



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. listopada 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeća od PDV-a – Članak 86. stavak 1. točka (b) i članak 144. – Oslobodenje od uvozne carine za robu zanemarive vrijednosti ili nekomercijalne naravi – Izuzeće za isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe – Nacionalni propisi u skladu s kojima se oporezuju PDV-om troškovi prijevoza dokumenata i robe zanemarive vrijednosti unatoč tome što je riječ o sporednim troškovima za robu koja se ne oporezuje”

U predmetu C-273/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), odlukom od 9. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 13. svibnja 2016., u postupku

Agenzia delle Entrate

protiv

Federal Express Europe Inc.,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. svibnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Federal Express Europe Inc., G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco i B. Bagnoli, *avvocati*, kao i T. Scheer, *advocaat*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju S. Fiorentina i E. De Bonisa, *avvocati dello Stato*,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, L. Lozano Palacios i F. Tomat, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: talijanski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 86. stavka 1. točke (b) i članka 144. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Agenzije delle Entrate (porezna uprava, Italija) i Federal Expressa Europe Inc. (u daljnjem tekstu: FedEx), talijanskog društva kćeri grupe FedEx Corporation, povodom podvrgavanja porezu na dodanu vrijednost (PDV) troškova prijevoza povezanih s uvozom robe izuzete od PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba (EEZ) br. 918/83

- 3 Članak 27. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 918/83 od 28. ožujka 1983. o uspostavi sustava oslobođenja od carina u Zajednici (SL 1983., L 105, str. 1.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EEZ) br. 3357/91 od 7. studenoga 1991. (SL 1991., L 318, str. 3.) (u daljnjem tekstu: Uredba br. 918/83) glasi kako slijedi:

„Ne podliježu plaćanju uvozne carine, podložno članku 28., pošiljke koje čini roba zanemarive vrijednosti koje se otpremaju izravno iz treće zemlje primatelju koji se nalazi unutar Zajednice.

„Roba zanemarive vrijednosti’ je roba čija intrinzična vrijednost ukupno ne prelazi 22 [eura] po pošiljci.” [neslužbeni prijevod]

Direktiva 83/181/EEZ

- 4 Članak 22. Direktive Vijeća 83/181/EEZ od 28. ožujka 1983. o uređivanju područja primjene članka 14. stavka 1. točke (d) Direktive 77/388/EEZ o izuzeću od poreza na dodanu vrijednost konačnog uvoza određene robe (SL 1983., L 105, str. 38.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 88/331/EEZ od 13. lipnja 1988. (SL 1988., L 151, str. 79.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 83/181), propisivao je:

„Roba čija ukupna vrijednost ne premašuje 10 [eura] izuzeta je od poreza pri uvozu. Države članice mogu odobriti izuzeće od poreza za uvezenu robu čija je ukupna vrijednost veća od 10 [eura], ali koja ne premašuje 22 [eura].

Međutim, države članice mogu isključiti iz izuzeća od poreza iz prvog podstavka prve rečenice robu koja je uvezena u okviru narudžbe poštom.” [neslužbeni prijevod]

- 5 Direktiva 83/181 ukinuta je Direktivom Vijeća 2009/132/EZ od 19. listopada 2009. o utvrđivanju područja primjene članka 143. točaka (b) i (c) Direktive 2006/112/EZ o oslobođenju od plaćanja poreza na dodanu vrijednost prilikom konačnog uvoza određene robe (SL 2009., L 292, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 291.). Člankom 23. Direktive 2009/132 u bitnome je preuzet sadržaj članka 22. Direktive 83/181.

Direktiva 2006/79/EZ

- 6 Uvodne izjave 2. i 3. Direktive Vijeća 2006/79/EZ od 5. listopada 2006. o oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja (SL 2006., L 286, str. 15.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 146.) propisuju:

„(2) Potrebno je propisati oslobođenje od plaćanja poreza na promet i trošarina na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja.

(3) U tom smislu, granice do kojih se ta oslobođenja primjenjuju trebaju iz praktičnih razloga biti što je više moguće jednake onima koje su utvrđene aranžmanima Zajednice za oslobođenje od plaćanja carine u [Uredbi br. 918/83].”

- 7 Članak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„1. Roba u malim pošiljkama nekomercijalne naravi koju iz određene treće zemlje šalju privatne osobe drugim privatnim osobama u određenoj državi članici po uvozu je izuzeta od poreza na promet i trošarine.

2. Za potrebe stavka 1., „mala pošiljka nekomercijalne naravi’ označava pošiljke koje:

- (a) su povremene prirode;
- (b) sadrže samo robu koja je namijenjena osobnoj upotrebi ili upotrebi obitelji primatelja, čija narav i količina ne ukazuje da se ona uvozi za bilo kakvu komercijalnu svrhu;
- (c) sadrže robu čija ukupna vrijednost ne prelazi 45 eura;
- (d) pošiljatelj šalje primatelju bez plaćanja bilo koje vrste.”

Direktiva o PDV-u

- 8 Članak 85. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 4., u vezi s uvozom robe, glave VII. te direktive, naslovljene „Oporezivi iznos”, propisuje:

„U pogledu uvoza robe, oporezivi iznos je vrijednost u carinske svrhe, koja se utvrđuje u skladu s važećim odredbama Zajednice.”

- 9 Članak 86. te direktive, koji se također nalazi u tom poglavlju 4., u stavku 1. propisuje:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike, ukoliko oni nisu već uključeni:

- (a) poreze, carine, prelevmane i ostala davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoza kao i ona koja se plaćaju na uvoz, isključujući PDV koji će se obračunati;
- (b) popratne rashode, poput provizije, troškova pakovanja, prijevoza i osiguranja koji su nastali do prvog mjesta odredišta na teritoriju države članice uvoza kao i one koji proizlaze iz prijevoza do drugog mjesta odredišta unutar Zajednice, ukoliko je to drugo mjesto poznato u trenutku nastanka oporezivog događaja.”

- 10 Članak 143. te direktive, koji se nalazi u poglavlju 5., naslovljenom „Izuzeća po uvozu”, glave IX. te direktive, naslovljene „Izuzeća”, propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

- (a) konačni uvoz robe čija bi isporuka od strane poreznog obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar teritorija svake dotične države članice;
- (b) konačni uvoz robe koji uređuju Direktive Vijeća 69/169/EEZ [od 28. svibnja 1969. o usklađivanju odredaba utvrđenih zakonom ili drugim propisom koje se odnose na oslobođenje od poreza na promet i trošarina na uvoz kod međunarodnih putovanja (SL 1969., L 133, str. 6.)], [83/181] i [2006/79].

[...]”

- 11 Na temelju članka 144. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u istom poglavlju:

„Države članice dužne su izuzeti isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe ako je vrijednost tih usluga uključena u oporezivi iznos u skladu s člankom 86. stavkom 1. točkom (b).”

- 12 Članak 413. Direktive o PDV-u propisuje:

„Ova Direktiva stupa na snagu 1. siječnja 2007.”

Talijansko pravo

- 13 Članak 9. decreta del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Dekret predsjednika Republike br. 633 kojim se uvodi i uređuje porez na dodanu vrijednost) od 26. listopada 1972. (GURI br. 292 od 11. studenoga 1972.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Dekret br. 633/72), propisuje:

„1. Međunarodne usluge ili usluge povezane s međunarodnom razmjenom čine:

[...]

- 2) prijevozi u vezi s robom koja se izvozi, provози ili privremeno uvozi kao i prijevozi u vezi s robom koja se uvozi čije se plaćanje oporezuje u skladu s člankom 69. stavkom 1. [...]

[...]”

- 14 Članak 69. stavak 1. tog dekreta glasi:

„Porez se obračunava u skladu sa stopama navedenima u članku 16., na temelju vrijednosti uvezene robe, koja se utvrđuje u skladu s odredbama carinskog prava, uvećane za iznos dugovane carine, uz izuzeće od PDV-a kao i iznosa troškova prijevoza do mjesta odredišta unutar područja [Unije] koje se nalazi na prijevoznoj ispravi na temelju koje je roba uvezena na to područje. [...]”

- 15 U skladu s člankom 12. stavkom 1. legge n. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014 (Zakon br. 115 o odredbama koje se odnose na poštovanje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Europskoj uniji – Europski zakon 2014.) od 29. srpnja 2015. (GURI br. 178. od 3. kolovoza 2015.):

„1. U članak 9. stavak 1. [Dekreta br. 633/72] i njegove kasnije izmjene nakon točke 4. unesena je sljedeća točka:

,4.(a)

sporedne usluge koje se odnose na male pošiljke nekomercijalne naravi i na pošiljke zanemarive vrijednosti, u smislu direktiva [2006/79] i [2009/132], pod uvjetom da je naknada za sporedne usluge bila uključena u oporezivi iznos u smislu članka 69. ovog dekreta i ako ona nije bila oporezivana.”

Činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

- 16 Nakon poreznog nadzora koji je izvršio Guardia di Finanza (carinska i financijska policija, Italija) i sastavljanja zapisnika o utvrđenom koji je dostavljen 18. rujna 2008., izdana su četiri porezna rješenja protiv FedExa u odnosu na ulazne usluge prijevoza (*inbound*) koje je on obavio, a koje su se sastojale od preuzimanja pošiljki iz međunarodnog prometa i osiguranja naknadne isporuke tih pošiljki primateljima na području Italije.
- 17 Konkretno, poreznim rješenjem koje se odnosi na poslovnu godinu 2007., o kojem je riječ u glavnom postupku, porezna uprava utvrdila je da PDV treba povećati za iznos od 1 913 970 eura te je usto primijenila sankcije u visini od 5 167 719,01 eura zbog „neizdavanja računa za oporezive transakcije” i „prijave nižeg poreza od dugovanih iznosa”.
- 18 Porezna uprava, naime, pozvala se na tumačenje članka 9. stavka 1. točke 2. Dekreta br. 633/72 u vezi s člankom 69. stavkom 1. tog dekreta, na temelju kojeg neprimjenjivost PDV-a u carinske svrhe na uvoz robe koja je predmet malih pošiljki ne čini prepreku oporezivanju PDV-om naknade koja odgovara troškovima prijevoza koji se odnose na tu robu i da se izuzeće od PDV-a za te sporedne troškove dodjeljuje samo ako su ti troškovi već bili podvrgnuti PDV-u u carinske svrhe.
- 19 FedEx je protiv tog poreznog rješenja pokrenuo postupak pred Commissione tributaria provinciale di Milano (područno porezno povjerenstvo u Milanu, Italija), osobito ističući da tumačenje porezne uprave članka 9. stavka 1. točke 2. Dekreta br. 633/72 nije ni na koji način bilo osnovano.
- 20 Presudom od 27. ožujka 2013. Commissione tributaria provinciale di Milano (područno porezno povjerenstvo u Milanu) prihvatio je tužbu koju je podnio FedEx.
- 21 U međuvremenu FedEx je Europskoj komisiji podnio pritužbu i zahtijevao pokretanje postupka zbog povrede protiv Talijanske Republike na temelju članka 258. UFEU-a, u odnosu na oporezivanje PDV-om troškova prijevoza uvezene robe zanemarive vrijednosti, koje je smatrao protivnim članku 86. stavku 1. točki (b) i članku 144. Direktive o PDV-u.
- 22 Nakon pokretanja postupka zbog povrede 27. rujna 2012., Komisija je 1. listopada 2012. izdala pismo opomene, a zatim 21. studenoga 2013. obrazloženo mišljenje. Budući da je Talijanska Republika nakon tog mišljenja izmijenila članak 9. stavak 1. Dekreta br. 633/72 na način kako je navedeno u točki 15. ove presude, taj je postupak zbog povrede obustavljen.

- 23 Presudu Commissione tributaria provinciale di Milano (područno porezno povjerenstvo u Milanu) od 27. ožujka 2013. potvrdio je Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionalno porezno povjerenstvo u Lombardiji, Italija), koji je ocijenio da je stajalište porezne uprave bilo „očito protivno“ članku 144. Direktive o PDV-u. Ona je podnijela žalbu u kasacijskom postupku Corteu suprema di cassazione (Kasacijski sud, Italija).
- 24 U svojoj žalbi porezna uprava tvrdi da tumačenje članka 9. stavka 1. točke 2. Dekreta br. 633/72 u vezi s člankom 69. stavkom 1. tog dekreta nije protivno Direktivi o PDV-u, s obzirom na to da je, s jedne strane, ona stupila na snagu tek 1. siječnja 2008. pa se stoga ne primjenjuje u glavnom postupku i, s druge strane, u svakom slučaju, taj postupak nije obuhvaćen područjem primjene ni članka 86. ni članka 144. te direktive, s obzirom na to da troškovi u glavnom postupku nemaju svojstvo sporednih troškova i nisu nastali povodom međunarodnog prijevoza.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u pogledu sukladnosti članka 9. stavka 1. točke 2. i članka 69. Dekreta br. 633/72 s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) i člankom 144. Direktive o PDV-u.
- 26 U tim je okolnostima Corte suprema di Cassazione (Kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Može li se članak 144. u vezi s člankom 86. stavkom 1. Direktive o PDV-u [koji odgovaraju članku 14. stavcima 1. i 2. i članku 11.B stavku 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.)] tumačiti na način da je jedini uvjet za neoporezivost u svrhu PDV-a povezanih usluga, koje se sastoje od usluga takozvanog „unutarnjeg“ prijevoza (*inbound*) – iz zračnih luka do odredišta, na području države članice, s klauzulom „franko odredište“ – da je njihova vrijednost uračunata u poreznu osnovicu, bez obzira na njihovo stvarno oporezivanje u carinske svrhe, pri uvozu robe; i treba li stoga zaključiti da se navedenim odredbama prava Unije protivi tumačenje internih odredbi članka 9. stavka 1. točke 2. u vezi s člankom 69. stavkom 1. Dekreta br. 633, u verziji koja je primjenjiva s obzirom na vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, prema kojem u svakom slučaju, pa tako i u slučaju uvoza koji se ne može oporezovati u svrhu PDV-a kao u ovom predmetu, s obzirom na to da je riječ o dokumentima i robi zanemarive vrijednosti – treba biti ispunjen dodatni uvjet da se na taj uvoz stvarno plaća PDV (i da je porez stvarno plaćen u carinske svrhe) pri uvozu te robe, i to prema potrebi uzimajući također u obzir akcesornost usluga prijevoza u odnosu na glavnu uslugu (uvoz) i cilj pojednostavljivanja na kojem se temelje obje transakcije?“

O prethodnom pitanju

- 27 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 144. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku, kojim je za primjenu izuzeća od PDV-a za sporedne usluge, uključujući usluge prijevoza, propisano ne samo to da njihova vrijednost bude uključena u oporezivi iznos nego i to da te usluge stvarno podliježu PDV-u u carinske svrhe pri uvozu.
- 28 Uzimajući u obzir činjenicu da talijanska vlada tvrdi da Direktiva o PDV-u nije bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, najprije valja odrediti pravni okvir koji se primjenjuje u ovom slučaju.

- 29 U tom pogledu iz članka 413. Direktive o PDV-u proizlazi da je ona stupila na snagu 1. siječnja 2007. Kad je riječ o roku za prenošenje, uvodna izjava 66. te direktive propisuje da „[o]bveze [njezina] prenošenja u nacionalno pravo treba ograničiti na one odredbe koje predstavljaju značajnu promjenu u usporedbi s prethodnim Direktivama” i da „[o]bveza prenošenja u nacionalno pravo nepromijenjenih odredaba proizlazi iz ranijih Direktiva”.
- 30 Članci 86. i 144. Direktive o PDV-u odgovaraju članku 11.B stavku 3. i članku 14. stavku 1. točki (i.) Šeste direktive 77/388, tako da obveza prenošenja proizlazi iz ranijih direktiva. Naime, potonje odredbe unesene su u Šestu direktivu 77/388 Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388 s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.), čiji je članak 3. stavak 1. određivao 1. siječnja 1993. kao rok za prenošenje tih odredbi.
- 31 Proizlazi da se, u mjeri u kojoj se u ovom slučaju predmetno prethodno pitanje odnosi na porezno mišljenje koje je porezna uprava izdala u odnosu na 2007. godinu, Direktiva o PDV-u primjenjuje *ratione temporis* u glavnom postupku.
- 32 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje je li talijansko zakonodavstvo – uvjetovanjem primjene izuzeća od PDV-a za troškove prijevoza ne samo uključivanjem njihove vrijednosti u oporezivi iznos nego i njihovim stvarnim podlijeganjem PDV-u u carinske svrhe pri uvozu – spojivo s pravom Unije.
- 33 Konkretno, postavljeno pitanje odnosi se na pošiljke robe zanemarive vrijednosti ili bez komercijalne vrijednosti koje su, s jedne strane, u skladu s člankom 27. Uredbe br. 918/83, oslobođene od uvoznih carina i, s druge strane, u skladu s člankom 143. točkom (b) Direktive o PDV-u, izuzete od PDV-a pri uvozu.
- 34 U tom pogledu valja podsjetiti da su na temelju članka 143. točke (b) Direktive o PDV-u države članice dužne izuzeti od PDV-a konačni uvoz robe iz trećih zemalja koji uređuju direktive 83/181 i 2006/79. Osim toga, u skladu s člankom 144. Direktive o PDV-u, države članice dužne su izuzeti isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe ako je vrijednost tih usluga uključena u oporezivi iznos u skladu s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive.
- 35 Kad je riječ o oporezivom iznosu u vezi s uvozom robe, iz članka 85. Direktive o PDV-u proizlazi da ga čini vrijednost u carinske svrhe. Ta vrijednost u svakom slučaju mora sadržavati elemente iz članka 86. stavka 1. točke (b) te direktive, među kojima se nalaze, kao sporedni troškovi, troškovi prijevoza.
- 36 Talijansko zakonodavstvo koje je bilo na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, osobito članak 9. Dekreta br. 633/72, za primjenu izuzeća od PDV-a za sporedne isporuke usluga zahtijevalo je ne samo da njihova vrijednost bude uključena u oporezivi iznos nego i da one stvarno podliježu PDV-u u carinske svrhe pri uvozu. U skladu sa zahtjevom za prethodnu odluku, potonji se zahtjev odnosio na izbjegavanje situacija dvostrukog oporezivanja PDV-om.
- 37 U tom smislu valja podsjetiti da u svrhu PDV-a svaku transakciju uobičajeno treba smatrati različitom i neovisnom, kako to proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013., BGŽ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 29.).
- 38 Međutim, iz sudske prakse Suda također proizlazi da u određenim okolnostima više usluga koje su formalno različite i koje se mogu isporučiti odvojeno i na taj način, odvojeno, dovesti do oporezivanja ili izuzeća treba smatrati jedinstvenom transakcijom ako one nisu neovisne. Riječ je o jedinstvenoj transakciji kada su dva elemenata ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (presuda od 16. srpnja 2015., Mapfre asistencia i Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, t. 50.).

- 39 U tom pogledu valja istaknuti da članak 86. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u osigurava da oporezivanje sporedne usluge slijedi oporezivanje glavne usluge. Naime, u skladu s člankom 144. te direktive, s jedne strane, glavna izuzeta transakcija odgovara transakciji uvoza robe i, s druge strane, sporedne su usluge one navedene u članku 86. stavku 1. točki (b) navedene direktive, koje bi kao takve trebale slijediti porezni tretman glavne transakcije, pod uvjetom da im je vrijednost uključena u oporezivi iznos.
- 40 Stoga iz tumačenja članka 86. stavka 1. točke (b) i članka 144. Direktive o PDV-u proizlazi da, u mjeri u kojoj su troškovi prijevoza uključeni u oporezivi iznos izuzete transakcije uvoza, sporedna isporuka usluge također treba biti izuzeta od PDV-a.
- 41 Zahtjev da ta isporuka usluge stvarno podliježe PDV-u u carinske svrhe, kako je predviđen zakonodavstvom o kojem je riječ u glavnom postupku, lišio bi učinkovitosti izuzeće iz članka 144. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da bi učinak takvog zahtjeva bio taj da se navedeno izuzeće nikada ne bi primjenjivalo u slučaju uvoza pošiljki koje se sastoje od robe zanemarive vrijednosti ili nekomercijalnog karaktera, iako potonja treba biti izuzeta od PDV-a na temelju članka 143. točke (b) te direktive.
- 42 Stalna je sudska praksa Suda da tumačenje pojmova korištenih za označavanje izuzeća mora odgovarati ciljevima koji se tim izuzećima nastoje postići, jamčiti njihove učinke i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2013., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.).
- 43 Konačno, kad je riječ o svrsi koja se nastoji ostvariti izuzećem iz glavnog postupka, talijanska vlada tvrdi da je njegov cilj izbjeći situacije dvostrukog oporezivanja, objašnjavajući da, u slučaju da su troškovi prijevoza izuzeti od PDV-a u carinske svrhe, oni moraju podlijevati PDV-u čak i ako je naknada uključena u oporezivi iznos. FedEx i Komisija, nasuprot tome, smatraju da je cilj izuzeća tehničko pojednostavljenje i da je stoga primjena takvog izuzeća neovisna o podlijevanju PDV-u troškova prijevoza u carinske svrhe. Posljedično, oni smatraju da su troškovi prijevoza koji se odnose na uvoz izuzeti od PDV-a na temelju članka 144. Direktive o PDV-u, pod uvjetom da je njihova vrijednost uključena u oporezivi iznos.
- 44 U odnosu na oslobođenja od uvoznih carina robe zanemarive vrijednosti Sud je već utvrdio da ona služe administrativnom pojednostavljenju carinskih postupaka (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 2009., Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, t. 33.).
- 45 Budući da se izuzeće propisano člankom 144. Direktive o PDV-u odnosi na istu robu kao što je ona za koju vrijedi takvo oslobođenje, tu sudsku praksu valja primijeniti i na taj članak. Stoga se može zaključiti da cilj tog izuzeća nije izbjeći situacije dvostrukog oporezivanja, nego je isključivo tehničke prirode, pojednostavniti primjenu poreza.
- 46 Proizlazi da troškovi poreza koji se odnose na konačni uvoz robe moraju biti izuzeti od PDV-a, pod uvjetom da je njihova vrijednost uključena u oporezivi iznos, čak i ako nisu podlijevali PDV-u u carinske svrhe pri uvozu.
- 47 Uzimajući u obzir ta razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti da članak 144. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku, kojim je za primjenu izuzeća od PDV-a za sporedne usluge, uključujući usluge prijevoza, propisano ne samo to da njihova vrijednost bude uključena u oporezivi iznos nego i to da te usluge stvarno podliježu PDV-u u carinske svrhe pri uvozu.

Troškovi

- 48 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. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 144. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku, kojim je za primjenu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost za sporedne usluge, uključujući usluge prijevoza, propisano ne samo to da njihova vrijednost bude uključena u oporezivi iznos nego i to da te usluge stvarno podliježu porezu na dodanu vrijednost u carinske svrhe pri uvozu.

Potpisi