

PRESUDA SUDA

10. srpnja 1984.(*)

„Porez na promet (PDV): nacionalni sustav – Pravila koja se primjenjuju na uvoz”

U predmetu C-42/83,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

DANSK DENKAVIT APS

i

MINISTERIET FOR SKATTER OG AFGIFTER

o tumačenju Šeste direktive Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (77/388/EEZ) i članka 95. Ugovora o EEZ-u,

SUD,

u sastavu: Lord Mackenzie Stuart, predsjednik, T. Koopmans, K. Bahlmann i Y. Galmot (predsjednici vijeća), P. Pescatore, A. O’Keeffe, G. Bosco, O. Due i C. Kakouris, suci,

nezavisni odvjetnik: G. F. Mancini,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

donosi sljedeću

PRESUDU

- 1 Rješenjem od 2. ožujka 1983., koje je Sud zaprimio 17. ožujka 1983., Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 95. Ugovora o EEZ- u i Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kako bi mogao ocijeniti je li dansko zakonodavstvo o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) usklađeno s tim odredbama.

- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora koji je protiv danskog Ministarstva financija pokrenulo društvo Dansk Denkavit ApS, koje je registrirano kao uvoznik te stoga plaća PDV na uvoz u skladu s nacionalnim zakonodavstvom primjenjivim na profesionalne uvoznike.
- 3 Iz rješenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se na temelju članka 29. danskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost, čija je kodificirana inačica objavljena 1. srpnja 1982. pod brojem 369, PDV na uvoz plaća za robu u trenutku uvoza, a izračunava se u skladu s pravilima sadržanim u poglavlju 8. danskog Carinskog zakona (članci 69. do 95.). Člankom 85. tog zakona, čija je kodificirana inačica objavljena 15. prosinca 1982. pod brojem 659, propisuje se obračunsko razdoblje od jednog mjeseca za poreze na potrošnju koji se odnose na robu koju su s ciljem ostvarivanja dobiti uvezli primatelji registrirani u skladu s člankom 82. tog zakona. Porez na potrošnju za robu koja je ocarinjena tijekom obračunskog razdoblja mora se platiti carinskoj upravi prije isteka mjeseca koji slijedi nakon obračunskog razdoblja.
- 4 Što se tiče PDV-a na domaće transakcije, poduzeća obveznici plaćanja PDV-a moraju na temelju članka 20. stavka 1. Zakona o PDV-u obavijestiti tijela o iznosu ulaznog i izlaznog poreza koji su platila i naplatila tijekom svakog poreznog razdoblja koje, na temelju članka 20. stavka 2., obično traje jedno tromjesečje. Člankom 22. tog zakona propisuje se da porezni dug koji je rezultat razlike između ulaznog i izlaznog poreza tijekom poreznog razdoblja (neto porezna obveza) dospijeva mjesec dana nakon kraja dotičnog poreznog razdoblja, a mora se platiti najkasnije 20 dana nakon toga.
- 5 Prema rješenju suda koji je uputio zahtjev, iz gore navedenih odredaba proizlazi da se u slučaju PDV-a na domaće transakcije poduzećima odobrava rok plaćanja od prosječno dva i pol mjeseca plus dvadeset dana od isporuke ili ispostave računa za robu koja je prodana u zemlji, dok je u slučaju PDV-a na uvoz prosječni rok plaćanja jedan i pol mjesec od datuma carinjenja uvezene robe.
- 6 Uočivši tu razliku društvo Dansk Denkavit zatražilo je od tuženika u glavnom postupku da mu dopusti plaćanje PDV-a na uvoz na temelju istog obračunskog razdoblja i roka plaćanja koji se odobravaju obveznicima plaćanja PDV-a na domaće transakcije. Odbijanje tog zahtjeva odlukom od 27. srpnja 1981. zbog toga što takvo što nije dopušteno danskim nacionalnim zakonodavstvom dovelo je do spora u glavnom postupku.
- 7 U tom postupku društvo Dansk Denkavit izjavilo je da je dansko zakonodavstvo neusklađeno s pravom Zajednice zbog toga što se propisivanje različitih obračunskih razdoblja i razdoblja plaćanja za PDV na domaće transakcije i PDV na uvoz protivi Šestoj direktivi, jer se odredbe te direktive ne mogu tumačiti na način da se njima zahtijeva ili dopušta razlika između spomenutih razdoblja.
- 8 Osim toga, društvo Dansk Denkavit ustvrdilo je da kada bi takva razlika bila dopuštena u skladu s odredbama Direktive, to bi značilo da su te odredbe nevaljale zbog neusklađenosti s člankom 95. Ugovora o EEZ-u, jer razlika između spomenutih razdoblja dovodi do razlike u stvarnim iznosima koji na ime tih poreza opterećuju robu, i to zbog njihovih ekonomskih učinaka u smislu kamata.

- 9 Dansko Ministarstvo financija iznijelo je stav kako je nacionalno zakonodavstvo koje je na snazi usklađeno s Direktivom i s člankom 95. Ugovora. Ustvrdilo je da se Direktivom predviđaju porezi koji se međusobno razlikuju po svojoj prirodi i po fazi stavljanja na tržište proizvoda na koje se naplaćuju te da se stoga odobrava određivanje različitih razdoblja u pogledu PDV-a na domaće transakcije i PDV-a na uvoz.
- 10 Kako bi razriješio spor između tih različitih tumačenja odredaba prava Zajednice o kojima je riječ, Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok) uputio je Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li Šestu direktivu Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (77/388/EEZ), a posebno njezine članke 10., 22. i 23., tumačiti na način da joj je protivno da država članica propiše obračunska razdoblja i razdoblja u kojima se mora izvršiti plaćanje PDV-a na uvoz robe iz druge države članice (PDV na uvoz) u skladu s razdobljima propisanim člankom 22. stavkom 4. Direktive, ako to znači da registrirani uvoznici imaju prosječni rok plaćanja tog poreza poreznim tijelima kraći od prosječnog roka plaćanja koji ta ista država članica općenito odobrava registriranim poduzetnicima, uključujući uvoznike, za plaćanje poreznim tijelima neto iznosa PDV-a na opći promet (neto porezna obveza)?
2. Pri odgovaranju na prvo pitanje, koju važnost treba pripisati činjenici da se može smatrati kako se odredbama dotične države članice o obračunu i plaćanju PDV-a na uvoz uvoznicima odobrava prosječni rok plaćanja koji odgovara prosječnom roku plaćanja koji kupci u istoj komercijalnoj fazi mogu dobiti od dobavljača za plaćanje kupoprodajne cijene, uključujući PDV, kada kupuju proizvode proizvedene u dotičnoj državi članici?
3. Treba li članak 95. Ugovora o EEZ-u tumačiti na način da mu je protivno da računovodstvena razdoblja i razdoblja u kojima treba platiti PDV na uvoz države članice propisuju na način opisan u prvom i drugom pitanju?
4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan, treba li odredbe Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. smatrati neprimjenjivima u donošenju presude u predmetu koji se vodi pred danskim sudom, i ako treba, u kojoj mjeri?”

Zajednički sustav PDV-a

- 11 Kako bi se odgovorilo na pitanja potrebno je kratko podsjetiti na svojstva poreza na promet ugrađena u zajednički sustav PDV-a koja su mjerodavna za ovaj predmet.
- 12 Taj zajednički sustav uveden je, na temelju članaka 99. i 100. Ugovora, Prvom direktivom Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL, str. 1301.). Dopunjen je Drugom direktivom Vijeća 67/228/EEZ od istog datuma, koju je zamijenila Šesta direktiva.

- 13 U skladu s člankom 2. Prve direktive, načelo zajedničkog sustava sastoji se od obračunavanja na robu i usluge, do i uključujući razinu maloprodaje, općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni robe i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze oporezivanja. Pri svakoj transakciji PDV se, međutim, plaća tek po odbitku iznosa PDV-a koji je izravno obračunan na trošak različitih sastavnica cijene. U skladu s člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive, mehanizam takvih odbitaka omogućuje poreznim obveznicima da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju ulazni PDV koji je već obračunan na tu robu.
- 14 To je opći okvir ugrađen u članak 2. Šeste direktive, kojim se propisuje da PDV-u podliježe, prvo, „isporuka robe ili usluga koju u zamjenu za plaćanje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na državnom području države članice” [neslužbeni prijevod] (stavak 1.) i, drugo, „uvoz robe” [neslužbeni prijevod] (stavak 2.). „Isporuka robe” [neslužbeni prijevod] definirana je u članku 5. kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik” [neslužbeni prijevod], dok je „uvoz robe” [neslužbeni prijevod] definiran u članku 7. kao „ulazak robe na državno područje države” [neslužbeni prijevod].
- 15 Šestom direktivom također se usklađuju pojmovi „oporezivog događaja” [neslužbeni prijevod] i „obveze obračuna” [neslužbeni prijevod] poreza. Oni u slučaju PDV-a na domaće transakcije nastaju „po isporuci robe ili pružanju usluga” [neslužbeni prijevod] (članak 10. stavak 2.), dok u slučaju uvezene robe nastaju „u trenutku ulaska robe na državno područje države” [neslužbeni prijevod] (članak 10. stavak 3.).
- 16 Što se tiče obveza poreznih obveznika u vezi s poreznim razdobljima, obračunskim razdobljima i rokovima plaćanja, stavicima 4. i 5. članka 22. Šeste direktive predviđa se sljedeće u odnosu na PDV na domaće transakcije:
- „4. Svaki porezni obveznik podnosi prijavu u razdoblju koje određuju države članice. To razdoblje ne smije biti dulje od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca. Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ona ne premašuju godinu dana. [...]
5. Svaki porezni obveznik mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave. Država članica može, međutim, odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.” [neslužbeni prijevod]
- 17 U odnosu na PDV na uvoz, člankom 23. Šeste direktive propisuje se sljedeće:
- „Što se tiče uvezene robe, države članice propisuju detaljna pravila za podnošenje poreznih prijava i plaćanje.
- Posebno, države članice mogu odrediti da porezni obveznici ili osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza ili određene kategorije tih osoba ne trebaju plaćati PDV na uvoz u trenutku uvoza pod uvjetom da se taj porez kao takav navede u prijavi, koja se podnosi sukladno članku 22. stavku 4.” [neslužbeni prijevod]

Prvo pitanje

- 18 Prvim pitanjem Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok) u biti pita dopušta li se Šestom direktivom, u okviru koji propisuju njezine odredbe, nacionalnom zakonodavstvu da napravi razliku između PDV-a na domaće transakcije i PDV-a na uvoz propisivanjem različitih obračunskih razdoblja kao osnove za poreznu obvezu i različitih razdoblja za plaćanje poreza.
- 19 Kao što jasno proizlazi iz odredaba članka 22. stavaka 4. i 5. te članka 23. Direktive, okvir u kojem države članice mogu provoditi svoje zakonodavne ovlasti kako bi odredile razdoblja plaćanja poreza nakon nastanka oporezivog događaja različit je za PDV na uvoz od onog za PDV na domaće transakcije. Zbog toga se ni iz tih odredaba ni iz drugih odredaba Šeste direktive ne može zaključiti da se njome od nacionalnih zakonodavstava zahtijeva da dotična razdoblja odrede bilo jedinstveno bilo diferencirano; naprotiv, Direktivom se, u okviru koji se njome propisuje, državama članicama prepušta da slobodno urede pojedinosti povezane s razdobljima o kojima je riječ.
- 20 Slijedom toga odredbama Direktive ne brani se državi članici da odredi obračunska razdoblja i razdoblja plaćanja PDV-a na uvoz koja se razlikuju od razdoblja primjenjivih na plaćanje neto porezne obveze u sklopu nacionalnog sustava.

Drugo pitanje

- 21 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovarati na drugo pitanje koje je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok).

Treće pitanje

- 22 Ovim pitanjem nacionalni sud pita zabranjuje li se člankom 95. Ugovora o EEZ-u, ne uzimajući u obzir odredbe Šeste direktive, određivanje različitih obračunskih razdoblja i razdoblja plaćanja.
- 23 Tužitelj u glavnom postupku smatra da je različito postupanje protivno članku 95. Ugovora, jer razlika između razdoblja o kojima je riječ pogoduje domaćim proizvodima, posebno zbog toga što dulji rokovi plaćanja koji se odobravaju prodavateljima u nacionalnom sustavu omogućuju tim prodavateljima da se tijekom dotičnih razdoblja koriste likvidnim sredstvima koja odgovaraju iznosu poreza, što im daje određenu prednost, u smislu kamata, i omogućuje niže kupoprodajne cijene proizvoda.
- 24 Osim toga, tužitelj u glavnom postupku tvrdi da se domaćim proizvodima pogoduje i činjenicom da se oni, zahvaljujući samom načelu PDV-a, zapravo oporezuju tek u krajnjem trenutku, kada se proizvod isporuči potrošaču, jer se do tog trenutka PDV koji svaki prodavatelj u nizu plati poreznim tijelima istodobno nadoknađuje odbitkom koji se odobrava poreznom obvezniku koji je kupio taj proizvod od njega, dok se PDV na uvoz mora platiti u roku od prosječno 45 dana, iako se odbitak ostvaruje tek kada je uvoznik podmirio neto poreznu obvezu, za što ima prosječni rok od 95 dana. Tužitelj iz toga zaključuje da uvezeni proizvod mora snositi kamate za PDV na uvoz tijekom razdoblja od prosječno 50 dana, dok domaći proizvod ne snosi nikakav sličan teret.

- 25 Danska vlada tvrdi da je odlučujući kriterij za usklađenost s člankom 95. Ugovora stvarni utjecaj svakog poreza na domaće i uvezene proizvode koji su u usporedivom položaju s obzirom na transakcije o kojima je riječ. To, međutim, nije slučaj kod proizvoda koji podliježu sustavima PDV-a na domaće transakcije i PDV-a na uvoz, zbog toga što PDV na uvoz, koji je u sadašnjoj razvojnoj fazi prava Zajednice namet koji se kompenzira nema ekvivalenta u nacionalnom sustavu, posebno s obzirom na obvezu kupca da plati PDV poreznim tijelima i činjenicu da se porez računa na ukupnu kupoprodajnu vrijednost robe. Prema mišljenju danske vlade, PDV na uvoz posebna je situacija, jer iako je on element nacionalnog poreznog sustava države, ipak se u nacionalnom sustavu ne može pronaći usporediva situacija u sklopu transakcija stavljanja na tržište, jer je PDV na uvoz povezan s prelaskom granice.
- 26 Komisija tvrdi da se članak 95. Ugovora ne može primijeniti u ovom predmetu jer se PDV na uvoz i PDV na domaće transakcije ne odnose na istu fazu stavljanja na tržište, zbog toga što se transakcije u sklopu nacionalnog sustava odnose na prodaju, dok se u slučaju uvoza odnose na kupnju; osim toga, ta se dva poreza iz ekonomskih razloga razlikuju u nekoliko vidova; slijedom toga, usporedba te dvije situacije s ciljem osiguranja ispravne primjene članka 95. bila bi opasna, a možda i nemoguća.
- 27 U prvom redu treba ustvrditi kako činjenica da se Šestom direktivom predviđa djelomično usklađenje nacionalnih poreznih zakonodavstava ne isključuje primjenu članka 95. Ugovora.
- 28 Treba dodati da u sustavu Ugovora odredbe članka 95., zajedno s odredbama o ukidanju carina i davanja s istovrsnim učinkom, imaju svrhu osigurati slobodno kretanje robe unutar Zajednice u normalnim uvjetima tržišnog natjecanja uklanjanjem svih oblika zaštite koji bi mogli proizaći iz primjene diskriminirajućih nacionalnih poreza na proizvode iz drugih država članica.
- 29 U brojnim prethodnim predmetima Sud je presudio da se primjena članka 95. Ugovora u biti temelji na usporedbi nacionalnih poreza koji se naplaćuju na uvezene proizvode s porezima koji se izravno ili neizravno naplaćuju na slične domaće proizvode te da s ciljem osiguravanja ispravne primjene te odredbe treba usporediti porezno opterećenje nametnuto tim proizvodima uzimajući u obzir, u svakoj fazi proizvodnje ili stavljanja na tržište, poreznu stopu, poreznu osnovicu i detaljna pravila naplate poreza.
- 30 Stoga razlike u rokovima koje propisuje nacionalno zakonodavstvo u pogledu oporezivanja uvoza i oporezivanja domaćih transakcija mogu u određenim okolnostima dovesti do povrede članka 95. Ugovora, kao što je Sud zaključio u presudi od 27. veljače 1980. (Komisija/Irska, C-55/79, Zb., str. 481.).
- 31 Što se tiče domaćih transakcija, člankom 22. stavkom 4. Šeste direktive predviđa se potreba određivanja takozvanih „poreznih razdoblja” [neslužbeni prijevod], u odnosu na koje se utvrđuje neto porezna obveza poreznog obveznika uzimajući u obzir često brojne transakcije u sklopu mehanizma PDV-a tijekom tih razdoblja. Na kraju svakog poreznog razdoblja poreznim obveznicima stavlja se na raspolaganje dodatno razdoblje za pripremu porezne prijave i razdoblje u kojem trebaju stvarno izvršiti uplatu. Porezna razdoblja ne mogu se, međutim, izjednačiti s razdobljima za naplatu ili plaćanje poreza, nego su ona samo referentna razdoblja za izračun neto porezne pozicije svakog poreznog obveznika.

- 32 U tim okolnostima uvezeni su proizvodi, što se tiče poreznih razdoblja, u situaciji koja se ne može usporediti sa situacijom proizvoda u nacionalnom sustavu, jer oni već od trenutka uvoza imaju neto poreznu poziciju.
- 33 Slijedom toga Sud smatra da, u skladu sa sadašnjim stanjem prava Zajednice, ta porezna razdoblja ne treba uzimati u obzir pri usporedbi razdoblja plaćanja i razdoblja naplate koja se odobravaju u slučaju uvoza odnosno u slučaju domaćih transakcija.
- 34 Stoga na pitanje treba odgovoriti da razlike u rokovima koji se propisuju nacionalnim zakonodavstvom u odnosu na oporezivanje uvoza i oporezivanje domaćih transakcija mogu u određenim okolnostima dovesti do povrede članka 95. Ugovora. Bez obzira na to, porezna razdoblja koja služe kao osnova za izračun neto porezne pozicije svakog poreznog obveznika u sklopu nacionalnog sustava ne treba, u skladu sa sadašnjim stanjem prava Zajednice, uzimati u obzir pri usporedbi razdoblja plaćanja. U tim okolnostima zakonodavstvo kakvo je opisao nacionalni sud ne sadržava elemente koji bi mogli dovesti do diskriminacije u smislu članka 95. Ugovora.

Četvrto pitanje

- 35 S obzirom na odgovor na treće pitanje, nije potrebno odgovarati na drugo pitanje koje je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok).

Troškovi

- 36 Troškovi Komisije Europskih zajednica, koja je podnijela očitovanja Sudu, 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,

odlučujući o pitanjima koja mu je Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok) uputio rješenjem od 2. ožujka 1983., odlučuje:

- 1. Šestom Direktivom Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet ne brani se državi članici da odredi obračunska razdoblja i razdoblja za plaćanje PDV-a na uvoz koja se razlikuju od razdoblja primjenjivih na plaćanje neto porezne obveze u sklopu nacionalnog sustava.**
- 2. Razlike u rokovima koji se propisuju nacionalnim zakonodavstvom u odnosu na oporezivanje uvoza i oporezivanje domaćih transakcija mogu u određenim okolnostima dovesti do povrede članka 95. Ugovora. Bez obzira na to, porezna razdoblja koja služe kao osnova za izračun neto porezne pozicije svakog poreznog obveznika u sklopu nacionalnog sustava ne treba, u skladu sa sadašnjim stanjem prava Zajednice, uzimati u obzir pri usporedbi razdoblja plaćanja. U tim okolnostima zakonodavstvo kakvo je**

opisao nacionalni sud ne sadržava elemente koji bi mogli dovesti do diskriminacije u smislu članka 95. Ugovora.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 10. srpnja 1984.

[Potpisi]

* Jezik postupka: danski

RADNI PRIJEVOD