

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

27. svibnja 2004.(*)

„Šesta direktiva Vijeća o PDV-u – Članak 28.b(E)(3) – Posredničke usluge – Mjesto obavljanja usluga”

U predmetu C-68/03,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. Ugovora o EZ-u, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) u postupku koji se pred tim sudom vodi između

Staatssecretaris van Financiën

i

D. Lipjesa,

o tumačenju članka 28.b 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.), u inačici koja proizlazi iz Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL L 376, str. 1.),

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: P. Jann (izvjestitelj), predsjednik vijeća, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts, suci,

nezavisni odvjetnik: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajnik: R. Grass,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za vladu Nizozemske, H. G. Sevenster, u svojstvu agenta,
- za vladu Portugala, L. I. Fernandes i Â. Seica Neves, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, E. Traversa i D. W. V. Zijlstra, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvješće suca izvjestitelja,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. siječnja 2004.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Presudom od 14. veljače 2003., koju je Sud zaprimio 17. veljače 2003., Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) uputio je Sudu na temelju članka 234. Ugovora o EZ-u dva prethodna pitanja o tumačenju članka 28.b 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.), u verziji koja proizlazi iz Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL L 376, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretaris van Financien (državni tajnik za financije) i D. Lipjesa u vezi s naplatom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za posredničke usluge koje je D. Lipjes izvršio u Francuskoj.

Glavni postupak, pravni okvir i prethodna pitanja

- 3 D. Lipjes, koji ima boravište u Nizozemskoj, trgovac je koji se bavi kupnjom i prodajom rabljenih rekreacijskih plovila i posredovanjem u prodaji i kupnji jahti. Tijekom 1996. i 1997. dva je puta bio uključen u kupnju jahti koje su se nalazile u Francuskoj, u oba slučaja očito u ime privatnog kupca s boravištem u Nizozemskoj, dok je prodavatelj bio pojedinac s boravištem u Francuskoj. D. Lipjes za ta dva posla posredovanja nije prijavio PDV ni u Nizozemskoj ni u Francuskoj.
- 4 Nakon računovodstvene revizije nizozemska porezna tijela na te su isporuke usluga retroaktivno naplatila PDV. Gerechtshof te 's-Gravenhage (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska), kojem je predmet upućen na odlučivanje, utvrdio je da, s obzirom na mjesto gdje su se jahte nalazile u trenutku prodaje, posredničke usluge nisu bile izvršene u Nizozemskoj i da je stoga D. Lipjes imao pravo u toj državi članici ne prijaviti PDV.
- 5 Gerechtshof se pritom pozvao na članak 6.a stavak 3. točku (c) Wet op de omzetbelastinga 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968.) od 28. lipnja 1968. (Staatsblad 1968., 329), kako je izmijenjen Zakonom od 24. prosinca 1992. (Staatsblad 1992., 713). Ta odredba odgovara članku 28.b odjeljku E stavku 3. prvom podstavku Šeste direktive, kojim se u pogledu transakcija unutar Zajednice propisuje sljedeće:

„Odstupajući od članka 9. stavka 1., mjesto isporuke usluga koje obavljaju posrednici koji djeluju u ime i za račun drugih osoba, kada su takve usluge dio transakcija koje nisu navedene u stavku 1. ili 2. ili u članku 9. stavku 2. točki (e), mjesto je izvršenja tih usluga.

Međutim, ako je kupac identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost u državi članici koja nije ona na čijem su državnom području transakcije izvršene, smatra se da je mjesto isporuke usluge koju obavlja posrednik unutar državnog područja one države članice koja je izdala kupcu identifikacijski broj u svrhu poreza na dodanu vrijednost pod kojim mu je posrednik pružio uslugu.”[neslužbeni prijevod]

- 6 Člankom 9. stavkom 1. Šeste direktive, od kojeg ta odredba odstupa, mjesto gdje se usluga isporučuje u načelu se određuje kao mjesto sjedišta gospodarske djelatnosti dobavljača.
- 7 S obzirom na to da su jahte bile u Francuskoj i da su i posredničke usluge izvršene u istoj državi članici, Gerechthof (Žalbeni sud) je utvrdio da je valjalo primijeniti ne opću odredbu, već odstupanje koje se primjenjuje na transakcije unutar Zajednice i da stoga Kraljevina Nizozemska nema pravo na te transakcije naplatiti PDV.
- 8 Staatssecretaris van Financien (državni tajnik za financije) protiv te je presude podnio žalbu pred Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske). Tvrdi da članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive i odgovarajuću nacionalnu odredbu treba tumačiti restriktivno tako da pojam „transakcija” uključuje posredničke usluge samo kada su ugovor na kojima se one temelje, to jest, ugovor o isporuci proizvoda ili usluge, sklopili poduzetnici koji su obveznici PDV-a, što nije bio slučaj u glavnom postupku koji uključuje pojedince.
- 9 Zauzimajući stajalište da su se u predmetu pojavila pitanja na koja sudska praksa Suda trenutačno ne daje dostatne odgovore, Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive tumačiti tako da se ta odredba odnosi na posredničke usluge samo ako je primatelj usluge porezni obveznik u smislu direktive ili pravna osoba koja nije porezni obveznik u smislu članka 28.a direktive?

2. U slučaju niječnog odgovora, treba li članak 28.b odjeljak E stavak 3. prvu rečenicu Šeste direktive tumačiti tako da je svrha te odredbe povezati mjesto posredovanja u kupnji i prodaji materijalne imovine između dva pojedinca s mjestom transakcije kao da je transakcija bila isporuka ili usluga koju je izvršio porezni obveznik u smislu članka 8. Šeste direktive?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 10 Stajalište je nizozemske vlade, koje je djelomično podržala portugalska vlada, da članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive valja tumačiti restriktivno, isključujući posredničke usluge kada su ugovor na kojem se te usluge temelje sklopili pojedinci pa on ne čini oporezivu transakciju. Tom je odredbom predviđeno da mjesto gdje je posrednik isporučio uslugu u načelu mora biti povezano s mjestom glavne isporuke, što bi imalo smisla samo ako je glavna isporuka obuhvaćena područjem primjene Šeste direktive, to jest, ako ju je izvršio porezni obveznik. Budući da to nije bio slučaj u ovom predmetu, primjenjuje se opće pravilo iz članka 9. stavka 1. Šeste direktive i u

obzir uzima sjedište gospodarske djelatnosti D. Lipjesa, koje se nalazilo u Nizozemskoj.

- 11 Glava XVI.a Šeste direktive, čiji je dio članak 28.b, obuhvaća isporuke i stjecanja unutar Zajednice te promet, što su sve transakcije koje obavljaju porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici. Stoga se u članku 28.a direktive sustavno upućuje na usluge poreznih obveznika ili pravnih osoba koje nisu porezni obveznici. Članak 28.b te direktive stoga bi zbog dosljednosti trebalo tumačiti na isti način.
- 12 Taj je pristup potvrđen člankom 28.b odjeljkom E stavkom 3. drugim podstavkom u kojem se upućuje na kupce koji su identificirani u svrhu PDV-a identifikacijskim brojem. To bi isto tako moglo vrijediti samo za porezne obveznike ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici.
- 13 Nadalje, svrha je predmetne odredbe izbjeći da poduzetnik koji je naručilac usluge svoje pravo na odbitak mora ostvariti u državi članici koja nije država članica u kojoj je obveznik PDV-a. Takvo pravilo nije potrebno za pojedince koji primaju usluge, a koji nemaju pravo na odbitak. Preporučeni pristup isto tako najbolje odražava gospodarsku stvarnost i zdravu poreznu politiku.
- 14 Prema mišljenju Komisije područje primjene članka 28.b dijela E stavka 3. Šeste direktive nije potrebno ograničiti, odstupajući od njegova vrlo jasnog teksta kojim se izričito propisuje odstupanje od općih odredaba za kategoriju transakcija posredovanja, bez pravljenja razlike među strankama temeljnog ugovora. Kada je temeljni ugovor neoporeziva transakcija, ne postoji razlog za odstupanje od tog pravila. Sustav trgovine unutar Zajednice kao cjelina, kako je navedeno u poglavlju XVI.a Šeste direktive, nije ograničen na trgovinu među gospodarskim subjektima.
- 15 Pojam „transakcije” na nekoliko se mjesta u Šestoj direktivi upotrebljava za upućivanje na usluge među poreznim obveznicima te na usluge isporučene pojedincima, kao u članku 4. stavcima 3. i 5. Restriktivno tumačenje članka 28.b odjeljka E stavka 3. te direktive dovelo bi do složenih razlika i bilo bi suprotno načelima jednostavnosti u postupanju s transakcijama te racionalnom i ujednačenom oporezivanju.
- 16 S tim u vezi valja utvrditi da se, u pogledu odnosa između članka 9. stavka 1. i članka 28.b odjeljka E Šeste direktive, u članku 28.b odjeljku E u pogledu trgovine unutar Zajednice predviđa odstupanje od općeg pravila iz članka 9. stavka 1. Članak 9. stavak 1. stoga ni na koji način nema prednost i u svakoj pojedinoj situaciji valja se zapitati koja se od te dvije odredbe primjenjuje (vidjeti, u vezi sa sličnim odnosom između članka 9. stavka 1. i članka 9. stavka 2. Šeste direktive, presudu od 26. rujna 1996., Dudda, C-327/94, Zb., str. I-4595., t. 20. i 21.).
- 17 Budući da se ovaj predmet odnosi na trgovinu unutar Zajednice, članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive u načelu je primjenjiv. Stoga valja razmotriti može li na tu primjenjivost utjecati činjenica da je predmet posredničke usluge bila neoporeziva transakcija.
- 18 U vezi s tim Sud napominje da iz teksta članka 28.b odjeljka E stavka 3. prvog podstavka Šeste direktive slijedi da su njome obuhvaćene općenito isporuke usluga

koje obavljaju posrednici „koji djeluju u ime i za račun drugih osoba”, bez pravljenja razlike prema tome jesu li primatelji tih usluga obveznici PDV-a ili nisu.

- 19 Jednako tako, iz nijedne odredbe glave XVI.a Šeste direktive, čiji je dio članak 28.b, ne proizlazi da su njima obuhvaćene ikakve isporuke pojedincima koji nisu obveznici PDV-a. Osim toga, kako je istaknula Komisija, pojmom „trgovina između država članica” upotrijebljenim u tekstu te glave obuhvaćene su isporuke kako poreznim obveznicima tako i osobama koje nisu porezni obveznici. Činjenica da se u raznim odredbama te glave, poput članka 28.a, upućuje na oporezivost određenih transakcija ne utječe na područje primjene članka 28.b, čiji je jedini cilj određivanje mjesta samih transakcija.
- 20 U pogledu argumenta nizozemske vlade koji proizlazi iz članka 28.b odjeljka E stavka 3. drugog podstavka, u kojem se upućuje na kupce kojima je u svrhu PDV-a dodijeljen identifikacijski broj u državi članici koja nije ona na čijem je državnom području transakcija izvršena, dovoljno je utvrditi da se u tom podstavku, koji započinje riječju „međutim”, upućuje na vrlo specifičnu kategoriju iznimki što ne utječe na općenitije pravilo utvrđeno u prethodnom podstavku.
- 21 Kao što je nezavisni odvjetnik naveo u točkama od 36. do 40. svojeg mišljenja, za potrebe određivanja mjesta posredničke djelatnosti nije važno podliježe li glavna transakcija PDV-u ili je neoporeziva.
- 22 Konačno, u pogledu argumenta nizozemske vlade da se članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive odnosi prvenstveno na pravo na odbitak PDV-a, što se uopće ne odnosi na pojedinca, dovoljno je napomenuti da ništa u tom tekstu ne potvrđuje tu pretpostavku, budući da se ta odredba odnosi samo na određivanje mjesta posredničke usluge, a ni na koji način na pravo na odbitak pojedinaca primatelja.
- 23 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 28.b odjeljak E stavak 3. Šeste direktive ne treba tumačiti tako da su njime obuhvaćene samo usluge posredovanja pružene poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik PDV-a.

Drugo pitanje

- 24 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita je li potrebno, kada je posrednička usluga obuhvaćena područjem primjene članka 28.b odjeljka E stavka 3. Šeste direktive, za potrebe određivanja mjesta izvršenja transakcije na temelju posredničke usluge, upućivati na opće odredbe članka 8. Šeste direktive ili na posebne odredbe članka 28.b te direktive.
- 25 U tom pogledu dovoljno je utvrditi da iz teksta Šeste direktive proizlazi da se mjesto stjecanja robe unutar Zajednice uređuje člankom 28.b odjeljcima A i B te direktive, kojim se odstupa od općih odredaba članka 8. iste direktive, kojima se uređuje isporuka robe unutar države članice. U okolnostima glavnog postupka ne nameće se drukčija ocjena.
- 26 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da kada je posrednička usluga obuhvaćena područjem primjene članka 28.b odjeljka E stavka 3. Šeste direktive, za potrebe

određivanja mjesta izvršenja transakcije koja je temelj za isporuku posredničkih usluga valja se pozvati na odredbe članka 28.b odjeljaka A i B te direktive.

Troškovi

- 27 Troškovi nizozemske i portugalske vlade te Komisije, koje su Sudu podnijele očitovanja, 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 navedenoga,

SUD (prvo vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) presudom od 14. veljače 2003., odlučuje:

1. **Članak 28.b odjeljak E stavak 3. 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 inačici koja proizlazi iz Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica ne treba tumačiti tako da su njime obuhvaćene samo usluge posredovanja pružene poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost.**
2. **Kada je posrednička usluga obuhvaćena područjem primjene članka 28.b odjeljka E stavka 3. Šeste direktive 77/388 kako je izmijenjena, za potrebe određivanja mjesta izvršenja transakcije na temelju posredničkih usluga, valja se pozvati na odredbe članka 28.b dijelova A i B te direktive.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 27. svibnja 2004.

[Potpisi]

*Jezik postupka: nizozemski