Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 6. veljače 2020.[1]

Predmet C-716/18

CT
protiv
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Curtea de Apel Timişoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 287. i 288. Direktive o PDV-u – Posebne odredbe za mala poduzeća – Izuzeće u slučaju kada se ne ostvari određeni prag prometa – Izračun tog praga prometa u slučaju postojanja više gospodarskih aktivnosti – Pojam ‚transakcija nekretninama' koje nisu ‚pomoćne transakcije' i koje treba uključiti u izračun"

I. Uvod

1. Ovaj se postupak odnosi na takozvano izuzeće za mala poduzeća. U skladu s tim izuzećem, države članice mogu izuzeti od PDV-a porezne obveznike čiji je godišnji promet manji od određenog iznosa. U Rumunjskoj je taj iznos 65 000 eura. Sad se postavlja pitanje o načinu izračuna tog iznosa ako porezni obveznik obavlja različite aktivnosti. U predmetnom je slučaju porezni obveznik u 2012. godini ostvario prihode pružanjem savjetodavnih usluga kao revizor, porezni savjetnik i odvjetnik, kao stečajni upravitelj, spisatelj i iznajmljivanjem nekretnine.

2. Budući da Rumunjska u taj izračun ne uključuje prihode/promet koji su ostvareni obavljanjem odvjetničke djelatnosti, prag od 65 000 eura prekoračio bi se samo ako bi se u izračun uključile transakcije iznajmljivanja. Međutim, u skladu s člankom 288. prvim stavkom točkom 4. Direktive o PDV-u „transakcije nekretninama" uključuju se u izračun, osim ako su te transakcije „pomoćne transakcije". Sada Sud ima prvi put priliku pojasniti pitanje treba li se iznajmljivanje nekretnine smatrati „transakcijom nekretninama" i kada se može pretpostaviti da je riječ o zanemarivoj „pomoćnoj transakciji".

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Pravni okvir Unije određen je člancima 287. i 288. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[2].

1 Izvorni jezik: njemački

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u verziji koja se primjenjuje na 2012.

4. Člankom 287. točkom 18. Direktive o PDV-u predviđa se:

„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; […]”

5. U skladu s člankom 1. Provedbene odluke Vijeća od 26. ožujka 2012.[3], Rumunjskoj se odobrava odstupanje od članka 287. točke 18. Direktive 2006/112 na način da od PDV-a izuzme porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti u iznosu od 65 000 eura, prema tečaju na dan njezina pristupanja Europskoj uniji.

6. Člankom 288. Direktive o PDV-u uređuje se:

„Promet koji služi kao osnova za uporabu odredaba navedenih u ovom Odjeljku sastoji se od sljedećih iznosa, bez PDV-a:

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. vrijednost transakcija koje se izuzimaju u skladu s člancima od 146. do 149. i člancima 151., 152. ili 153.;

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

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

7. Osim toga, u pogledu raspodjele odbitka PDV-a u članku 174. stavku 2. nalazi se sljedeća odredba:

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

(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.”

3 Provedbena odluka Vijeća kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 287. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2012/181/EU) (SL 2012., L 92, str. 26.)

B. Rumunjsko pravo

8. U rumunjskom su pravu odgovarajuće odredbe sadržane u Legei nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 od 22. prosinca 2003. o Poreznom zakoniku), kako je dodatno izmijenjen i dopunjen (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik). Člankom 152. Poreznog zakonika u tom se pogledu određuje:

„(1) Na poreznog obveznika koji ima poslovni nastan u Rumunjskoj u skladu s člankom 125.[1] stavkom 2. točkom (a) te čiji je prijavljeni ili ostvareni promet manji od praga koji iznosi 65 000 eura […] odnosno 220 000 leja može se primijeniti izuzeće od PDV-a […] u pogledu transakcija predviđenih člankom 126. stavkom 1. […].

(2) Promet koji služi kao referentna vrijednost u svrhu primjene stavka 1. sastoji se u slučaju poreznih obveznika koji traže brisanje iz registra osoba identificiranih u svrhu PDV-a, od ukupne vrijednosti bez PDV-a isporuka robe i pružanja usluga koje je porezni obveznik isporučio tijekom kalendarske godine, a koje su oporezive ili koje, ovisno o slučaju, mogu biti oporezive ako ih nisu isporučila mala poduzeća, transakcija koje proizlaze iz gospodarske aktivnosti i za koje se smatra da je mjesto isporuke u inozemstvu ako se PDV može odbiti i ako su te transakcije izvršene u Rumunjskoj u skladu s člankom 145. stavkom 2. točkom (b), izuzetih transakcija s pravom na odbitak te izuzetih transakcija bez prava na odbitak predviđenih člankom 141. stavkom 2. točkama (a), (b), (e) i (f) ako one nisu pomoćne transakcije u odnosu na glavnu aktivnost […].”

9. U točki 47. stavku 3. Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Uredba rumunjske vlade br. 44/2004 od 22. siječnja 2004. o utvrđivanju pravila kojima se provodi Zakon br. 571 iz 2003. o Poreznom zakoniku), kako je izmijenjena i dopunjena Vladinom uredbom br. 670 od 4. srpnja 2012. navodi se sljedeće:

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

a. za obavljanje dotične aktivnosti potrebni su tehnički resursi koji su ograničeni u pogledu opreme i korištenja osoblja;

b. transakcija nije izravno povezana s glavnom aktivnosti poreznog obveznika te

c. zanemariv je iznos stjecanja obavljenih u svrhu transakcije i iznos PDV-a u vezi s tom transakcijom koji se može odbiti.”

III. Činjenice i zahtjev za prethodnu odluku

10. Kao što je već navedeno, žalitelj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: žalitelj), osim djelatnosti sveučilišnog profesora, obavlja različite slobodne profesije poput revizora, poreznog savjetnika, stečajnog upravitelja i odvjetnika. Također, povremeno ostvaruje prihod od autorskih prava.

11. Žalitelj je u skladu s rumunjskim zakonodavstvom dobio jedinstveni porezni registracijski broj za „djelatnosti računovodstva i revizije te poreznog savjetovanja”, koji je predviđen za profesiju poreznog savjetnika i revizora. Žalitelj je u svrhu obavljanja tih profesija prijavio nekoliko poslovnih sjedišta. Kao sjedište njegova samostalnog ureda stečajnog upravitelja registrirana je nekretnina koja je u žaliteljevu vlasništvu.

12. Od 2007. žalitelj ostvaruje prihode i od iznajmljivanja prethodno navedene nekretnine. Ta je nekretnina iznajmljena trgovačkom društvu čiji je žalitelj član i direktor. Dotično društvo ima sjedište u iznajmljenoj nekretnini i u njoj obavlja, među ostalim, djelatnosti savjetovanja, računovodstva, revizije i poreznog savjetovanja. Navedeni glavni predmet poslovanja sastoji se od „djelatnosti poslovnog i upravljačkog savjetovanja".

13. Nad žaliteljem je 2016. bio proveden porezni nadzor u pogledu dugovanog PDV-a za razdoblje od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2016. Nakon te je kontrole Administrația Județeană a Finanțelor Publice (Okružna uprava javnih financija, Rumunjska, u daljnjem tekstu: AJFP) utvrdila da je žalitelj tijekom 2012. prekoračio prag prometa od 220 000 leja (65 000 eura) određen u svrhu primjene posebnog sustava izuzeća za mala poduzeća, tako da je žalitelj bio dužan registrirati se kao porezni obveznik u svrhu PDV-a. Stoga je AJFP utvrdio da je žalitelj dužan platiti PDV u iznosu od 95 184 leja.

14. AJFP je prilikom određivanja navedenog prometa uzeo u obzir prihode od samostalnih profesija poreznog savjetnika, revizora i stečajnog upravitelja te od autorskih prava kao i prihode od iznajmljivanja nekretnine u suvlasništvu. Izračunom nisu bili obuhvaćeni ni prihodi od plaća za posao profesora ni prihodi od odvjetničke djelatnosti, koji podliježu posebnom poreznom režimu.

15. AJFP je utvrdio da je 2012. žalitelj ostvario 69 % ukupnog prihoda od djelatnosti stečajnog upravitelja, 17 % od iznajmljivanja nekretnine te 14 % od djelatnosti revizora i poreznog savjetnika. Stoga je AJFP smatrao da je žaliteljeva glavna aktivnost dotične godine bila ona u vezi s djelatnosti stečajnog upravitelja s obzirom na visinu prihoda od nje u usporedbi s cjelokupnom gospodarskom aktivnosti; osim toga, smatrao je da se iznajmljivanje nekretnine ne može kvalificirati kao „pomoćna transakcija" u odnosu na tu djelatnost, tako da bi se mogla isključiti iz izračuna prometa za navedenu godinu.

16. Odlukom od 22. kolovoza 2017. odbijen je prigovor podnesen protiv poreznog rješenja. Tribunalul Timiș (Viši sud u Tamišu, Rumunjska) odbio je presudom od 26. ožujka 2018. upravnu tužbu podnesenu protiv te odluke. Žalitelj je sudu koji je uputio zahtjev podnio žalbu protiv te presude. Curtea de Apel Timişoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) prekinuo je postupak i u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio Sudu sljedeća tri prethodna pitanja u okviru prethodnog postupka:

1. Nalaže li članak 288. [stavak 1.] točka 4. Direktive o PDV-u, da u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojima fizička osoba provodi gospodarsku aktivnost obavljanjem nekoliko slobodnih profesija te iznajmljivanjem nekretnine, ostvarujući na taj način prihode na kontinuiranoj osnovi, utvrđivanje određene poslovne aktivnosti kao glavne aktivnosti kako bi se provjerilo može li se iznajmljivanje kvalificirati kao njezina pomoćna transakcija te, ako je odgovor potvrdan, na temelju kojih se kriterija može utvrditi ta glavna aktivnost, odnosno treba li tu odredbu tumačiti na način da sve poslovne aktivnosti kojima se provodi 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. [stavka 1.] točke 4. Direktive o PDV-u aktivnost iznajmljivanja kvalificirati kao „pomoćna transakcija", zbog čega se ona isključuje iz izračuna prometa koji služi kao referentna vrijednost u svrhu primjene 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 na dotičnoj nekretnini, a obavlja poslovnu aktivnost iste vrste kao dotična fizička osoba?

17. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su žalitelj, Rumunjska i Europska komisija.

IV. Pravna ocjena

18. Trima prethodnim pitanjima na koja se, kao što Rumunjska pravilno predlaže, može istodobno odgovoriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita kako treba tumačiti članak 288. prvi stavak točku 4. Direktive o PDV-u. Konkretno, taj sud pita na koji način treba procijeniti postoje li „transakcije nekretninama" koje nisu „pomoćne transakcije".

19. To u biti ovisi o smislu i svrsi izuzeća od poreza iz članka 287. Direktive o PDV-u (odjeljak (A)). Pritom treba pojasniti je li iznajmljivanje nekretnine „transakcija nekretninama" (odjeljak (B)) i na temelju kojih kriterija tu transakciju valja ocijeniti kao „pomoćnu transakciju" u smislu članka 288. prvog stavka točke 4. Direktive o PDV-u (odjeljak (C)). Ako u konkretnom slučaju na temelju primjene tih kriterija iznajmljivanje treba smatrati takvom pomoćnom transakcijom (odjeljak (D)), tada sud koji je uputio zahtjev smatra da žalitelj ne prekoračuje prag prometa za izuzeće iz članka 287. Direktive o PDV-u.

20. Međutim, s obzirom na to da Sud treba sudu koji je uputio zahtjev dati i koristan odgovor za rješavanje predmetnog spora, valja, kao što je to učinila Komisija, istaknuti sljedeće: u skladu s odlukom kojom se upućuju prethodna pitanja, izračunom praga za izuzeće za mala poduzeća nisu bili obuhvaćeni ni prihodi od plaća za posao profesora ni prihodi od odvjetničke djelatnosti. Razlog tomu je očito činjenica da ti prihodi podliježu posebnom poreznom režimu.

21. Činjenica da u izračun nisu uključeni prihodi od nesamostalnog rada (u ovom slučaju od radnog mjesta profesora) razumljiva je u pogledu propisa o PDV-u, s obzirom na to da u tom pogledu nedostaju oporezive transakcije. Međutim, s obzirom na to da je nesporno da je djelatnost samostalnog odvjetnika samostalna gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, riječ je o oporezivim transakcijama koje u načelu treba uključiti u izračun. Pritom nije relevantno pitanje podliježu li te transakcije nekom drugom poreznom režimu. Bilo bi drukčije kad bi žalitelj ostvario prihode kao zaposleni (to jest, kao nesamostalni) odvjetnik, odnosno da prihode nije ostvario on, nego društvo. Budući da zahtjev za prethodnu odluku u tom pogledu nije jasan, na nacionalnom je sudu da to provjeri.

A. Smisao i svrha izuzeća od poreza iz članka 287. Direktive o PDV-u

22. Kako bi se moglo ocijeniti može li se na žalitelja unatoč transakcijama iznajmljivanja još primijeniti izuzeće od poreza za takozvana mala poduzeća[4] u skladu s člankom 287. Direktive o PDV-u, najprije valja utvrditi smisao i svrhu tog posebnog izuzeća od poreza. Budući da se izuzeće od poreza objektivno ne odnosi na vrstu aktivnosti, nego samo na prag prometa koji porezni obveznik nije ostvario, člankom 287. Direktive o PDV-u predviđa se subjektivno izuzeće od poreza.

23. Kao što je Sud već odlučio[5] i kao što sam navela na drugom mjestu[6], primarni smisao tog subjektivnog izuzeća od poreza jest upravno pojednostavnjenje.

24. Kada ne bi postojao taj prag, porezna bi uprava svaku osobu koja provodi i najmanju gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u trebala smatrati poreznim obveznikom od prvog eura prihoda. To bi prouzročilo administrativne troškove ne samo u pogledu poreznog obveznika, nego i u pogledu porezne uprave, koji se ne bi mogli kompenzirati odgovarajućim poreznim prihodom[7]. Taj napor u pogledu nadzora i s time povezani troškovi porezne uprave, koji se ne mogu kompenzirati

4 Vidjeti naslov poglavlja 1. u glavi XII. (Posebna odredba za mala poduzeća).

5 Presude od 2. svibnja 2019., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, t. 37. *in fine*) i od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63.)

6 Mišljenje u predmetu Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, t. 33. *in fine*)

7 To se izričito navodi i u presudi od 2. svibnja 2019., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, t. 38.).

odgovarajućim poreznim prihodom, trebaju se izbjeći utvrđivanjem minimalne vrijednosti. To je jasno i iz Komisijina prijedloga Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet iz 1973. godine. Već su se u tom prijedlogu izričito naglašavale poteškoće država članica u pogledu primjene uobičajenih odredbi PDV-a na mala poduzeća [8].

25. S time povezano pogodovanje malim poduzećima, primjerice u smislu potpore novoosnovanim poduzećima, [9] pritom je više posljedica, nego smisao i svrha te odredbe. To je jasno upravo iz članka 288. Direktive o PDV-u koji je relevantan u ovom slučaju. Naime, tim se člankom pojašnjava da se minimalna vrijednost iz članka 287. Direktive o PDV-u (koju mogu odrediti države članice) ne odnosi na veličinu poduzeća ili na to koliko je već dugo prisutno na tržištu, nego samo na iznos poreznog prihoda koji se može očekivati.

26. Naime, relevantnim prometom na temelju kojeg se određuje je li riječ o takozvanom malom poduzeću smatraju se samo oporezive transakcije (članak 288. prvi stavak točka 1. Direktive o PDV-u) i neke transakcije poduzeća izuzete od poreza (članak 288. prvi stavak točke 2. do 4.). Ostale transakcije izuzete od poreza, neovisno o tome koliko su visoke, ne mogu biti prepreka poreznom izuzeću drugih oporezivih transakcija. To se na primjer odnosi i na velike bolnice ako obavljaju oporezive transakcije male vrijednosti. Tada ti porezni obveznici mogu i te transakcije izuzeti od poreza, čak i ako bi ih se u općoj jezičnoj uporabi zbog njihove veličine teško moglo smatrati malim poduzećima ili ih se zbog njihove dugogodišnje tržišne aktivnosti ne bi moglo nazivati novoosnovanim poduzećima.

27. Na činjenicu da se tim izuzećem od poreza ne podupiru novoosnovana poduzeća, upućuje i nacionalni karakter odredbe. Odredbom se od poreza izuzimaju samo oporezive transakcije u tuzemstvu. Time su velika tuzemna poduzeća koja ostvaruju oporezive transakcije velike vrijednosti u inozemstvu, a u tuzemstvu samo oporezive transakcije male vrijednosti unatoč tomu obuhvaćena područjem primjene izuzeća od poreza. Osim toga, odredbom članka 287. Direktive o PDV-u ne predviđa se neoporezivi iznos, nego prag za izuzeće. Premašivanjem granične vrijednosti sve transakcije postaju oporezive od prvog eura, dok neoporezivi iznos ostaje isti. To načelo „sve ili ništa" neprikladno je za poticanje novoosnovanih poduzeća, s obzirom na to da se osobito uspješna novoosnovana poduzeća u odnosu na manje uspješna novoosnovana poduzeća stavljaju u nepovoljniji položaj.

28. U konačnici, primarni je cilj članka 287. Direktive o PDV-u upravno pojednostavnjenje u korist država članica.

B. Tumačenje kriterija „transakcije nekretninama"

29. Ako je članak 287. Direktive o PDV-u odredba o utvrđenju minimalne vrijednosti, kojom se oporezive transakcije male vrijednosti izuzimaju od poreza zbog upravnog pojednostavnjenja, tada se ta odredba treba usko tumačiti. Široko tumačenje nije u skladu s prirodom odredbe o utvrđenju minimalne vrijednosti [10].

30. Osim toga, u skladu s člankom 288. prvim stavkom točkom 1. Direktive o PDV-u, za potrebe primjene odredbi o minimalnoj vrijednosti, u izračun prometa uključuje se vrijednost isporučene robe i usluga, ukoliko se one oporezuju. Stoga se tom odredbom izričito pojašnjava da u izračun treba uključiti *sve* oporezive transakcije.

8 Vidjeti obrazloženje u pogledu članka 25. (Mala poduzeća) na str. 27. Komisijina prijedloga od 20. lipnja 1973., COM(73) 950 *final*.

9 Vidjeti u tom pogledu presude od 29. srpnja 2019., B (promet koji je ostvario preprodavatelj rabljenih vozila) (C-388/18, EU:C:2019:642, t. 42. i navedena sudska praksa) i od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63. i t. 70.), kao i moje mišljenje u predmetu Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, t. 33. i 54.).

10 Presuda od 2. svibnja 2019., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, t. 27.), slično i Sud kada smatra da se odstupanje ili iznimka od općeg pravila treba tumačiti usko, vidjeti među ostalim presudu od 28. rujna 2006., Komisija/Austrija (C-128/05, EU:C:2006:612, t. 22.).

31. Slijedom toga, ostale vrijednosti koje treba uključiti u izračun i koje se navode u točkama 2. do 4. mogu se odnositi samo na transakcije izuzete od poreza. U suprotnom slučaju, njihovo zasebno navođenje ne bi imalo smisla. U članku 288. prvom stavku točkama 2. i 3. Direktive o PDV-u također se izričito navodi da se predmetne transakcije izuzimaju od poreza.

32. Formulacija u točki 4., „transakcije nekretninama", također se može odnositi samo na transakcije nekretninama koje su obuhvaćene izuzećem od poreza u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkama (j), (k) i (l) Direktive o PDV-u. Stoga nije relevantno to što zakonodavac Unije, za razliku od financijskih transakcija koje se također navode u točki 4., izričito ne navodi te odredbe.

33. Međutim, nije sasvim jasno obuhvaća li pojam „transakcije nekretninama" samo trgovinu nekretninama izuzetu od poreza (članak 135. stavak 1. točke (j) i (k) Direktive o PDV-u) ili i iznajmljivanje nekretnina izuzeto od poreza (članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive o PDV-u). Čini se da tekst ipak upućuje na prvonavedeni slučaj jer su ostale jezične verzije više usmjerene na transakcije (u francuskom „opérations immobilières"; u engleskom „real estate transactions"). Međutim, ni u tim se jezičnim verzijama ne isključuje mogućnost da se to u općoj jezičnoj uporabi odnosi i na iznajmljivanje nekretnine.

34. S obzirom na taj otvoreni izričaj teksta, relevantni su smisao i svrha članka 287. Direktive o PDV-u, odnosno minimalna vrijednost iz odredbe za mala poduzeća. Stoga smatram da je potrebno široko tumačiti pojam transakcija nekretninama, izuzetih od poreza, koje treba uključiti u izračun i da, u skladu s Komisijinim mišljenjem, u izračun treba uključiti i transakcije iznajmljivanja izuzete od poreza kako bi se ograničilo područje primjene članka 287. Direktive o PDV-u.

35. Slijedom toga, treba biti riječ o transakciji iznajmljivanja *izuzetoj od poreza* koju je proveo žalitelj, kako bi se uopće moglo postaviti pitanje u pogledu pomoćne transakcije kao obilježja. Pitanje je li to bio slučaj ne proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku i stoga to pitanje treba ispitati nacionalni sud.

C. Uvjeti u pogledu „pomoćne transakcije"

36. Nadalje treba pojasniti uvjete u pogledu „pomoćne transakcije" u smislu članka 288. prvog stavka točke 4. Direktive o PDV-u. Izračun praga za izuzeće treba obuhvaćati transakcije izuzete od poreza navedene u toj točki koje se izuzimaju od poreza samo ako nisu pomoćne transakcije.

37. Time autor Direktive osigurava da sektori koji se navode u toj točki i koji u biti posluju izuzeti od poreza (banke, osiguranja i sektor nekretnina) u pogledu svojih oporezivih transakcija kojima se ne prekoračuje prag za izuzeće ne mogu primijeniti takozvano izuzeće za mala poduzeća. Naime, u pogledu tih sektora, transakcije izuzete od poreza nisu pomoćne transakcije, nego glavne transakcije.

38. Sud dosad još nije odlučio koji su uvjeti za postojanje pomoćnih transakcija.

39. Međutim, u pogledu izračuna udjela odbitka, u članku 174. stavku 2. točkama (b) i (c) upotrebljava se sličan pojam „sporedne transakcije"[11]. Pritom je riječ o opsegu odbitka PDV-a kada se oporezive ulazne transakcije upotrebljavaju za oporezive izlazne transakcije kao i za izlazne transakcije izuzete od poreza.

11 U francuskoj jezičnoj verziji ta su dva pojma čak identična (charactère d'opérations accessoires). To vrijedi i za rumunjsku jezičnu verziju (operațiuni accesorii). Međutim, to se ne odnosi na njemačku (Nebenumsatz, odnosno Hilfsumsatz) i englesku jezičnu verziju (ancillary transactions, odnosno incidental transactions).

40. Sud je u tom pogledu već odlučio [12] da se gospodarska aktivnost ne može kvalificirati kao sporedna transakcija ako je ona izravno, trajno ili nužno proširenje oporezive aktivnosti poduzeća ili ako podrazumijeva značajno korištenje robom i uslugama u pogledu kojih treba platiti PDV.

41. To se negativno razgraničenje može prenijeti na područje izuzeća od poreza iz članka 287. Direktive o PDV-u. Naime, ako je riječ o izravnom, trajnom ili nužnom proširenju oporezive aktivnosti poduzeća, tada je ta aktivnost isto što i „glavna aktivnost" te se više ne može smatrati sporednom ni pomoćnom transakcijom. Jednostavno ne postoji nikakav objektivni razlog za posebno postupanje s tim transakcijama.

42. Osim toga, u odluci u pogledu članka 174. stavka 2. Direktive o PDV-u, Sud je također odlučio da opseg ostvarenih prihoda može biti pokazatelj za to da te transakcije ne treba smatrati sporednim transakcijama. Međutim, sama okolnost da su prihodi ostvareni tim transakcijama veći od prihoda od aktivnosti koja je, prema navodima predmetnog poduzetnika, njegova glavna aktivnost, nije dostatna kako bi se isključila kvalifikacija tih prihoda kao sporednih transakcija u smislu te odredbe [13].

43. Ta tvrdnja može biti relevantna u pogledu članka 174. stavka 2. Direktive o PDV-u i u pogledu određivanja udjela za odbitak, ali ne i za izuzeće od poreza zbog upravnog pojednostavnjenja (odredba o utvrđivanju minimalne vrijednosti). Naime, prvonavedeni se slučaj odnosi na raspodjelu plaćenog PDV-a za ulazne usluge u skladu s izlaznim uslugama (za što je potreban udio). Međutim, u pogledu potonjeg izuzeća od poreza riječ je o pitanju kada se izuzeće od poreza prestaje primjenjivati zbog prekoračenja praga prometa, koji predstavlja običnu minimalnu vrijednost (u pogledu smisla i svrhe vidjeti točku 22. i sljedeće ovog mišljenja).

44. Što se tiče takvog izuzeća od poreza od odlučujućeg je značaja iznos navodnih pomoćnih transakcija. Stoga smatram da transakcije nekretninama izuzete od poreza, kojima se primjerice već s obzirom na njihov iznos prekoračuje prag za izuzeće iz članka 287., ne mogu nikad biti pomoćne transakcije takozvanog malog poduzeća zbog činjenice da nemaju neznatnu vrijednost.

45. Čini mi se da je ideja iza članka 288. prvog stavka točke 4. Direktive o PDV-u sljedeća: izuzeće od poreza koje se na poduzeće primjenjuje zbog upravnog pojednostavnjenja ne treba se prestati primjenjivati kao posljedica manje ili više slučajnih, osobito jednokratnih transakcija nekretninama izuzetih od poreza neovisno o stvarnom predmetu poslovanja, koje nemaju nikakav utjecaj na iznos poreznog prihoda.

46. U Komisijinu prijedlogu iz 1973. godine navodi se da ne treba uzeti u obzir „transakcije koje se povremeno pojavljuju u većem ili manjem iznosu i na temelju kojih se opseg transakcija umjetno povećava iz godinu u godinu" i one transakcije koje „ne daju stvarnu sliku veličine poduzeća" [14]. To se potvrđuje člankom 288. drugim stavkom Direktive o PDV-u. Tim se člankom iz izračuna praga prometa izričito isključuje dobit od kapitalnih dobara.

47. Pozadina toga vjerojatno je namjera da se spriječi to da u odnosu između poreznih obveznika izuzetih od poreza (odnosno, takozvanih malih poduzeća) nastane nejednako postupanje u pogledu PDV-a (jedan porezni obveznik ostaje mali poduzetnik, a drugi obveznik gubi taj status) koje nastaje na temelju takvih „izvanrednih" okolnosti.

12 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 31.) u kojoj se upućuje na presude od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 76.) i od 11. srpnja 1996., Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, t. 22.).

13 Presuda od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 77.)

14 Obrazloženje u pogledu članka 25. (Mala poduzeća) na str. 29. Komisijina prijedloga od 20. lipnja 1973., COM(73) 950 *final*

48. Primjer za to je kontinuirano iznajmljivanje privatne imovine. Kada se na temelju članka 288. prvog stavka točke 4. Direktive o PDV-u ta transakcija ne bi opet isključila iz izračuna, određeno bi poduzeće trebalo oporezivati sav godišnji promet koji je ostvarilo od svojih ostalih aktivnosti. Suprotno tomu, usporedivo poduzeće koje ne iznajmljuje tu privatnu imovinu i dalje ne bi moglo ostvariti korist od izuzeća od poreza. Međutim, manje ili više slučajna okolnost korištenja ostale imovine nema nikakav utjecaj na temeljni status „malog poduzeća" u međusobnom tržišnom natjecanju. Nedostaje dovoljna povezanost sa stvarnom gospodarskom aktivnosti takozvanog malog poduzeća. Međutim, pretpostavka o postojanju pomoćnih transakcija u konačnici je pitanje kvalifikacije koja se treba ocijeniti [15].

49. Stoga smatram da pojam pomoćnih transakcija obuhvaća samo one transakcije koje nisu usko povezane sa (stvarnom) oporezivom aktivnosti poreznog obveznika. Ta poveznica nedostaje ako su te aktivnosti ili (1) jednokratne, iznimne aktivnosti neovisne o stvarnom predmetu poslovanja ili (2) ako ne podrazumijevaju značajno korištenje robom i uslugama u okviru poduzeća, nego ih treba uzeti u obzir neovisno o tome i u tom pogledu imaju samo minimalnu vrijednost (moglo bi se primjerice zamisliti neznatno (vidjeti t. 44.) iznajmljivanje privatne imovine).

D. Primjena na konkretni slučaj

50. Stoga u konkretnom slučaju valja pojasniti je li iznajmljivanje nekretnine u kojoj je žalitelj gospodarski aktivan kao stečajni upravitelj usko povezano sa žaliteljevom stvarnom oporezivom aktivnosti.

51. To mi se čini dvojbenim. U konkretnom slučaju iznajmljivanje nekretnine nije ni slučajno ni neovisno o žaliteljevoj stvarnoj oporezivoj (savjetodavnoj) aktivnosti. S jedne strane sam koristi tu nekretninu kao sjedište svoje oporezive aktivnosti kao stečajni upravitelj. Stoga nije riječ o iznajmljivanju koje je neovisno o aktivnosti poduzeća.

52. S druge strane, u skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev, žalitelj iznajmljuje nekretninu društvu čiji je član i direktor i u kojem sam obavlja djelatnost savjetnika. To nije jednokratna aktivnost čiji cilj nije narušavanje izračuna godišnjeg prometa (vidjeti točku 45. ovog mišljenja). Naprotiv, riječ je o uskoj povezanosti (vidjeti točku 48. ovog mišljenja) sa žaliteljevom stvarnom oporezivom (savjetodavnom) aktivnosti.

53. Stoga u ovom slučaju, u skladu s Komisijinim mišljenjem i mišljenjem Rumunjske, ne može biti riječ o neznatnoj aktivnosti koja je neovisna o žaliteljevoj stvarnoj gospodarskoj aktivnosti (savjetovanje) zbog bliske materijalne i osobne povezanosti.

54. Međutim, Sud je nadležan ponajprije za tumačenje prava Unije. Primjena navedenih načela u pogledu tumačenja i izvršavanje kvalifikacija koja je povezana s time zadaća su suda koji je uputio zahtjev.

V. Zaključak

55. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Curtea de Apel Timişoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) odgovori na sljedeći način:

Pojmom transakcije nekretnina koje su pomoćne transakcije obuhvaćaju se sve transakcije izuzete od poreza u smislu članka 135. stavka 1. točaka (j), (k) i (l) Direktive 2006/112/EZ koje nisu usko povezane sa (stvarnom) oporezivom aktivnosti poduzeća i koje su neznatne, odnosno kojima se ne

15 Vidjeti u tom pogledu Stadie, H. u Rau/Dürrwächter, *UStG*, članak 19. točka 112. (ulomak 183., izdanje: srpanj 2019.).

prekoračuje prag za izuzeće. Uska povezanost ne postoji ako transakcije predstavljaju ili jednokratne aktivnosti neovisne o stvarnom predmetu poslovanja ili ako ne podrazumijevaju značajno korištenje robom i uslugama.