

PRESUDA SUDA

12. srpnja 1988.(\*)

„Šesta direktiva o porezu na dodanu vrijednost – Odobrenje odstupanja – Valjanost”

U spojenim predmetima C-138/86 i C-139/86,

povodom zahtjevâ za prethodnu odluku, koje je na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u uputio London Value-added Tax Tribunal (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu, Ujedinjena Kraljevina), u postupcima koji se vode pred tim sudom između

**Direct Cosmetics Ltd** i

**Laughtons Photographs Ltd**, s jedne strane,

i

**Commissioners of Customs and Excise**, s druge strane,

o tumačenju članka 27. 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.) i valjanosti Odluke Vijeća br. 85/369/EEZ od 13. lipnja 1985. (SL L 199, str. 60.), kojom se u skladu s člankom 27. Šeste direktive Ujedinjenoj Kraljevini odobrava uvođenje mjere koja odstupa od te direktive tijekom razdoblja od dvije godine kako bi se spriječili određeni načini izbjegavanja poreza,

SUD,

u sastavu: G. Bosco, predsjednik vijeća, u svojstvu predsjednika, O. Due i G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednici vijeća, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O’Higgins i F. Schockweiler, suci,

nezavisni odvjetnik: J. L. Da Cruz Vilaça,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društva Direct Cosmetics Ltd i Laughtons Photographs Ltd, tužitelje u glavnom postupku, Sleigh and Son, *Solicitors*, i D. Vaughan, *QC*,
- za vladu Savezne Republike Njemačke, M. Seidel, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, H. R. L. Purse, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, J. Føns Buhl, u svojstvu agenta,

– za Vijeće Europskih zajednica, R. Fornasier i J. Huber, u svojstvu agenata, uzimajući u obzir izvještaj za raspravu i nakon usmenog postupka održanog 14. listopada 1987.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 27. siječnja 1988.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Dvjestu odlukama od 15. svibnja 1986., koje je Sud zaprimio 5. lipnja 1986., London Value-added Tax Tribunal (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 11. i 27. 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 (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i valjanosti Odluke Vijeća br. 85/369/EEZ od 13. lipnja 1985., koja je donesena na temelju članka 27. Šeste direktive i kojom se Ujedinjenoj Kraljevini na njezin zahtjev odobrava uvođenje mjere koja odstupa od te direktive kako bi se spriječili određeni načini izbjegavanja poreza.
- 2 Zahtjev je upućen u sporu između društava Direct Cosmetics Ltd i Laughtons Photographs Ltd, tužiteljâ u glavnom postupku, s jedne strane, i Commissioners of Customs and Excise (Uprava za carine i trošarine, Ujedinjena Kraljevina), s druge strane, koji se tiče utvrđivanja porezne osnovice za obračun poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za određene djelatnosti tužitelja.
- 3 Iz spisa proizlazi da je Direct Cosmetics Ltd društvo specijalizirano za „izravnu prodaju” kozmetičkih proizvoda koji se u situacijama koje se nazivaju „posebnim” ne mogu prodavati uobičajenim maloprodajnim kanalima. Riječ je o višku zaliha, linijama koje se više ne proizvode i proizvodima koji su umotani ili zapakirani za posebne prigode, kao što je Božić, ali se nisu prodali u predviđenoj prigodi. Društvo Direct Cosmetics Ltd kupuje te proizvode po niskim cijenama i preko posrednika ih prodaje bolnicama, tvornicama i uredima pod sljedećim uvjetima: proizvod se prodaje po kataloškoj cijeni društva; posrednik može dobiti popust od 20 % ako uplati prodajnu cijenu društvu u roku od 14 dana, a u protivnom mora platiti punu cijenu. Promet svih posrednika društva niži je od minimalnog iznosa propisanog zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine u skladu s člankom 24. Šeste direktive iznad kojeg je osoba obveznik plaćanja PDV-a.
- 4 Laughtons Photographs Ltd društvo je specijalizirano za fotografiranje razreda i pojedinačno djece u školama. Na početku svake godine njegovi predstavnici posjećuju škole i prikupljaju narudžbe za fotografiranje. Tijekom godine primaju narudžbe pa jedan od osmero fotografa, koliko ih društvo ukupno zapošljava, odlazi u škole te snima pojedinačne i razredne fotografije. Društvo prodaje te fotografije školama, koje ih potom prodaju roditeljima. Iz spisa proizlazi da se metoda prodaje kojom se koristi društvo

Laughtons Photographs Ltd sastoji od ispostave računa školama za kompletne fotografije po dogovorenoj cijeni. U većini slučajeva društvo ne zna po kojoj se cijeni te fotografije prodaju roditeljima. Na promet koji ostvare škole ne naplaćuje se PDV.

- 5 Kao rezultat oba navedena sustava prodaje konačna porezna osnovica za obračun PDV-a nije jednaka konačnoj vrijednosti prodaje robe potrošačima. Stoga se na razliku između konačne cijene i prethodno obračunane cijene ne plaća porez.
- 6 Kako bi se uzeo u obzir taj oblik izbjegavanja poreza, stavkom 3. Priloga 3. Finance Acta (Zakon o financijama) iz 1977., kojim je Ujedinjena Kraljevina provela Šestu direktivu, propisana je mjera koja odstupa od članka 11. dijela A) stavka 1. točke (a) Šeste direktive. O toj mjeri obaviještena je Komisija.
- 7 Ujedinjena Kraljevina naknadno je izmijenila tu odredbu odjeljkom 14. stavkom 1. Zakona o financijama iz 1981., ali o toj izmjeni nije obavijestila Komisiju.
- 8 U odgovoru na jedno od pitanja upućenih Sudu u predmetu C-5/84 (Direct Cosmetics / Commissioners of Customs and Excise), Sud je u presudi od 13. veljače 1985. (Zb., str. 617.) zaključio da je Komisiju trebalo obavijestiti o toj izmjeni u skladu s člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive.
- 9 Kako bi ispunila zahtjeve iz te presude, Ujedinjena Kraljevina obavijestila je Komisiju 15. ožujka 1985. o izmjeni navedene odredbe, koja je sada sadržana u stavku 3. Priloga 4. Value-added Tax Actu (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) iz 1983., te je u skladu s člankom 27. Šeste direktive zatražila odobrenje Vijeća za donošenje te odredbe.
- 10 Stavak 3. Priloga 4. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1983. glasi kako slijedi:  
„U slučaju:
  - (a) da se cjelokupno ili djelomično poslovanje poreznog obveznika sastoji od nabave robe osobama koje će maloprodajnim kanalima tu robu prodavati ili će je prodavati netko drugi i
  - (b) da te osobe nisu porezni obveznici, Uprava za carine i trošarine može poreznom obvezniku izdati izravnu pisanu uputu u kojoj navodi kako vrijednost svake takve nabave nakon izdavanja te upute, ili nekog naknadnog datuma koji može biti naveden u uputi, odgovara njezinoj maloprodajnoj tržišnoj vrijednosti.”
- 11 Stavak 3. Priloga 3. odobren je Odlukom Vijeća br. 85/369/EEZ od 13. lipnja 1985., koja je donesena u skladu s postupkom prešutnog odobravanja iz članka 27. stavka 4. Šeste direktive.
- 12 Na temelju tog stavka i nakon odobrenja koje je Vijeće dalo Ujedinjenoj Kraljevini, Uprava za carine i trošarine uputila je društvu Laughtons Photographs Ltd. sljedeću odluku:  
  
„Na temelju stavka 3. Priloga 4. Zakonu o dodanoj vrijednosti iz 1983., Uprava za carine i trošarine ovim putem određuje da će se nakon 30. lipnja 1985. PDV na oporezivu nabavu robe:

- (a) nabavljene za osobe koje nisu porezni obveznici u smislu odjeljka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost iz 1983.
- (b) koju će osobe navedene pod točkom (a) ili druge osobe prodavati maloprodajnim kanalima

obračunavati na temelju maloprodajne tržišne vrijednosti te robe.”

- 13 Odluka istog sadržaja upućena je 5. srpnja 1985. društvu Direct Cosmetics Ltd.
- 14 Društva Laughtons Photographs Ltd i Direct Cosmetics Ltd podnijela su žalbu protiv tih odluka London Value-added Tax Tribunalu (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu). Ustvrdila su da su navedene odluke nevaljane zbog toga što, kao i odluka Vijeća od 13. lipnja 1985. kojom se ta mjera odobrava, prekoračuju granice ciljeva iz članka 27. stavka 1. Šeste direktive. U skladu s tim, budući da je to odstupanje po njihovu mišljenju nezakonito, tužitelji su izjavili da su na temelju općeg pravila iz članka 11. dijela A) stavka 1. točke (a) Šeste direktive, za koje su ustvrdili da ima izravan učinak u engleskom pravu, obvezni platiti PDV samo na stvarno primljenu vrijednost.
- 15 Uprava za carine i trošarine ustvrdila je pak da odobrenje Vijeća čini valjano odstupanje i da je ispravno donijela posebnu mjeru o kojoj je riječ. Izjavila je da je u slučajevima korištenja metodom trgovanja u kojoj osobe koje ne podliježu oporezivanju posreduju između poduzeća i njegovih potrošača dužnost Uprave osigurati naplatu poreza na punu vrijednost proizvoda u maloprodajnoj fazi.
- 16 London Value-added Tax Tribunal (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu) prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja, koja su ista u oba predmeta:
- „1. Je li mjera sadržana u stavku 3. Priloga 4. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1983. u granicama koje su dopuštene člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive ili je šira nego što je nužno?
2. Je li takva mjera koja se primjenjuje:
- (i) na poreznog obveznika za kojeg je poznato da posluje bez namjere da utaji ili izbjegne PDV i čija se metoda trgovanja razvila isključivo na temelju komercijalnih promišljanja;
  - (ii) na poreznog obveznika za kojeg je poznato da posluje bez namjere da utaji ili izbjegne PDV i čija se metoda trgovanja razvila isključivo na temelju komercijalnih promišljanja, ali objektivan ishod njegova poslovanja može biti djelomično izbjegavanje poreza;
  - (iii) na pojedine porezne obveznike koji izravno prodaju robu preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju, ali ne i protiv drugih poreznih obveznika,

u granicama odstupanja koje je dopušteno člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive ili je šira nego što je nužno?

3. Može li se takva mjera primijeniti na porezne obveznike čija djelatnost ne ulazi u područje primjene članka 27. Šeste direktive ili na koju se ne odnose uvjeti zahtjeva za odobrenje ili stvarnog odobrenja Vijeća ministara?
  4. Je li odluka Vijeća ministara o odobrenju mjere nevaljana ili bez učinka iz bilo kojeg materijalnog ili postupovnog razloga, na primjer zato što Vijeće ministara ili države članice nisu ocijenile tu mjeru u odnosu na kriterije propisane člankom 27. Šeste direktive, ili u odnosu na načelo proporcionalnosti, ili u odnosu na temeljna načela Šeste direktive, ili zato što nisu obaviještene o tome da takva ocjena nije bila moguća?
  5. Znači li odluka Vijeća ministara o odobrenju mjere da se porezni obveznik pojedinac, kao što je tužitelj, za kojeg je poznato da posluje bez namjere da utaji ili izbjegne porez na dodanu vrijednost, ne može pozvati na oporezivanje u skladu s odredbama članka 11. dijela A) stavka 1. točke (a) Šeste direktive o PDV-u?"
- 17 Za potpuniji prikaz činjenica u glavnom postupku, pravnog okvira, tijeka postupka i očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.
- 18 Gore navedenim pitanjima London Value-added Tax Tribunal (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu) u biti želi utvrditi:
- (a) dopušta li se člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive donošenje mjere koja odstupa od te direktive, kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, ako porezni obveznik ne posluje na određen način s namjerom ostvarivanja porezne pogodnosti nego iz komercijalnih razloga;
  - (b) dopušta li se člankom 27. stavkom 1. donošenje mjere, kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, koje se ne primjenjuje na sve nego samo na pojedine porezne obveznike koji robu prodaju preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju;
  - (c) je li odluka Vijeća kojom se odobrava ta mjera nevaljana zbog postupovna nedostatka;
  - (d) je li odluka Vijeća kojom se odobrava ta mjera nevaljana iz materijalnih razloga, a posebno, je li odobrena mjera neproporcionalna cilju iz članka 27. stavka 1., a to je sprječavanje određenih vrsta utaje ili izbjegavanja poreza.
- 19 Stoga se postavljena pitanja mogu grupirati na gore navedeni način u svrhu dobivanja odgovora Suda.

#### **Pitanje pod (a)**

- 20 Pojam izbjegavanja poreza javlja se u članku 27. stavku 1. Šeste direktive kao pojam prava Zajednice te se stoga definicija tog pojma ne prepušta slobodnom tumačenju država članica.

- 21 Tekstom članka 27. u svim jezičnim inačicama pravi se razlika između pojma izbjegavanja, koji je potpuno objektivna pojava, i pojma utaje, koji uključuje element namjere.
- 22 Tu razliku potvrđuje povijest nastanka članka 27. Dok je Druga direktiva o PDV-u (Direktiva Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967., SL, str. 66.) upućivala isključivo na pojam „prijevare” [neslužbeni prijevod], u Šestoju direktivi spominje se i pojam izbjegavanja poreza. To znači da je zakonodavac htio uvesti nov element u odnosu na već postojeći pojam utaje poreza. Radi se o tome da izbjegavanje poreza samo po sebi nije subjektivne prirode, te da namjera poreznog obveznika, koja je bitan element utaje, nije neophodan preduvjet za postojanje izbjegavanja poreza.
- 23 To je tumačenje u skladu s načelom kojim se ravna sustav PDV-a, prema kojem čimbenike koji bi mogli dovesti do poremećaja tržišnog natjecanja na nacionalnoj razini i razini Zajednice treba ukloniti i nametnuti porez koji je u najvećoj mogućoj mjeri neutralan i obuhvaća sve faze proizvodnje i distribucije. Naslov Šeste direktive upućuje na „jedinstvenu osnovicu za razrezivanje” PDV-a. Osim toga, u drugoj uvodnoj izjavi u preambuli te direktive upućuje se na „osnovicu za razrez poreza koja se utvrđuje na ujednačen način u skladu s propisima Zajednice” [neslužbeni prijevod], a u devetoj uvodnoj izjavi navodi se da „oporezivi iznos treba uskladiti tako da primjena stope Zajednice [...] daje usporedive rezultate u svim državama članicama” [neslužbeni prijevod]. Iz toga slijedi da se sustav PDV-a u načelu bavi objektivnim učincima, bez obzira na možebitne namjere poreznog obveznika.
- 24 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da se člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive dopušta donošenje mjere koja odstupa od temeljnog pravila iz članka 11. dijela A) stavka 1. točke (a) te direktive čak i ako porezni obveznik ne posluje s namjerom ostvarivanja porezne pogodnosti nego iz komercijalnih razloga.

#### **Pitanje pod (b)**

- 25 U pogledu ovog pitanja valja napomenuti da nisu sva poduzeća koja se mogu koristiti metodama trgovanja kakvima se koriste društva Direct Cosmetics Ltd i Loughtons Photographs Ltd iste veličine u komercijalnom sektoru niti su sva jednako važna sa stajališta učinaka njihovih metoda na funkcioniranje sustava PDV-a.
- 26 Stoga, kada se na poduzeća čije se poslovanje u najvećoj ili velikoj mjeri sastoji od prodaje preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju ne bi primjenjivale mjere koje odstupaju od Šeste direktive, a koje su donesene kako bi se spriječili određeni načini izbjegavanja poreza, to bi dovelo do znatnih i kontinuiranih gubitaka poreznih prihoda i do poremećaja tržišnog natjecanja. No situacija bi bila drukčija u slučaju poduzeća koje je porezni obveznik i koje samo povremeno i u ograničenoj mjeri prodaje robu preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju.
- 27 Kako bi se uzele u obzir različite gospodarske situacije, člankom 27. stavkom 1. državama članicama ostavlja se sloboda prilagodbe mjera koje odstupaju od Šeste direktive specifičnoj svrsi za koju su donesene. U tu svrhu različito se postupanje može dopustiti ako je opravdano objektivnim okolnostima.

- 28 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da se člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive dopušta donošenje mjere koja odstupa od te direktive, kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, a koja se primjenjuje samo na pojedine porezne obveznike koji prodaju robu preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju, pod uvjetom da je razlika u postupanju koja proizlazi iz toga opravdana objektivnim okolnostima.

### Pitanje pod (c)

- 29 Što se tiče pitanja je li odluka Vijeća 85/369, kojom je Ujedinjenoj Kraljevini odobrena mjera koja odstupa od Šeste direktive, valjana s obzirom na postupak propisan člankom 27. te direktive, tužitelji u glavnom postupku pozivaju se na nekoliko razloga. Prije svega tvrde da je odobrenje o kojem je riječ zatraženo kako bi se spriječila utaja, a ne izbjegavanje poreza. Ističu da se u obavijesti koju je Ujedinjena Kraljevina poslala Komisiji 15. ožujka 1985. u skladu s člankom 27. stavkom 2. ne radi o „*tax avoidance*” odnosno izbjegavanju nego o „*tax evasion*” odnosno utaji poreza kao poreznoj prijevari. Dodaju da se u engleskoj inačici *Službenog lista Europskih zajednica* od 31. srpnja 1985., u kojem je objavljena prešutna odluka Vijeća kojom se odobrava mjera odstupanja koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina, izričito spominje utaja poreza.
- 30 Potrebno je istaknuti da iz sadržaja navedene obavijesti, koju je Ujedinjena Kraljevina poslala Komisiji 15. ožujka 1985., proizlazi da je svrha mjere koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina bila reagirati na činjenicu da se određeni novčani iznosi ne obračunavaju u vidu PDV-a zbog metoda prodaje kojima se služe pojedina poduzeća, zbog čega porezna tijela ne ubiru PDV koji odgovara dodanoj vrijednosti koju plaća krajnji potrošač. Ta obavijest sadržava sljedeću rečenicu: „Premda ta društva i trgovci nemaju namjeru utajiti porez, učinak njihove prodajne strukture takav je da se izbjegava plaćanje poreza na dodanu vrijednost između trgovca na malo i krajnjeg potrošača.” [neslužbeni prijevod] Stoga je jasno da je, bez obzira na terminologiju koja je upotrijebljena u obavijesti, bila riječ o slučajevima izbjegavanja poreza, a ne utaje poreza.
- 31 Francuska inačica i većina drugih jezičnih inačica gore navedenog *Službenog lista* u kojem je objavljena prešutna odluka Vijeća odnosi se na izbjegavanje poreza. Premda je istina da se u engleskoj inačici tog *Službenog lista* spominje utaja poreza, ta pogreška, koja se nalazi i u grčkoj i u nizozemskoj inačici dotičnog *Službenog lista*, ne utječe na značenje i smisao cijele odluke. Osim toga, ta je pogreška ispravljena u ispravku koji je Vijeće objavilo u engleskoj inačici *Službenog lista* od 7. travnja 1987. (SL L 93, str. 17.).
- 32 S obzirom na navedena razmatranja, zbog pogreške o kojoj je riječ odobrenje kao takvo ne može se smatrati ništavnim.
- 33 Nacionalni sud u svojem pitanju također izražava sumnju u valjanost odobrenja o kojem je riječ zbog toga što mjeru koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina Vijeće ili države članice nisu mogli ocijeniti s obzirom na kriterije propisane člankom 27., na načelo proporcionalnosti i temeljna načela Šeste direktive, i zbog toga što nisu bili obaviješteni o tome da se mjera o kojoj je riječ može tako ocijeniti.
- 34 U tom pogledu tužitelji u glavnom postupku tvrde da se ne može smatrati kako je odobrenje dano na zakonit način, u skladu s postupkom prešutnog odobravanja, zato što nije bilo moguće na primjeren način ocijeniti bitne elemente problema. Oni u svakom slučaju tvrde da nije poštovan sam postupak prešutnog odobravanja, zbog toga što

Komisija u spisu od 12. travnja 1985., koji je poslala drugim državama članicama u skladu s člankom 27. stavkom 3., nije skrenula pozornost na probleme koji proizlaze iz zatražene mjere, kao što je od nje zahtijevalo društvo Direct Cosmetics Ltd u dopisu Komisiji od 12. travnja 1985.

- 35 U tom pogledu treba naglasiti da navedena odredba, kojom se propisuje postupak prešutnog odobravanja mjere koja odstupa od Šeste direktive a koju je zatražila neka država članica, ne predviđa iznimke u okolnostima kakve su one u predmetima u glavnom postupku. Osim toga, Komisija na temelju odredaba koje su na snazi nije bila obvezna skrenuti pozornost država članica na eventualne probleme koji u tim predmetima i ni u kojem je slučaju na to nije obvezivala činjenica da je jedno od poduzeća o kojima je riječ postavilo zahtjev u tom smislu.
- 36 Nadalje, u navedenoj obavijesti Ujedinjene Kraljevine Komisiji dovoljno se detaljno govorilo o potrebama koje se žele zadovoljiti mjerom o kojoj je riječ te je sadržavala sve bitne elemente za utvrđivanje cilja koji se nastoji postići. Stoga je na svakoj državi članici bilo da ocijeni važnost možebitnih problema koji su nastali u ovim predmetima kao i zakonitost i svrsishodnost mjere koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina.
- 37 Stoga valja zaključiti da razmatranje postavljenog pitanja nije ukazalo na postupovne nedostatke koji bi utjecali na valjanost prešutne odluke Vijeća kojom je odobrena mjera koja odstupa od Šeste direktive, a koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina.

#### **Pitanje pod (d)**

- 38 Tužitelji u glavnom postupku prije svega tvrde da odobrenje dano Ujedinjenoj Kraljevini nije valjano zbog toga što odluka da se na temelju članka 27. stavka 1. odstupa od temeljnih načela Šeste direktive kako bi se uzeli u obzir određeni načini izbjegavanja poreza nije proporcionalna cilju koji se nastoji postići.
- 39 Prema tvrdnji tužitelja u glavnom postupku taj se cilj mogao postići primjenom članka 4. stavka 4. Šeste direktive, kojim se svakoj državi članici daje mogućnost da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatraju sve osobe koje imaju poslovni nastan na državnom području te države članice i koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama; ili primjenom članka 24. Šeste direktive, kojim se državama članicama pruža mogućnost da na mala poduzeća primijene pojednostavljene postupke za obračun i naplatu poreza.
- 40 Tim se argumentom, međutim, ne uzima u obzir činjenica da se članak 4. stavak 4. primjenjuje na situacije u kojima postoji „uska veza” [neslužbeni prijevod] između različitih osoba uključenih u oporezive transakcije, dok upravo takva uska veza nedostaje u predmetima o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 41 Što se tiče članka 24., njime se državama članicama daje široka diskrecijska ovlast da ocijene je li i pod kojim uvjetima potrebno uvesti paušalne odredbe ili druge pojednostavljene postupke za obračun i naplatu poreza u slučaju malih poduzeća. U skladu s tim, činjenica da država članica iz svojih razloga nije iskoristila tu mogućnost ne može se smatrati preprekom kojom se sprječava upotreba mogućnosti traženja odobrenja za donošenje mjera koje odstupaju od Šeste direktive u skladu s njezinim člankom 27.

- 42 Tužitelji u glavnom postupku nadalje ističu u potporu svojoj tvrdnji da prešutna odluka Vijeća nije valjana, da je odobrenje dano Ujedinjenoj Kraljevini vrlo široko te da se njime Upravi za carine i trošarine zapravo daje novo diskrecijsko pravo koje je neograničeno, prekomjerno i nepotrebno.
- 43 Konkretno, u skladu s izjavom koju je Ujedinjena Kraljevina dala u gore navedenoj obavijesti Komisiji od 15. ožujka 1985., mjera koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina trebala se primjenjivati samo na poduzeća „sa znatnim poslovanjem” [neslužbeni prijevod]. Prema tvrdnji tužitelja u glavnom postupku, to je neodređen izraz kojim se Upravi za carine i trošarine dodjeljuju prekomjerne ovlasti.
- 44 Ta se argumentacija ne može prihvatiti. Navedena obavijest sadržava dovoljno pojedinosti u pogledu utvrđivanja područja primjene mjere koja odstupa od Šeste direktive, koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina, a nadležnim tijelima dodjeljuje se potrebna sloboda djelovanja kako bi primjenjivala tu mjeru u slučajevima u kojima se njezina primjena smatra primjerenom.
- 45 Kao treće, tužitelji u glavnom postupku tvrde da mjera o kojoj je riječ dovodi do njihove diskriminacije u korist malih poduzeća u smislu članka 24. Šeste direktive, koja imaju korist od primjene te mjere jer su oslobođena plaćanja poreza, a sama ga ubiru od krajnjih potrošača.
- 46 Ta se argumentacija ne može prihvatiti. Člankom 24., koji se tiče posebne odredbe za obračunavanje poreza malim poduzećima, nastoji se postići sasvim drukčija svrha, koja onemogućuje usporedbu sa situacijom u ovim predmetima.
- 47 Tužitelji u glavnom postupku nadalje tvrde da se mjerom o kojoj je riječ oporezuje novac koji porezni obveznik uopće nije primio. Po njihovu mišljenju učinak koji proizvodi dotična mjera narušava tržišno natjecanje, prekoračuje granice ciljeva članka 27. i u svakom slučaju čini tu mjeru neproporcionalnom cilju koji se nastoji postići.
- 48 U tom pogledu treba naglasiti da je cilj razmatrane mjere spriječiti sustavan gubitak poreznih prihoda koji proizlazi iz točno određene metode prodaje koju dosljedno primjenjuju poduzeća određene veličine. Stoga se s obzirom na taj cilj ne može tvrditi da je navedena mjera neproporcionalna cilju koji se nastoji postići.
- 49 Što se tiče tvrdnje da je učinak navedene mjere narušavanje tržišnog natjecanja, treba naglasiti da bi upravo izostanak takve mjere doveo do trajnog narušavanja tržišnog natjecanja na štetu poduzeća s drukčije organiziranim sustavom prodaje. Ta se argumentacija stoga ne može prihvatiti.
- 50 Naposljetku, tužitelji u glavnom postupku tvrde da u odobrenju Ujedinjenoj Kraljevini nije jasno određeno što je porezna osnovica u sustavu koji je uspostavljen mjerom koja odstupa od Direktive. Po njihovu mišljenju pojam tržišne vrijednosti, koji je predviđen kao porezna osnovica u tom sustavu, toliko je neodređen da ne može predstavljati točno određenu osnovicu te ga se stoga može proizvoljno primjenjivati.
- 51 U tom pogledu treba istaknuti da se pojam tržišne vrijednosti, koji je predviđen kao porezna osnovica u sustavu koji je uspostavljen mjerom koja odstupa od Direktive i koju

je odobrilo Vijeće, mora tumačiti s obzirom na odredbe članka 27. Šeste direktive, na temelju kojih je ta mjera odobrena.

- 52 U vezi s tim od ključne je važnosti to što se u članku 27., na kraju stavka 1., navodi da „mjere namijenjene pojednostavljenju postupka obračuna poreza ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na iznos poreza koji treba platiti u fazi konačne potrošnje” [neslužbeni prijevod]. Ta izjava, koja je u skladu s temeljnim načelom Šeste direktive opisanom u vezi s prvim pitanjem, vrijedi i u pogledu mjera čija je svrha spriječiti određene načine utaje ili izbjegavanja poreza i koje, kao što je Sud naglasio, ne smiju odstupati od osnovice za obračun PDV-a navedene u članku 11., osim u opsegu koji je neophodan za sprječavanje utaje ili izbjegavanja poreza (presuda od 10. travnja 1984., Komisija/Belgija, C-324/82, Zb., str. 1861., i gore navedena presuda C-5/84 od 13. veljače 1985.).
- 53 S obzirom na navedena razmatranja, za potrebe sustava koji je uspostavljen dotičnom mjerom koja odstupa od Direktive, tržišna vrijednost treba se protumačiti na način da je to vrijednost najbliža komercijalnoj maloprodajnoj vrijednosti, odnosno stvarnoj cijeni koju plaća krajnji potrošač. To tumačenje podupiru članak 11. dijela A) stavak 1. točka (d) Šeste direktive, u kojem se upućuje na tržišnu vrijednost isporučenih usluga, i članak 11. dijela B) stavak 1. točka (b), u kojem se u vezi s uvozom robe spominje tržišna vrijednost u slučaju kada nema cijene ili kada cijena koja je plaćena ili koju treba platiti nije jedina protučinidba čija vrijednost odgovara uvezenoj robi. Iz toga proizlazi da pojam tržišne vrijednosti nije ni neodređen ni neprecizan.
- 54 Stoga valja zaključiti da se razmatranjem postavljenog pitanja nisu utvrdili elementi u sadržaju odobrenja koji bi utjecali na valjanost prešutne odluke Vijeća kojom je odobrena mjera koja odstupa od Šeste direktive, a koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina.

### **Troškovi**

- 55 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale Ujedinjena Kraljevina, vlada Savezne Republike Njemačke, Vijeće Europskih zajednica 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,

odlučujući o pitanjima koja mu je London Value-added Tax Tribunal (Sud za porez na dodanu vrijednost u Londonu) uputio odlukama od 15. svibnja 1986., odlučuje:

- 1. Člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive dopušta se donošenje mjere koja odstupa od temeljnog pravila iz članka 11. dijela A) stavka 1. točke (a) te direktive čak i ako porezni obveznik ne posluje s namjerom ostvarivanja porezne pogodnosti nego iz komercijalnih razloga.**
- 2. Člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive dopušta se donošenje mjere koja odstupa od te direktive, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, a**

**koja se primjenjuje samo na pojedine porezne obveznike koji prodaju robu preprodavateljima koji ne podliježu oporezivanju, pod uvjetom da je razlika u postupanju koja proizlazi iz toga opravdana objektivnim okolnostima.**

- 3. Razmatranjem postavljenog pitanja nisu se utvrdili elementi koji bi utjecali na valjanost Odluke Vijeća br. 85/369 od 13. lipnja 1985. kojom je odobrena mjera koja odstupa od Šeste direktive, a koju je zatražila Ujedinjena Kraljevina.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 12. srpnja 1988.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: engleski

RADNI PRIJEVOD