



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

12. lipnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 401. – Načelo porezne neutralnosti – Kupnja predmeta s visokim udjelom zlata ili drugih plemenitih metala od pojedinaca koju izvršava poduzetnik radi daljnje prodaje – Porez na prijenos imovine”

U predmetu C-185/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska), odlukom od 7. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 9. ožujka 2018., u postupku

Oro Efectivo SL

protiv

Diputación Foral de Bizkaia,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: C. Toader, predsjednica vijeća, L. Bay Larsen (izvjestitelj) i M. Safjan, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Oro Efectivo SL, K. Canales García i A. Landeta Calvo, *abogados*, kao i A. Rodríguez Muñoz, za Diputación Foral de Bizkaia, M. F. Ortiz de Apodaca García, *procurador*, i M. Barrena, Ezcurra, *abogada*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: španjolski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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) kao i načela porezne neutralnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Oro Efectivo SL i Diputación Foral de Bizkaia (Uprava pokrajine Baskije, Španjolska) u vezi s odbijanjem prava na odbitak poreza na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

- 3 Člankom 33. stavkom 1. 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 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. (SL 1991., L 376, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), određuje se:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe prava Zajednice, osobito one predviđene važećim odredbama prava Zajednice koje se odnose na opći režim o posjedovanju, kretanju i nadzoru proizvoda koji podliježu trošarinama, ovom direktivom ne sprečava se država članica da zadrži ili da uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na klađenje i kockanje, trošarine, pristojbe ili općenito bilo koje poreze, davanja ili namete koji se ne mogu odrediti kao porez na promet, pod uvjetom da naplata tog poreza, davanja ili nameta ne uzrokuje formalnosti povezane s prelaskom granice u trgovini između država članica.” [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

- 4 Direktiva o PDV-u je od 1. siječnja 2007. stavila izvan snage i zamijenila Šestu direktivu. Uvodne izjave 4. i 7. Direktive o PDV-u glase:

„(4) Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV), kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.

[...]

- (7) Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

5 Članak 401. te direktive glasi kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe prava Zajednice, ovom Direktivom ne sprečava se država članica da zadrži ili da uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na kladenje i kockanje, trošarine, takse ili općenito, bilo koje poreze, davanja ili namete koji se ne mogu odrediti kao porez na promet, pod uvjetom da naplata tog poreza, davanja ili nameta ne uzrokuje formalnosti povezane s prelaskom granice, u trgovini između država članica.”

Španjolsko pravo

- 6 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se relevantne nacionalne odredbe nalaze u člancima 7. i 8. Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Pokrajinski zakon 3/1989 povijesnog područja Baskije o porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata), od 21. ožujka 1989. (za poreznu godinu 2010.), člancima 9. i 10. Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Pokrajinski zakon 1/2011 povijesnog područja Baskije o porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata), od 24. ožujka 2011. (za porezne godine 2011. i 2012.). Te su odredbe istovjetne onima koje se nalaze u člancima 7. i 8. Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Kraljevski zakonodavni dekret 1/1993 kojim se usvaja preinaka Zakona o porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata), od 24. rujna 1993. (BOE br. 251, od 20. listopada 1993.). U ovom zahtjevu za prethodnu odluku relevantni dijelovi tih odredaba stoga su sažeti na sljedeći način:

„ [...]

- oporezivim prijenosom imovine smatraju se prijenosi uz naknadu izvršeni putem *inter vivos* akata u pogledu svih vrsta robe i prava koji su dio imovine fizičkih ili pravnih osoba,
 - pod pojam prijenos imovine uz naknadu ne potpadaju prethodno navedene transakcije ,ako ih obavljaju poduzetnici ili profesionalci u okviru svoje poslovne ili profesionalne djelatnosti i, u svakom slučaju, ako predstavljaju isporuke robe ili usluga na koje se primjenjuje [PDV]’,
 - prilikom prijenosa imovine i prava bilo koje vrste, porez, u svojstvu poreznog obveznika, plaća ,onaj koji ih stječe’, bez obzira na suprotne odredbe koje su utvrdile stranke.”
- 7 Na temelju članka 4. Leya 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 o porezu na dodanu vrijednost), od 28. studenoga 1992. (BOE br. 312, od 29. prosinca 1992.), transakcije koje podliježu PDV-u ne podliježu porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata kao prijenos imovine uz naknadu.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 8 U okviru svoje djelatnosti, Oro Efectivo, čiji je predmet poslovanja kupnja, prodaja, uvoz i izvoz sirovina, dragog kamenja i plemenitih metala, od pojedinaca kupuje predmete s visokim udjelom zlata ili drugih plemenitih metala te ih preprodaje, kako bi ih se preradilo i zatim ponovno stavilo na tržište, drugim poduzetnicima koji su specijalizirani za proizvodnju ingota ili različitih komada od plemenitih metala.
- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (Riznica autonomne zajednice Baskije, Španjolska) smatrala je da kupnja predmeta od zlata i drugih metala od pojedinaca koju je tužitelj u glavnom postupku izvršio u razdoblju od 2010. do 2012. podliježe porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata.

- 10 Oro Efectivo pobijao je odluku tog poreznog tijela pred Tribunalom Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Foralni porezni sud Baskije, Španjolska) tvrdeći da je nekoliko nacionalnih sudova donijelo odluke iz kojih proizlazi da te transakcije kupnje ne bi trebale podlijevati porezu na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata. Nadalje, tvrdio je da su stjecanja o kojima je riječ u glavnom postupku izvršena u okviru njegove poslovne djelatnosti. Osim toga, tvrdio je da bi naplata tog poreza dovela, suprotno načelu porezne neutralnosti, do dvostrukog oporezivanja jer su ta stjecanja već oporezovana PDV-om.
- 11 Tribunal Económico -Administrativo Foral de Bizkaia (Foralni porezni sud Baskije, Španjolska) presudom od 18. lipnja 2015. odbio je tu tužbu.
- 12 Oro Efectivo se protiv odluke tog suda žalio Tribunalu Superior de Justicia del País Vasco (Visoki sud Baskije, Španjolska). Ta je žalba odbijena presudom od 13. rujna 2016.
- 13 Oro Efectivo je nakon toga Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) protiv te presude podnio žalbu u revizijskom postupku.
- 14 Taj sud pojašnjava da rješenje spora koji se pred njime vodi ovisi, među ostalim, o dosegu načela porezne neutralnosti kako ga tumači Sud.
- 15 On se konkretnije pita je li u skladu s Direktivom o PDV-u i načelom porezne neutralnosti propis koji od poduzetnika zahtijeva plaćanje neizravnog poreza koji nije PDV, u obliku poreza na prijenos imovine i ovjerenih pravnih akata, na temelju stjecanja pokretnina, poput zlata, srebra ili bižuterije, koje je to društvo izvršilo od pojedinaca, ako je ta roba namijenjena ekonomskoj djelatnosti navedenog poduzetnika, koji osim toga obavlja transakcije koje podliježu PDV-u prilikom ponovnog stavljanja takve robe na tržište, bez mogućnosti odbitka, u okviru tih transakcija, iznosa plaćenog na temelju tog poreza prilikom prvotnog stjecanja iste robe.
- 16 U tim okolnostima, Tribunal Supremo (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se Direktivi [o PDV-u] i načelu porezne neutralnosti koje iz te direktive proizlazi, kao i sudskoj praksi [Suda] koja ga tumači, nacionalni propis prema kojem država članica od poduzetnika ili osobe koja obavlja profesionalnu djelatnost može zahtijevati plaćanje neizravnog poreza koji nije [PDV] zbog toga što je od pojedinca stekao pokretninu (točnije zlato, srebro ili bižuteriju) ako:

- stečena je roba, nakon što je se obradi i proda, namijenjena upravo ekonomskoj djelatnosti navedenog poduzetnika,
- transakcije na koje se primjenjuje PDV izvršavaju se prilikom vraćanja stečene robe na tržište i
- zakonodavstvo koje se primjenjuje u toj državi članici ne dopušta poduzetniku ili osobi koja obavlja profesionalnu djelatnost da u vezi s takvim transakcijama odbije ono što je na temelju tog poreza platio prilikom prvog od navedenih stjecanja.”

Postupak pred Sudom

- 17 U svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev zatražio je provedbu ubrzanog postupka iz članka 105. stavka 1. Poslovnika Suda.
- 18 Taj je zahtjev odbijen rješenjem predsjednika Suda od 30. travnja 2018., Oro Efectivo (C-185/18, neobjavljeno, EU:C:2018:298).

O prethodnom pitanju

- 19 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Direktivi o PDV-u i načelu porezne neutralnosti nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se na prijenos imovine primjenjuje neizravan porez različit od PDV-a koji tereti stjecanje predmeta s visokim udjelom zlata ili drugih plemenitih metala od pojedinaca, a koje izvršava poduzetnik, ako je ta roba namijenjena ekonomskoj djelatnosti navedenog poduzetnika, koji ih, s ciljem njihove prerade i nakon toga ponovnog stavljanja na tržište, preprodaje poduzetnicima specijaliziranim za proizvodnju ingota ili različitih drugih predmeta od plemenitih metala.
- 20 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, na temelju članka 401. Direktive o PDV-u, njezine odredbe ne sprečavaju državu članicu da zadrži ili uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na kladenje i kockanje, trošarine, takse ili općenito bilo koje poreze, davanja ili namete koji se ne mogu odrediti kao porez na promet, pod uvjetom da naplata tog poreza, davanja ili nameta ne uzrokuje formalnosti povezane s prelaskom granice u trgovini između država članica. Budući da pravo Unije, dakle, dopušta postojanje konkurirajućih sustava oporezivanja, takvi se porezi mogu također ubirati i kada njihova naplata može dovesti do kumulacije s PDV-om za istu transakciju (vidjeti u tom smislu presude od 20. ožujka 2014., *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, t. 28. i od 7. kolovoza 2018., *Viking Motors i dr.*, C-475/17, EU:C:2018:636, t. 26.).
- 21 Jezičnim tumačenjem te odredbe i s obzirom na negativan uvjet sadržan u izričaju „koji se ne mogu odrediti kao porez na promet” može se zaključiti da država članica može zadržati ili uvesti poreze, davanja ili namete ako ih nije moguće poistovjetiti s porezom na promet (presuda od 7. kolovoza 2018., *Viking Motors i dr.*, C-475/17, EU:C:2018:636, t. 27.).
- 22 Iako pojam „porez na promet” nije definiran ni u članku 401. Direktive o PDV-u ni u bilo kojoj drugoj njezinoj odredbi, valja navesti da je taj članak u biti istovjetan članku 33. Šeste direktive (presuda od 7. kolovoza 2018., *Viking Motors i dr.*, C-475/17, EU:C:2018:636, t. 28.).
- 23 U okviru predmeta koji su doveli do rješenja od 27. studenoga 2008. *Renta* (C-151/08, neobjavljeno, EU:C:2008:662), kao i presude od 20. ožujka 2014., *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona* (C-139/12, EU:C:2014:174), Sud je odlučio o usklađenosti s člankom 33. stavkom 1. Šeste direktive nacionalnog propisa o porezu na prijenos imovine uz naknadu koji ima obilježja slična porezu o kojem je riječ u glavnom postupku. Sud je, nakon što je podsjetio na četiri bitne značajke PDV-a koje proizlaze iz njegove sudske prakse, odnosno općenitu primjenu PDV-a na transakcije u pogledu robe ili usluga, utvrđivanje iznosa PDV-a proporcionalno cijeni koju je porezni obveznik platio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge, ubiranje tog poreza u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije, uključujući maloprodaju, neovisno o broju prethodno provedenih transakcija, i odbitak iznosa plaćenih tijekom faza koje prethode postupku proizvodnje i distribucije od PDV-a koji porezni obveznik duguje, tako da se u svakoj određenoj fazi taj porez primjenjuje samo na vrijednost koja je dodana u toj fazi i da konačno porezno opterećenje na kraju snosi potrošač, presudio da se takav porez razlikuje od PDV-a na način da ga se ne može okvalificirati kao porez koji se može odrediti kao porez na promet u smislu članka 33. stavka 1. Šeste direktive (rješenje od 27. studenoga 2008. *Renta*, C-151/08, neobjavljeno, EU:C:2008:662, t. 32. i 45.; presuda od 20. ožujka 2014., *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, t. 29.).
- 24 U tom pogledu, Sud je među ostalim utvrdio da se takav porez ne primjenjuje općenito na sve transakcije čiji su predmet roba ili usluge i da se on ne ubire u postupku proizvodnje i distribucije predviđajući da se u svakoj toj fazi iznosi plaćeni tijekom prethodnih faza navedenog postupka mogu odbiti od poreza (vidjeti u tom smislu rješenje od 27. studenoga 2008. *Renta*, C-151/08, neobjavljeno, EU:C:2008:662, t. 41. i 43.).

- 25 U tom pogledu ništa u spisu dostavljenom Sudu ne navodi na zaključak da bi to pitanje u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku trebalo drukčije analizirati. Stoga se razmatranja Suda u odlukama navedenima u točkama 23. i 24. ove presude u pogledu članka 33. stavka 1. Šeste direktive moraju smatrati primjenjivima na članak 401. Direktive o PDV-u u okviru ovog predmeta.
- 26 Iz toga slijedi da se za porez poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku ne može smatrati da ima značajke poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u.
- 27 Sud koji je uputio zahtjev osim toga smatra da bi istovremena primjena poreza o kojem riječ u glavnom postupku i zajedničkog sustava PDV-a mogla ugroziti načelo porezne neutralnosti u području PDV-a.
- 28 Što se tiče tog načela, navedenog u uvodnim izjavama 4. i 7. Direktive o PDV-u, valja istaknuti da, kako bi se izbjegli rezultati koji se razlikuju u pogledu cilja zajedničkog sustava PDV-a, a koji se sastoji u postizanju jednakosti uvjeta za oporezivanje iste transakcije neovisno o državi članici u kojoj se odvija, svaka usporedba obilježja poreza poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku s obilježjima PDV-a mora se provesti s obzirom na taj cilj. U vezi s time osobitu pozornost valja posvetiti zahtjevu jamstva svakodobne neutralnosti zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 7. kolovoza 2018., Viking Motors i dr., C-475/17, EU:C:2018:636, t. 41.).
- 29 Međutim, kao što je to Europska komisija pravilno naglasila, načelo porezne neutralnosti u području PDV-a nameće tu neutralnost samo u okviru usklađenog sustava koji se uspostavlja Direktivom o PDV-u. Što se u ovom slučaju tiče poreza koji nije usklađen u okviru te direktive, ne može se zanemariti neutralnost zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 2013., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, t. 57.).
- 30 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da se Direktivi o PDV-u i načelu porezne neutralnosti ne protivi nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se na prijenos imovine primjenjuje neizravan porez različit od PDV-a koji tereti stjecanje predmeta s visokim udjelom zlata ili drugih plemenitih metala od pojedinaca, a koje izvršava poduzetnik, ako je ta roba namijenjena ekonomskoj djelatnosti navedenog poduzetnika, koji ih, s ciljem njihove prerade i nakon toga ponovnog stavljanja na tržište, preprodaje poduzetnicima specijaliziranim za proizvodnju ingota ili različitih drugih predmeta od plemenitih metala.

Troškovi

- 31 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 navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se na prijenos imovine primjenjuje neizravan porez različit od PDV-a koji tereti stjecanje predmeta s visokim udjelom zlata ili drugih plemenitih metala od pojedinaca, a koje izvršava poduzetnik, ako je ta roba namijenjena ekonomskoj djelatnosti navedenog poduzetnika, koji ih, s ciljem njihove prerade i nakon toga ponovnog stavljanja na tržište, preprodaje poduzetnicima specijaliziranim za proizvodnju ingota ili različitih drugih predmeta od plemenitih metala.

Potpisi