PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. svibnja 1985.(*)

„Porez na promet za uvoz robe koju su isporučili pojedinci"

U predmetu C-47/84,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud, Nizozemska), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Staatssecretaris van financien, Den Haag,

i

Gaston Schul Douane-Expediteur BV, Wernhout, Nizozemska,

o tumačenju članka 95. Ugovora,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: G. Bosco, predsjednik vijeća, P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann i T. F. O'Higgins, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Darmon,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. ožujka 1985.,

donosi sljedeću

PRESUDU

1 Odlukom od 15. veljače 1984., koju je Sud zaprimio 28. veljače 1984., Hoge Raad der Nederlanden (nizozemski Vrhovni sud) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 95. Ugovora i 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 (SL L 145, str. 1.).

2 Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije) podnio je Hoge Raadu (Vrhovni sud) žalbu u kasacijskom postupku protiv presude koju je 18. veljače 1983. Gerechtshof de 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u s-Hertogenboschu) donio uzimajući u obzir presudu Suda od 5. svibnja 1982. (Schul, C-15/81, Zb., str. 1409.).

RADNI PRIJEVOD

3 Spor u kojem je ta presuda donesena ticao se poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je trebao biti naplaćen na uvoz u Nizozemsku rabljenog rekreacijsko-sportskog plovila po nalogu i u ime pojedinca s prebivalištem u Nizozemskoj koji ga je kupio u Francuskoj od drugog pojedinca. U skladu s nacionalnim zakonodavstvom, nizozemska porezna tijela naplatila su PDV na uvoz po stopi od 18 % kupoprodajne cijene, koliko je iznosila uobičajena stopa koja se primjenjivala u toj državi za isporuku robe uz naplatu.

4 Sud je u toj presudi, nakon što je naveo obilježja zajedničkog sustava PDV-a, analizirao dopušta li se člankom 95. Ugovora nametanje PDV-a na uvoz iz druge države robe koju je jedan pojedinac isporučio drugom, uzimajući u obzir činjenicu da je roba koju pojedinci uvoze već opterećena PDV-om obračunanim u državi članici izvoza i s obzirom na to da nema porezne olakšice za izvoz. Tom je analizom Sud došao do zaključka da se članak 2. točka 2. Šeste direktive, kojim se predviđa da „uvoz robe" [neslužbeni prijevod] podliježe plaćanju PDV-a, mora tumačiti u skladu sa zahtjevima iz Ugovora, posebno onima iz članka 95.

5 Sud je presudio da „PDV koji država članica naplaćuje na uvoz iz druge države članice proizvoda koje isporučuje pojedinac, ako se takav porez ne naplaćuje na slične proizvode koje pojedinac isporučuje na državnom području države članice uvoza, predstavlja nacionalni porez viši od poreza na slične domaće proizvode u smislu članka 95. Ugovora, u mjeri u kojoj se ne uzima u obzir preostali dio PDV-a plaćen u državi članici izvoza koji je i dalje sadržan u vrijednosti proizvoda pri uvozu" [neslužbeni prijevod].

6 U vezi s tim Sud je objasnio da ako uvezeni proizvod koji je isporučio pojedinac nije mogao zakonski ostvariti poreznu olakšicu pri izvozu te je stoga pri uvozu ostao opterećen dijelom PDV-a plaćenog u državi članici izvoza, iznos PDV-a koji se plaća na uvoz treba umanjiti za preostali dio PDV-a države članice izvoza koji je i dalje sadržan u vrijednosti proizvoda pri uvozu. Dodao je, međutim, da to umanjenje ne može biti veće od iznosa PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza.

7 Još jednom razmotrivši predmet, Gerechtshof de 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) utvrdio je da je sporno plovilo, koje je proizvedeno u Monacu, bilo uvezeno u Francusku i da su francuska porezna tijela tada naplatila PDV za njegov uvoz. Francuskim tijelima prijavljena je vrijednost plovila od 269 571 FRF, a francuski PDV, koji se plaća po stopi od 17,6 %, iznosio je 47 444,49 FRF. Godinu dana poslije plovilo je prodano državljaninu Nizozemske s prebivalištem u Nizozemskoj za 365 000 FRF, a taj je iznos veći od bruto cijene plovila u trenutku njegova uvoza u Francusku. Stopa PDV-a koja se primjenjivala u Nizozemskoj u doba kada je plovilo uvezeno u tu državu iznosila je 18 %.

8 U tim je okolnostima Gerechtshof (Žalbeni sud) smatrao da je PDV plaćen u Francuskoj i dalje u potpunosti sadržan u vrijednosti plovila u trenutku njegova uvoza u Nizozemsku, zbog toga što je cijena po kojoj je prodan kupcu u Nizozemskoj bila veća od vrijednosti prijavljene francuskim poreznim tijelima. Gerechtshof (Žalbeni sud) zauzeo je stav da, u skladu s presudom Suda od 5. svibnja 1982., iznos francuskog PDV-a i PDV-a koji se plaća pri uvozu ne smije biti veći od PDV-a koji se u Nizozemskoj obračunava na slično plovilo jednake vrijednosti bez poreza koje se isporučuje pojedincu na nizozemskom državnom području. U tu svrhu vrijednost pri

uvozu trebalo bi izračunati oduzimanjem stvarno plaćenog francuskog PDV-a od cijene pri uvozu u Nizozemsku; na osnovi toga trebalo bi izračunati nizozemski PDV po stopi od 18 % i od dobivenog rezultata oduzeti francuski PDV.

9 Državni tajnik za financije izjavio je pred Hoge Raadom (Vrhovni sud) da se člankom 95. Ugovora, kako ga je protumačio Sud u presudi od 5. svibnja 1982., od poreznih tijela zahtijeva da od PDV-a koji se plaća pri uvozu oduzmu preostalu vrijednost PDV-a naplaćenog u državi izvoznici kojim je roba i dalje opterećena. Tom se odredbom, međutim, ne zahtijeva umanjenje porezne osnovice, koja ne može biti ništa drugo do cijena plaćena pri uvozu, kao što proizlazi i iz nizozemskog zakonodavstva i iz Šeste direktive (članak 11. dio B stavak 1. točka (a)). Iz tog je razloga po njegovu mišljenju metoda izračuna koju je primijenio Gerechtshof (Žalbeni sud) neispravna.

10 Hoge Raad (Vrhovni sud) zaključio je da rješenje problema ovisi o tumačenju prava Zajednice te da stoga treba uputiti Sudu prethodna pitanja. Ona glase kako slijedi:

„1. Ako država članica obračunava PDV na uvoz iz druge države članice proizvoda koji je isporučila osoba (pojedinac) koja nije porezni obveznik, ali ne obračunava PDV na slične proizvode koje isporučuju pojedinci na njezinu državnom području, treba li ta država članica, kako bi spriječila nastanak nacionalnog poreza koji je veći od poreza koji se nameće na slične domaće proizvode, u smislu članka 95. Ugovora, uzeti u obzir iznos PDV-a plaćen u državi članici izvoza koji je i dalje sadržan u vrijednosti proizvoda u trenutku uvoza:

(a) na takav način da taj iznos nije uključen u poreznu osnovicu za obračun PDV-a koji se plaća pri uvozu i dodatno, da se oduzima od PDV-a koji se plaća pri uvozu, ili

(b) na takav način da se taj iznos oduzima samo od PDV-a koji se plaća pri uvozu?

2. U slučaju opisanom u prvom pitanju, kako se izračunava taj iznos?”

11 Prvim pitanjem Hoge Raad (Vrhovni sud) u biti pita mora li se preostali dio poreza kojim je i dalje opterećena uvezena roba u slučaju da je jedan pojedinac proda drugom pojedincu uzeti u obzir samo pri izračunu PDV-a koji se plaća pri uvozu ili i pri određivanju porezne osnovice. Drugim pitanjem taj sud želi utvrditi na koji se način izračunava taj preostali dio.

Opća razmatranja

12 Komisija napominje da bi pristup koji je Sud primijenio u presudi od 5. svibnja 1982. mogao dovesti do poteškoća u praktičkoj primjeni pravila o PDV-u koji se plaća na uvoz robe koju jedan pojedinac isporučuje drugom. Komisija je u bliskoj suradnji s poreznim tijelima država članica pokušala pronaći zakonodavna rješenja određenih praktičnih problema. Na temelju istraživanja koja je provela sastavila je prijedlog nove direktive i podnijela ga Vijeću 23. srpnja 1984. (prijedlog Šesnaeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: zajednički režim za određenu robu na

koju je konačno plaćen PDV i koju krajnji potrošač u jednoj državi članici uvozi iz druge države članice (SL C 226, str. 2.)).

13 Komisija tvrdi da posebno treba riješiti sljedeće praktične probleme: kojom metodom uzeti u obzir PDV plaćen u drugoj državi članici, a da se državu članicu uvoza ne liši poreznih prihoda; na koji način izračunati preostali iznos poreza sadržan u kupoprodajnoj cijeni; kako tijela države članice uvoza mogu utvrditi stope PDV-a primjenjive u trenutku prve kupnje u državi izvoza; kako izračunati iznos preostalog poreza sadržanog u kupoprodajnoj cijeni ako su različite transakcije provedene u tri ili četiri različite države članice; koji oblik dokaza zahtijevati; koje pravilo primijeniti ako je cijena rabljene robe veća od cijene nove robe; te, naposljetku, treba li predvidjeti iznimke?

14 Na temelju radova i savjetovanja koje je provela, Komisija je došla do zaključka da bi jedino rješenje usklađeno s osnovnom postavkom presude od 5. svibnja 1982. bilo zahtijevati od države članice iz koje je roba izvezena da izvozniku vrati preostali dio poreza kojim je ta roba i dalje opterećena, kako bi se i PDV koji se obračunava pri uvozu i povrat mogli izračunavati na osnovi istog iznosa. S druge strane, u slučaju kada je robi porasla vrijednost, treba predvidjeti drukčije rješenje: Komisija smatra da u tom slučaju ne treba vraćati PDV pri izvozu, nego pri uvozu treba naplatiti PDV samo na razliku u cijeni između rabljene i nove robe. Međutim, sva ta rješenja mogu se postići samo zakonodavnim sredstvima, odnosno izmjenama nacionalnih propisa o PDV-u koji se plaća na uvoz na temelju nove direktive Vijeća.

15 U tom pogledu treba napomenuti da je praktička primjena zajedničkog sustava PDV-a uvedenog Šestom direktivom u pojedinim slučajevima dovela do dvostrukog oporezivanja u trgovini unutar Zajednice, kao što se pokazuje u ovom predmetu. Naime, u slučaju kada pojedinac isporučuje robu drugom pojedincu koji boravi u drugoj državi članici, kada bi se članci 2. i 11. Šeste direktive primjenjivali bez uzimanja u obzir učinka koji načela iz članka 95. Ugovora imaju na obračun PDV-a, porez na uvoz te robe obračunavao bi se po punoj stopi, bez obzira na činjenicu da je ta roba i dalje opterećena PDV-om plaćenim u državi članici izvoza.

16 U presudi od 5. svibnja 1982. Sud je već utvrdio da, iako je uspostava sustava potpune neutralnosti tržišnog natjecanja koji će uključivati potpuno poravnanje poreznih gubitaka pri izvozu stvar zakonodavca Zajednice, sve dok se takav sustav ne uspostavi, člankom 95. Ugovora državi članici uvoznici zabranjuje se primjena vlastitih propisa o PDV-u na uvezenu robu na način koji je protivan načelima ugrađenim u taj članak.

17 Slijedom toga, dok se ne donese zakonodavno rješenje, pri obračunu PDV-a na uvoz mora se uzeti u obzir učinak članka 95. Ugovora. Stoga je na Sudu da utvrdi smjernice koje će biti u skladu s člankom 95. Ugovora, usklađene s općim sustavom Šeste direktive i dovoljno jednostavne da bi se mogle ujednačeno primjenjivati u svim državama članicama.

Porezna osnovica (prvo pitanje)

18 U svojem očitovanju nizozemska vlada navodi da se PDV pri uvozu plaća na vrijednost robe u trenutku uvoza i da ta vrijednost uključuje sve ostale prethodno

plaćene poreze, pa i PDV. Dodaje da se ista pravila primjenjuju na domaće transakcije, jer transakcije između pojedinaca i poreznih obveznika koje se odnose na rabljenu robu podliježu PDV-u koji se izračunava na temelju kupoprodajne cijene koja uključuje sve poreze.

19 Prema tvrdnji francuske vlade, iz općih pravila o primjeni PDV-a proizlazi da porezna osnovica može biti samo vrijednost bez poreza. Prema njezinom mišljenju, jedino preostalo pitanje jest mogu li porezna tijela smatrati PDV koji je prethodno plaćen u drugoj državi članici porezom kojim je roba i dalje opterećena; a na to je pitanje u presudi od 5. svibnja 1982. dan potvrdan odgovor.

20 Društvo Schul, koje je uvezlo sporno plovilo, i Komisija zauzeli su stav da je navedena presuda utemeljena na usporedbi položaja robe koju je uvezao pojedinac s položajem robe koja je proizvedena i stavljena na tržište u državi članici uvoza te koju je potom kupio pojedinac. Ta usporedba navodi na zaključak da je porezna osnovica u oba ta slučaja jednaka, odnosno da je riječ o vrijednosti bez poreza.

21 U presudi o kojoj je riječ Sud je ustvrdio da bi zabrana iz članka 95. bila prekršena kada bi se na uvezene proizvode mogao naplaćivati PDV koji se primjenjuje na slične domaće proizvode, a da se pritom ne uzima u obzir PDV kojim su ti proizvodi u trenutku uvoza i dalje opterećeni. Iz toga slijedi da preostali PDV nije dio porezne osnovice za potrebe obračuna PDV-a koji se plaća pri uvozu, jer je porezna osnovica za slične domaće proizvode također iznos bez poreza.

22 Kao što je nacionalni sud naveo u dijelu (a) prvog pitanja, taj zaključak podrazumijeva da iznos preostalog poreza kojim je proizvod opterećen nije uključen u poreznu osnovicu za potrebe obračuna PDV-a koji se plaća pri uvozu i dodatno, da se oduzima od PDV-a koji se plaća pri uvozu.

23 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da ako država članica obračunava PDV na uvoz iz druge države članice robe koju je isporučio pojedinac koji nije porezni obveznik, ali ne obračunava PDV na slične proizvode koje isporučuju pojedinci na njezinu državnom području, PDV koji se plaća pri uvozu mora se izračunati uzimajući u obzir iznos PDV-a plaćenog u državi članici izvoza koji je u trenutku uvoza i dalje sadržan u vrijednosti proizvoda, i to na takav način da taj iznos nije uključen u poreznu osnovicu i dodatno, da se oduzima od PDV-a koji se plaća pri uvozu.

Preostali dio PDV-a kojim je proizvod opterećen (drugo pitanje)

24 Drugo pitanje tiče se izračuna preostalog dijela PDV-a koji se plaća u državi članici izvoza i koji je u trenutku uvoza i dalje sadržan u vrijednosti robe.

25 U presudi od 5. svibnja 1982. Sud je utvrdio da iznos tog preostalog dijela ne može biti veći od iznosa PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza. Iz te tvrdnje Gerechtshof (Žalbeni sud) zaključio je da ako se robi povećala vrijednost između trenutka kada je posljednji put podlijegala plaćanju PDV-a u državi izvoza i trenutka uvoza, preostali dio PDV-a koji je i dalje sadržan u vrijednosti robe jednak je iznosu PDV-a koji je stvarno plaćen u državi izvoza.

26 Nizozemska i francuska vlada smatraju kako se ne može smatrati da je cijeli iznos PDV-a naplaćen u državi izvoza i dalje sadržan u vrijednosti robe, jer je ta roba u međuvremenu upotrebljavana. Po njihovu mišljenju, preostali dio na koji se upućuje u presudi od 5. svibnja 1982. stoga je samo dio PDV-a naplaćenog u državi izvoza i to onaj koji nije u korelaciji s upotrebom proizvoda u toj državi.

27 Iz tog razloga te dvije vlade predlažu primjenu pravila prema kojem se porez naplaćen u državi izvoza otpisuje. Otpis poreza na temelju životnog vijeka uvezene robe bio bi suviše nesiguran da bi bio prihvatljiv s obzirom na različite prakse u različitim državama članicama i različitim sektorima; stoga bi trebalo uvesti pristup sličan sustavu propisanom člankom 20. stavkom 2. Šeste direktive, koji se primjenjuje na prilagodbu odbitaka za kapitalna dobra prodana nakon upotrebe. Takav sustav uključivao bi otpis robe starije od pet godina, što bi značilo da bi preostali dio PDV-a sadržan u vrijednosti uvezene robe odgovarao PDV-u koji je stvarno naplaćen u državi članici izvoza umanjenom za jednu petinu po kalendarskoj godini ili dijelu kalendarske godine koji je protekao od datuma naplate PDV-a.

28 Komisija se protivi tom stavu. Ona tvrdi da je predložena metoda standardan postupak izračuna preostalog dijela poreza, dok je Šesta direktiva utemeljena na načelu prema kojem se PDV koji se plaća pri uvozu temelji na stvarnoj cijeni pri uvozu. Osim toga, kapitalna dobra obuhvaćena člankom 20. Šeste direktive poseban su slučaj koji se ne može izjednačiti s rabljenom robom koju uvozi pojedinac.

29 Društvo Schul smatra da otpis poreza naplaćenog u državi izvoza u većini slučajeva dovodi do smanjenja vrijednosti robe. Iz tog bi se razloga po mišljenju tog društva preostali dio trebao računati na osnovi stope PDV-a koja se primjenjuje u državi članici izvoza, pod uvjetom da rezultat ne prekoračuje iznos koji je stvarno plaćen u toj državi. Ako je vrijednost robe porasla, preostali će iznos odgovarati stvarno plaćenom iznosu, kao što je Gerechtshof (Žalbeni sud) već zaključio u presudi od 18. veljače 1983.

30 Komisija je naposljetku na raspravi prihvatila to mišljenje.

31 Nakon što je razmotrio različite argumente, i Sud dijeli taj stav. Svaka standardna metoda, kakve su one koje su predložile nizozemska i francuska vlada, suviše bi odstupala od pravila Šeste direktive, tako da je se ne bi moglo dalje razvijati sudskim tumačenjem. Metoda koju je odabrao Gerechtshof (Žalbeni sud), koje god bile njezine prednosti, bliska je tim pravilima te je istodobno praktična i poštuje odredbe članka 95. Ugovora.

32 Ta je metoda usklađena s člankom 95. Ugovora i odredbama Šeste direktive kako ih je Sud protumačio u presudi od 5. svibnja 1982. Porezna tijela mogu je primijeniti bez ozbiljnih praktičnih poteškoća, jer se u slučajevima smanjenja vrijednosti robe preostali dio poreza koji je u trenutku uvoza i dalje sadržan u toj vrijednosti izračunava na način da se iznos PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza umanjuje proporcionalno postotku utvrđenog smanjenja vrijednosti robe, dok u slučajevima povećanja vrijednosti robe taj preostali dio jednostavno odgovara iznosu poreza koji je stvarno naplaćen.

33 U vezi s tim valja se prisjetiti da je, kao što je Sud već utvrdio u presudi od 5. svibnja 1982., na uvozniku teret dokazivanja činjenica koje opravdavaju uzimanje u obzir poreza plaćenog u državi članici izvoza koji je pri uvozu i dalje sadržan u vrijednosti robe.

34 Iz gore navedenog slijedi da je iznos PDV-a plaćenog u državi članici izvoza koji je u trenutku uvoza i dalje sadržan u vrijednosti robe jednak:

– u slučajevima smanjenja vrijednosti robe između datuma kada je PDV posljednji put naplaćen u državi članici izvoza i datuma uvoza: iznosu PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza, umanjenom proporcionalno postotku tog smanjenja vrijednosti robe;

– u slučajevima povećanja vrijednosti robe u istom razdoblju: punom iznosu PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza.

Troškovi

35 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale nizozemska i francuska vlada te Komisija Europskih zajednica ne nadoknađuju se. 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.

Slijedom navedenog,

SUD (četvrto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je uputio Hoge Raad der Nederlanden (nizozemski Vrhovni sud) odlukom od 15. veljače 1984., odlučuje:

1. Ako država članica obračunava PDV na uvoz iz druge države članice robe koju je isporučio pojedinac koji nije porezni obveznik, ali ne obračunava PDV na slične proizvode koje isporučuju pojedinci na njezinu državnom području, PDV koji se plaća pri uvozu mora se izračunati uzimajući u obzir iznos PDV-a plaćenog u državi članici izvoza koji je u trenutku uvoza i dalje sadržan u vrijednosti proizvoda, i to na takav način da taj iznos nije uključen u poreznu osnovicu i dodatno, da se oduzima od PDV-a koji se plaća pri uvozu.

2. Iznos PDV-a plaćenog u državi članici izvoza koji je i dalje sadržan u vrijednosti robe u trenutku uvoza jednak je:

– u slučajevima smanjenja vrijednosti robe između datuma kada je PDV posljednji put naplaćen u državi članici izvoza i datuma uvoza: iznosu PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza, umanjenom proporcionalno postotku tog smanjenja vrijednosti robe;

RADNI PRIJEVOD

– **u slučajevima povećanja vrijednosti robe u istom razdoblju: punom iznosu PDV-a koji je stvarno plaćen u državi članici izvoza.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 21. svibnja 1985.

[Potpisi]

---

* Jezik postupka: nizozemski

RADNI PRIJEVOD