

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

4. srpnja 1985.(*)

„Šesta direktiva o usklađivanju PDV-a – Stalna poslovna jedinica”

U predmetu 168/84,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Guntera Berkholza, jedinog vlasnika poduzeća abe-Werbung Alfred Berkholz sa sjedištem u Hamburgu,

i

Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt (Porezna uprava u Hamburg-Mitte-Alstadtu),

o tumačenju članka 9. stavka 1. i članka 15. stavka 8. 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,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: O. Due, predsjednik vijeća, P. Pescatore i K. Bahlmann, suci,

nezavisni odvjetnik: G. F. Mancini,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za vladu Francuske Republike, Jean-Claude Antonetti, dužnosnik u glavnom tajništvu Comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne (Međusektorski odbor za pitanja europske gospodarske suradnje), u pismenom postupku,
- za vladu Kraljevine Danske, Laurids Mikaelson, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u usmenom postupku,
- za Komisiju Europskih zajednica, pravni savjetnik Friedrich Wilhelm Albrecht, u pismenom i usmenom postupku,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 6. lipnja 1985.,

donosi sljedeću

PRESUDU

- 1 Rješenjem od 30. travnja 1984., koje je Sud zaprimio 2. srpnja 1984., Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 9. stavka 1. i članka 15. stavka 8. 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.).

Okolnosti spora

- 2 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da djelatnosti tužitelja u glavnom postupku, poduzeća *abe-Werbung Alfred Berkholz*, sa sjedištem u Hamburgu, uključuju postavljanje i iskorištavanje automata za igre na sreću, džuboksa i sličnih uređaja. Poduzetnik uglavnom posluje s automatima postavljenim u ugostiteljske objekte u Schleswig-Holsteinu i Hamburgu, ali je postavio i nekoliko automata za igre na sreću na dva trajekta u vlasništvu *Deutsche Bundesbahna* koji prometuju na linijama između *Puttgardena* na njemačkom otoku *Fehmarn* i *Rødbyhavna* u Danskoj. Te automate u redovitim razmacima održavaju, popravljaju i zamjenjuju zaposlenici društva *abe-Werbung*, kojima *Deutsche Bundesbahn* na licu mjesta podmiruje račune. Oni na te aktivnosti troše samo dio radnog vremena; tužitelj nema stalno zaposlene radnike na navedenim trajektima.
- 3 Njemačka porezna tijela procjenjuju da automati za igre na sreću ostvare otprilike 10 % prometa dok su plovila u njemačkoj luci, 25 % tijekom putovanja njemačkim teritorijalnim vodama, a ostatak na otvorenome moru, u danskim teritorijalnim vodama i u danskoj luci. Porezna uprava obračunala je porez na cijeli promet koji je društvo *abe-Werbung* ostvarilo 1980. na tim dvama trajektima, smatrajući da je on ostvaren u sjedištu društva u Hamburgu te time i na njemačkom području naplate poreza u skladu s člankom 3. stavkom (a) točkom 1. *Umsatzsteuergesetz*a (Zakon o porezu na promet) iz 1980., koji je donesen na temelju članka 9. stavka 1. Šeste direktive. Porezna uprava nadalje smatra da uvjeti za odobrenje izuzeća od plaćanja poreza iz članka 4. stavka 2. u vezi s člankom 8. stavkom 1. točkom 5. Zakona o porezu na promet iz 1980., koji odgovaraju uvjetima iz članka 15. stavka 8. Šeste direktive, nisu ispunjeni jer promet od automata za igre na sreću nije ostvaren zadovoljavanjem izravnih potreba pomorskih plovila.
- 4 Tužitelj u glavnom postupku smatra da su sporne usluge pružene iz poslovne jedinice u smislu druge rečenice članka 3. stavka (a) točke 1. Zakona o porezu na promet iz 1980., odnosno iz stalne poslovne jedinice u smislu članka 9. stavka 1. Šeste direktive, koje su smještene na dvama trajektima. On stoga tvrdi da samo 10 %, ili najviše još 25 %, prometa koji je ostvaren automatima za igre na sreću na tim plovilima podliježe plaćanju njemačkog poreza na promet. Osim toga, smatra da cijeli promet ostvaren automatima za igre na sreću na plovilima treba u svakom slučaju biti izuzet od plaćanja poreza na promet na temelju članka 4. stavka 2. u vezi s člankom 8. stavkom 1. točkom 5. Zakona o porezu na promet iz 1980. (u skladu s člankom 15. stavkom 8.

Šeste direktive), jer ti automati služe izravnim potrebama pomorskih plovila utoliko što zadovoljavaju potrebe trajekata, i to posebno potrebe putnika za zabavom.

- 5 Finanzgericht (Financijski sud) smatra da je cilj članka 9. Šeste direktive propisati jasno i jednostavno osnovno načelo za utvrđivanje države u kojoj se smatra da se isporučuju usluge koje podliježu plaćanju poreza na dodanu vrijednost. Iz sedme uvodne izjave u preambuli Šeste direktive proizlazi da je svrha članka 9. usklađenjem mjerodavnih nacionalnih zakonodavstava ukinuti nesuglasje glede nadležnosti među državama članicama i pridonijeti poštenijoj raspodjeli financijskog tereta među državama članicama, istodobno vodeći računa o činjenici da dio nacionalnih prihoda od poreza na dodanu vrijednost čini bitan element vlastitih sredstava Zajednice.
- 6 Po mišljenju Finangerichta (Financijski sud), nijedno izuzeće propisano člankom 9. stavkom 2. Šeste direktive ne odnosi se na usluge o kojima je riječ, pa tretman tih usluga treba biti u skladu s općim pravilom propisanim člankom 9. stavkom 1., koje predviđa da se mjestom isporuke usluga smatra mjesto na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga. U vezi s tim Finanzgericht (Financijski sud) se pita znači li možda jukstapozicija pojmova „mjesto na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti” [neslužbeni prijevod] i „stalna poslovna jedinica” [neslužbeni prijevod] da postoji razlika u njihovu značenju, odnosno da bi kriteriji za postojanje stalne poslovne jedinice mogli biti drukčiji i manje strogi kada je riječ o osoblju i opremi.
- 7 U vezi s tim Finanzgericht (Financijski sud) upućuje na poteškoće koje nastaju pri određivanju teritorijalnog područja primjene nacionalnog poreznog prava što se tiče, kao prvo, istih usluga koje se obavljaju u istim okolnostima na državnom području druge države članice i, kao drugo, oporezivanja usluga koje se pružaju na plovilima na otvorenome moru, posebno onima koja su na velikoj udaljenosti od državnog područja.
- 8 Finanzgericht (Financijski sud) smatra da je tumačenje Direktive ključno za osiguranje usklađene provedbe odredaba nacionalnog zakonodavstva s odredbama Direktive. Po njegovu mišljenju, to vrijedi i za tumačenje popisa izuzeća iz članka 15. Šeste direktive, koji je preuzet u člancima 4. i 8. Zakona o porezu na promet iz 1980. u pogledu jedanaeste uvodne izjave Šeste direktive, u kojoj se navodi da je potrebno „napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo ujednačeno prikupljanje vlastitih sredstava Zajednice u svim državama članicama” [neslužbeni prijevod].
- 9 Stoga je Finanzgericht uputio Sudu sljedeća dva prethodna pitanja:
 - „1. Treba li članak 9. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 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 tumačiti na način da pojam ‚stalna poslovna jedinica’ [neslužbeni prijevod] obuhvaća i objekte za obavljanje gospodarske djelatnosti (kao što je na primjer iskorištavanje automata za igre na sreću) na brodovima koji plove na otvorenome moru izvan državnog područja? Ako je tako, koji kriteriji moraju biti ispunjeni da bi se radilo o ‚stalnoj poslovnoj jedinici’ [neslužbeni prijevod]?

2. Treba li članak 15. stavak 8. Šeste direktive tumačiti na način da usluge kojima se zadovoljavaju izravne potrebe plovila obuhvaćaju samo usluge koje su nužno povezane s pomorskom plovidbom ili uključuju i druge usluge koje se pružaju na brodovima, a ne razlikuju se od odgovarajućih usluga koje se pružaju na kopnu, kao što je na primjer iskorištavanje automata za igre na sreću?”

Očitovanja podnesena Sudu

- 10 Vlada Kraljevine Danske, vlada Francuske Republike i Komisija podnijele su očitovanja Sudu.
- 11 Danska vlada ističe da se pri oporezivanju usluga koje se pružaju na pomorskim plovilima javljaju poteškoće povezane s određivanjem geografskog i osobnog područja primjene Šeste direktive. Smatra da se ni u kojem slučaju ne može tvrditi kako država članica može oporezivati usluge isporučene na brodu samo ako se dotični brod nalazi u teritorijalnoj nadležnosti te države. Člankom 3. Direktive teritorijalno se područje primjene Direktive određuje upućivanjem na članak 227. Ugovora o EEZ-u, koji ne sadržava preciznu definiciju teritorijalnog i osobnog područja primjene. Dakle, na svakoj je državi da odredi teritorijalno područje primjene svojeg zakonodavstva u skladu s pravilima međunarodnog prava. Područje primjene same Direktive podudara se s tim granicama. Stoga ništa ne priječi države članice da primjenjuju vlastito porezno zakonodavstvo na brodovima koji plove pod njihovom nacionalnom zastavom, a nalaze se izvan njihove teritorijalne nadležnosti. Čak i ako se plovilo nalazi u teritorijalnim vodama druge države, međunarodno pravo ne sprječava državu pod čijom zastavom to plovilo plovi da na transakcije koje se obavljaju na brodu primijeni svoje pravo, iako se, dakako, te odredbe ne mogu provesti dok plovilo ne napusti državno područje druge države. Stoga nije isključeno da država pod čijom zastavom plovilo plovi primjenjuje vlastite porezne zakone čak i kada je plovilo izvan njezina državnog područja. U vezi s tim svaka država mora donijeti poreznu politiku koju smatra razumnom. Po mišljenju danske vlade, sva porezna nesuglasja do kojih može doći zbog primjene tih koncepata mogu se lako razriješiti suradnjom između država članica o kojima je riječ. U tom pogledu između Danske i Savezne Republike Njemačke još nikada nije bilo poteškoća; što se tiče rute o kojoj je riječ, danska tijela imaju nadležnost nad danskim trajektima, a njemačka tijela nad njemačkima. Što se tiče drugog pitanja Finanzgerichta (Financijski sud), danska vlada izražava stav da kategorija usluga kojima se zadovoljavaju izravne potrebe pomorskih plovila, na koju se upućuje u članku 15. stavku 8. Šeste direktive, ne obuhvaća iskorištavanje automata za igre na sreću.
- 12 Očitovanja francuske vlade odnose se isključivo na tumačenje relevantnih odredaba Šeste direktive. Francuska vlada smatra da „stalna poslovna jedinica” u smislu članka 9. stavka 1. Šeste direktive može obuhvatiti bilo koje središte aktivnosti na kojem obveznik poreza na dodanu vrijednost redovito obavlja djelatnosti koje ulaze u područje primjene tog poreza. Stoga smatra da automati za igre na sreću ili drugi aparati koje osoblje gospodarskog subjekta, među ostalim, stalno održava, popravlja i zamjenjuje na licu mjesta, a postavljeni su na plovila koja plove otvorenim morem, jesu stalna poslovna jedinica u smislu navedenog članka 9. stavka 1. Što se tiče drugog pitanja Finanzgerichta (Financijski sud), francuska vlada misli da se izuzeće propisano

člankom 15. stavkom 8. Šeste direktive ne primjenjuje na iskorištavanje automata za igre na sreću na brodovima.

- 13 Komisija tvrdi da je u članku 9. Šeste direktive pojam stalne poslovne jedinice izjednačen s mjestom na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti. Smatra da se, s obzirom na povećanje broja automata koji mogu pružati usluge bez nazočnosti ljudi koji njima upravljaju, takvi automati u načelu mogu smatrati stalnom poslovnom jedinicom u smislu članka 9. Šeste direktive. Komisija napominje da bi taj pristup doveo do razumne raspodjele poreznih ovlasti u skladu s općim načelom na kojem se temelji zakonodavstvo o porezu na promet, a to je da na robu i usluge treba obračunati porez u državi u kojoj se upotrebljavaju. Stoga bi po mišljenju Komisije usluge koje pružaju takvi automati – kao uostalom i druge usluge koje pružaju osobe na otvorenom moru – trebale biti oslobođene svih poreza. Što se tiče tumačenja članka 15. stavka 8. Šeste direktive, Komisija smatra da se iskorištavanje automata za igre na sreću ne može smatrati uslugom kojom se zadovoljavaju izravne potrebe pomorskih plovila u smislu te odredbe.

Pojam stalne poslovne jedinice u smislu članka 9. Šeste direktive (prvo pitanje)

- 14 Na prvo pitanje Finanzgerichta (Financijski sud) valja odgovoriti uzimajući u obzir cilj koji se u sklopu općeg sustava Šeste direktive nastoji postići člankom 9. Kao što se podrazumijeva u sedmoj uvodnoj izjavi, člankom 9. nastoje se razumno odrediti granice područja obuhvaćenih nacionalnim pravilima o porezu na dodanu vrijednost utvrđujući na ujednačen način mjesto na kojem se, za potrebe oporezivanja, smatra da se pružaju usluge. U članku 9. stavku 2. navodi se niz točno određenih mjesta na kojima se smatra da se isporučuju usluge, dok se člankom 9. stavkom 1. propisuje opće pravilo o tom pitanju. Cilj je tih odredaba izbjeći, kao prvo, nesuglasja o nadležnosti koja bi mogla dovesti do dvostrukog oporezivanja i, kao drugo, neoporezivanje, kao što se napominje u članku 9. stavku 3., no samo u točno određenim situacijama.

- 15 Članak 9. stavak 1. glasi kako slijedi:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga ili, u odsutnosti takvog mjesta gospodarske djelatnosti ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegova prebivališta ili mjesto na kojem uobičajeno boravi.” [neslužbeni prijevod]

- 16 Budući da se ovaj predmet tiče usluga koje se isporučuju na brodovima morske plovidbe, prvo valja odrediti teritorijalno područje primjene Direktive. U skladu s načelom propisanim člankom 3. Direktive, u kojem se navodi da je „teritorij države područje primjene Ugovora o osnivanju Europske ekonomske zajednice propisano za svaku državu članicu člankom 227.” [neslužbeni prijevod], teritorijalno područje Direktive poklapa se za svaku državu članicu s područjem primjene njezina zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost. Kao što je danska vlada ispravno ustvrdila, člankom 9. ne ograničava se sloboda država članica da obračunavaju porez na usluge pružene izvan njihove teritorijalne nadležnosti na brodovima pomorske plovidbe nad kojima imaju nadležnost. Protivno stavu tužitelja u glavnom postupku, koji podupire Komisija, Šestom direktivom ni u kojem se slučaju ne zahtijeva da se

usluge pružene na otvorenom moru ili, općenitije govoreći, izvan državnog područja države koja ima nadležnost nad plovidom, oslobode plaćanja poreza bez obzira na to smatra li se da se te usluge isporučuju na mjestu na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti ili u nekoj drugoj stalnoj poslovnoj jedinici.

- 17 Jednako tako, na poreznim je tijelima svake države članice da utvrde koja je od brojnih mogućnosti navedenih u Direktivi najprikladnija referentna točka za određivanje porezne nadležnosti nad određenom uslugom. U skladu s člankom 9. stavkom 1., primarna referentna točka mjesto je na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti, a neka druga poslovna jedinica u kojoj se isporučuju usluge uzima se u obzir samo ako mjesto na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti kao referentna točka nije razumno rješenje za potrebe oporezivanja ili u tom smislu vodi do nesuglasja s nekom drugom državom članicom.
- 18 Iz konteksta pojmova upotrijebljenih u članku 9. i iz njegova gore navedenog cilja proizlazi kako se može smatrati da se usluge isporučuju u poslovnoj jedinici koja nije mjesto na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti samo ako je ta poslovna jedinica određene minimalne veličine i raspolaže neprestano nazočnim ljudskim i tehničkim resursima potrebnim za pružanje usluga. Automati postavljeni na pomorske brodove automata za igre na sreću koji se povremeno održavaju ne mogu biti takva poslovna jedinica, osobito ako se porez može primjereno obračunavati na mjestu na kojem operater tih automata ima stalno sjedište.
- 19 Na prvo pitanje Finanzgerichta (Financijski sud) stoga valja odgovoriti da članak 9. stavak 1. Šeste direktive od 17. svibnja 1977. treba tumačiti na način da se uređaji za obavljanje komercijalnih djelatnosti, kao što je iskorištavanje automata za igre na sreću, postavljeni na brod koji plovi na otvorenom moru izvan državnog područja mogu smatrati stalnom poslovnom jedinicom u smislu te odredbe samo ako su u toj poslovnoj jedinici neprestano nazočni ljudski i tehnički resursi potrebni za pružanje tih usluga i ako nije primjereno smatrati da su te usluge pružene na mjestu na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti.

Tumačenje članka 15. stavka 8. Šeste direktive (drugo pitanje)

- 20 Člankom 15. Direktive propisuje se da države članice „izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja točne i izravne primjene niže navedenih izuzeća i sprječavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe: [...] 4. isporuku robe za [...] opskrbu namirnicama plovila koja, među ostalim, plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se upotrebljavaju za komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti [...] . 5. isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup ili najam [...] pomorskih plovila [...] . 8. isporuku usluga, osim onih iz stavka 5., za zadovoljavanje izravnih potreba pomorskih plovila iz tog stavka ili njihova tereta.” [neslužbeni prijevod]
- 21 Iz svih citiranih odredaba proizlazi da se člankom 15. stavkom 8. izuzimaju samo usluge koje su izravno povezane s potrebama pomorskih plovila ili njihova tereta, odnosno usluge nužne za funkcioniranje tih plovila. Postavljanje automata za igre na sreću čiji je cilj zabava putnika i koji sami po sebi nisu suštinski vezani s navigacijskim potrebama ne može se smatrati takvom uslugom.

- 22 Stoga na drugo pitanje Finanzgerichta (Financijski sud) valja odgovoriti da članak 15. stavak 8. Šeste direktive treba tumačiti na način da se izuzeće koje se njime propisuje ne odnosi na iskorištavanje automata za igre na sreću postavljenih na pomorska plovila iz tog članka.

Troškovi

- 23 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale danska vlada, vlada Francuske Republike, vlada Savezne Republike Njemačke i 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 (drugo vijeće)

odlučujući o pitanju koje mu je Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) uputio rješenjem od 30. travnja 1984., odlučuje:

- 1. Članak 9. stavak 1. Šeste direktive 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 treba tumačiti na način da se uređaji za obavljanje komercijalnih djelatnosti, kao što je iskorištavanje automata za igre na sreću, postavljeni na brod koji plovi na otvorenom moru izvan državnog područja mogu smatrati stalnom poslovnom jedinicom u smislu te odredbe samo ako su u toj poslovnoj jedinici neprestano nazočni ljudski i tehnički resursi potrebni za pružanje tih usluga i ako nije primjereno smatrati da su te usluge pružene na mjestu na kojem dobavljač ima sjedište gospodarske djelatnosti.**
- 2. Članak 15. stavak 8. Šeste direktive treba tumačiti na način da se izuzeće koje se njime propisuje ne odnosi na iskorištavanje automata za igre na sreću postavljenih na pomorska plovila iz tog članka.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 4. srpnja 1985.

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački