavezancem kupljenega blaga in storitev ni treba uporabiti za transakcije, pri katerih je davek odbiten, za tiste, pri katerih ni, ali za obe ti vrsti transakcij, in zato nacionalnim upravam ni treba preveriti, ali je bila ta uporaba pravilno opravljena.

45 Tretjič, ugotoviti je treba, ali sme država članica ob upoštevanju člena 19(2) Šeste direktive temu davčnemu zavezancu naložiti, naj se opre tudi na sestavo svojega prometa, da bi ugotovil, katere od opravljenih transakcij je mogoče šteti za „priložnostne“.

46 Glede tega je treba opozoriti, da se v skladu s členom 19(2) Šeste direktive pri določitvi deleža iz odstavka 1 tega člena ne upošteva znesek prometa, ki se nanaša na „priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije“. Šesta direktiva pa ne opredeljuje zadnjenavedenega pojma.

47 Toda Sodišče je že navedlo, da lahko obseg dohodkov iz finančnih transakcij, ki spadajo na področje uporabe Šeste direktive, sicer pomeni kazalnik, da se te transakcije ne smejo šteti za priložnostne v smislu člena 19(2) te direktive samo zato, ker dohodki iz takih dejavnosti presegajo dohodke iz dejavnosti, ki jo je zadevno podjetje navedlo kot glavno, vendar še ni mogoče izključiti njihove opredelitve kot „priložnostne transakcije“ v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, točka 77).

48 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba gospodarsko dejavnost šteti za „priložnostno“ v smislu člena 19(2) Šeste direktive, če ne pomeni neposredne, trajne in nujne razširitve obdavčljive dejavnosti podjetja in če ne vključuje znatne uporabe blaga in storitev, za katere je treba plačati DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 11. julija 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, točka 22; z dne 29. aprila 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, točka 76, in z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 31).

49 Zato je treba ugotoviti, da je sestava prometa davčnega zavezanca upošteven dejavnik za ugotovitev, ali je treba nekatere transakcije šteti za „priložnostne“ v smislu člena 19(2), drugi stavek, Šeste direktive, vendar je treba za ta namen upoštevati tudi, kako so te transakcije povezane z obdavčljivimi dejavnostmi tega davčnega zavezanca in, odvisno od primera, kakšno uporabo blaga in storitev, za katere je treba plačati DDV, vključujejo.

50 Iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), in člen 19 Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnima ureditvi in praksi, kakršni sta ti v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu nalagata:

— naj za vse blago in storitve, ki jih je pridobil, uporabi odbitni delež, ki temelji na prometu, brez določitve metode za izračun, ki temelji na vrsti in dejanski namembnosti vsakega posameznega pridobljenega blaga in storitve in ki objektivno odraža dejanski znesek nastalih stroškov, namenjen za vsako od obdavčenih in neobdavčenih dejavnosti, in

— naj se opre na sestavo svojega prometa za opredelitev transakcij, ki jih je mogoče šteti za „priložnostne“, če se pri presoji, ki se opravi za ta namen, upošteva tudi, kako so te transakcije povezane z obdavčljivimi dejavnostmi tega davčnega zavezanca in, odvisno od primera, kakšno uporabo blaga in storitev, za katere je treba plačati DDV, vključujejo.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), in člen 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnima ureditvi in praksi, kakršni sta ti v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu nalagata:

— **naj za vse blago in storitve, ki jih je pridobil, uporabi odbitni delež, ki temelji na prometu, brez določitve metode za izračun, ki temelji na vrsti in dejanski namembnosti vsakega posameznega pridobljenega blaga in storitve in ki objektivno odraža dejanski znesek nastalih stroškov, namenjen za vsako od obdavčenih in neobdavčenih dejavnosti, in**

— **naj se opre na sestavo svojega prometa za opredelitev transakcij, ki jih je mogoče šteti za „priložnostne“, če se pri presoji, ki se opravi za ta namen, upošteva tudi, kako so te transakcije povezane z obdavčljivimi dejavnostmi tega davčnega zavezanca in, odvisno od primera, kakšno uporabo blaga in storitev, za katere je treba plačati davek na dodano vrednost, vključujejo.**

Podpisi