



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

27. veljače 2014.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 12. stavak 3. – Prilog H kategorija 5. – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. stavci 1. i 2. – Prilog III. točka 5. – Načelo neutralnosti – Prijevoz putnika i njihove prtljage – Pravni propis države članice koji primjenjuje različitu stopu PDV-a na prijevoz taksijem i na prijevoz iznajmljenim vozilom s vozačem“

U spojenim predmetima C-454/12 i C-455/12,

povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukama od 10. srpnja 2012., koje je Sud zaprimio 10. listopada 2012., u postupcima

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

protiv

Finanzamt Dresden-Süd,

Eckard Pongratz, djelujući u svojstvu stečajnog upravitelja Karin Oertel (C-455/12)

protiv

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: C. G. Fernlund (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Pro Med Logistik GmbH, J. Seelinger, *Rechtsanwalt*,

— za E. Pongratza, T. Küffner i T. Streit, *Rechtsanwälte*,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački.

— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju B. Tidore, *avvocato dello Stato*,
— za Europsku komisiju, W. Mölls i C. Soulay, u svojstvu agenata,
odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/4/EZ od 19. siječnja 2001. (SL L 22, str. 17., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i načela porezne neutralnosti.
- 2 Ovi zahtjevi upućeni su u okviru dvaju sporova između Pro Med Logistik GmbH (u daljnjem tekstu: Pro Med) i Finanzamt Dresden-Süd (porezna uprava Dresden-jug) s jedne strane, i E. Pongratza u svojstvu stečajnog upravitelja K. Oertel i Finanzamta Würzburg (porezna uprava Würzburg), o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na prijevoz putnika iznajmljenim vozilima u razdoblju od 2003. do 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

- 3 Članak 2. točka 1. Šeste direktive propisuje:

„[PDV-u] podliježu:

1. isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“. [neslužbeni prijevod]

- 4 Članak 12. stavak 3. točka (a), prvi i treći podstavak te direktive određuje:

„Standardnu stopu [PDV-a] utvrđuje svaka država članica kao postotak oporezivog iznosa koja je jednaka za isporuke robe i za isporuke usluga. Od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2005. taj postotak ne može iznositi manje od 15%.

[...]

Također, države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope. Te snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa koji ne može iznositi manje od 5% i primjenjuju se jedino na kategorije isporuke robe i isporuke usluga iz Priloga H.“ [neslužbeni prijevod]

- 5 Prilog H navedenoj direktivi, naslovljen „Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a“, glasi kako slijedi:

„Kada u svoje nacionalno zakonodavstvo prenose niže navedene kategorije koje se odnose na proizvode, države članice mogu se koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.

Kategorija	Opis
[...]	
5	prijevoz putnika i njihove prtljage.
[...]“	[neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

- 6 Članak 96. Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.“

- 7 U skladu s člankom 97. stavkom 1. te direktive:

„Od 1. siječnja 2006. do 31. prosinca 2010. standardna stopa ne može iznositi manje od 15%.“

- 8 Članak 98. stavci 1. i 2. navedene direktive određuju:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.“

- 9 Prilog III. Direktivi o PDV-u u točki 5. uključuje u popis isporuke roba i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98. navedene direktive

„prijevoz putnika i njihove prtljage;“.

Njemačko pravo

- 10 Na temelju članka 12. stavka 1. Zakona o porezu na promet (Umsatzsteuergesetz), u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku, objavljenoj 13. prosinca 2006. (BGBl. 2006 I, str. 2878., u daljnjem tekstu: UStG), porez koji se primjenjuje na sve oporezive transakcije povećava se na 16% za razdoblje od 2003. do 2006. i na 19% za 2007.

- 11 Članak 12. stavak 2. točka 10. podtočka b) toga zakona određivao je:

„Porezna stopa smanjuje se na 7% za sljedeće transakcije:

b) prijevoz putnika željeznicom, uz iznimku prijevoza planinskom željeznicom, trolejbusom, motornim vozilom u odobrenom linijskom prijevozu, taksijem i trajektom

aa) na području općine ili

bb) kada prijeđena udaljenost ne prelazi 50 kilometara

[...]“

- 12 Članak 1. Zakona o prijevozu osoba (Personenbeförderungsgesetz, u daljnjem tekstu: PBefG), u verziji objavljenoj 8. kolovoza 1990. (BGBl. 1990 I, str. 1690.), kako je izmijenjena i primjenjuje se na spor u glavnom postupku, određuje:

„Materijalno područje primjene:

(1) Odredbama ovog zakona podliježe prijevoz osoba uz naknadu ili komercijalni prijevoz osoba tramvajem, trolejbusom ili automobilom. Naknadom se smatraju i ekonomske koristi koje su posredno namijenjene rentabilnosti komercijalne djelatnosti koju se podupire na takav način.

(2) Ovom zakonu ne podliježe prijevoz:

1. automobilom, kada je besplatan ili kada ukupna naknada ne prelazi troškove obavljanja vožnje;
2. bolničkim kolima, kada se njima prevoze bolesne, ozlijeđene ili druge osobe kojima je potrebna pomoć, osobe kojima je tijekom vožnje potrebna stručna medicinska skrb ili posebno opremljeno bolničko vozilo ili za koje se to treba očekivati zbog njihovog zdravstvenog stanja.“

- 13 Članak 2. stavak 1. točka 4. PbefG-a propisuje:

„Tko prevozi osobe u smislu članka 1. stavka 1.,

[...]

4. motornim vozilima prijevozom koji se odvija povremeno (članak 46.),
mora imati dozvolu. On je poduzetnik u smislu ovog zakona.“

- 14 Članak 13. stavak 4. prva rečenica PBefG-a glasi kako slijedi:

„U slučaju prijevoza taksijem dozvola se ne izdaje kada se na javni interes u vezi s prometom negativno utječe time da se obavljanjem prijevoza za koji je zatražena dozvola ugrožava funkcioniranje mjesnih taksista.“

- 15 Članak 21. stavci 1. do 3. PbefG-a određuje:

„(1) Poduzetnik je dužan obavljati djelatnost za koju je dobio dozvolu i održavati je u skladu s javnim interesom u vezi s prijevozom i stupnjem tehnike tijekom trajanja valjanosti dozvole.

(2) Tijelo nadležno za izdavanje dozvola poduzetniku može odrediti rok za početak obavljanja djelatnosti.

(3) Tijelo nadležno za izdavanje dozvola poduzetniku može naložiti da proširi ili promijeni svoju djelatnost prijevoza kada javni interes u vezi s prijevozom to zahtijeva i kada legitimni interes poduzetnika tome nije protivan, uzimajući u obzir njegovu ekonomsku situaciju, ostvarenu dobit i razumnu amortizaciju uloženog kapitala kao i potrebni tehnički razvoj u tom pogledu.“

- 16 U skladu s člankom 22. PBefG-a:

„Poduzetnik je dužan obavljati prijevoz, ako

1. se poštuju uvjeti prijevoza,
2. je prijevoz moguć redovito korištenim sredstvima prijevoza,
3. prijevoz nije spriječen okolnostima koje poduzetnik ne može predvidjeti ni otkloniti.“

17 Na temelju članka 46. stavka 2. točaka 1. i 3. PBefG-a, prijevoz taksijem i prijevoz iznajmljenim vozilom čine različite vrste „povremene usluge“ koje podliježu obvezi izdavanja dozvole u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom 4. tog zakona.

18 Članak 47. PBefG-a određuje:

„(1) Prijevoz taksijem je prijevoz osoba osobnim motornim vozilom koje poduzetnik ima na raspolaganju na mjestima koja je odobrilo nadležno tijelo i kojima obavlja vožnje do cilja koji određuje putnik. Narudžbe za prijevoz poduzetnik može zaprimati i tijekom vožnje ili u sjedištu poduzeća.

(2) Taksiji mogu biti na raspolaganju samo u općini u kojoj poduzetnik ima sjedište. Vožnje koje su unaprijed naručene mogu biti obavljene i iz drugih općina. Tijelo nadležno za izdavanje dozvola može, u dogovoru s drugim tijelima nadležnim za izdavanje dozvola, dopustiti raspoloživost taksija na službeno odobrenim mjestima koja su smještena izvan općine sjedišta poduzetnika i odrediti veći okrug djelovanja.

(3) Vlada savezne zemlje ovlaštena je uredbom urediti opseg obveze pružanja usluge, pravila o taksijima i stajalištima kao i pojedinosti izvršavanja usluge. Ona može uredbom delegirati ovu ovlast. Uredba osobito može određivati:

1. zadržavanje taksija u pripravnosti u posebnim slučajevima, uključujući u okviru dežurstva,
2. prihvata i izvršenje telefonskih narudžbi za prijevoz,
3. djelatnost prijevoza i sustav radiokomunikacije,
4. prijevoz osoba s invaliditetom i
5. prijevoz bolesnika, ako nije riječ o prijevozu na temelju članka 1. stavka 2. točke 2.

(4) Obveza izvršenja prijevoza postoji samo za prijevoze izvršene u području primjene naknada utvrđenih u skladu s člankom 51. stavkom 1. prvom i drugom rečenicom i člankom 51. stavkom 2. prvom rečenicom (područje obveznog pružanja usluge).

(5) Iznajmljivanje taksija osobama koje će ih same voziti zabranjeno je.“

19 Članak 49. stavak 4. PBefG-a glasi kako slijedi:

„Prijevoz iznajmljenim vozilima jest prijevoz osoba osobnim motornim vozilima koja se u cijelosti iznajmljuju isključivo za prijevoz i kojima poduzetnik obavlja vožnje čiju svrhu, cilj i tijek određuje najmoprimac i koji nije prijevoz taksijem u smislu članka 47. Iznajmljenim vozilima mogu biti izvršene samo narudžbe za prijevoz koje su zaprimljene u sjedištu poduzeća ili prebivalištu poduzetnika. Nakon izvršenja narudžbe za prijevoz iznajmljeno vozilo mora se bez odgode vratiti u sjedište poduzeća, osim ako prije vožnje nije zaprimilo narudžbu u sjedištu poduzeća ili prebivalištu poduzetnika ili telefonsku narudžbu tijekom vožnje. Prijem narudžbe u sjedištu poduzeća ili prebivalištu poduzetnika mora poduzetnik koji iznajmljuje vozila knjigovodstveno evidentirati u upisnik i čuvati dokumentaciju godinu dana. Prihvata, posredovanje i izvršenje narudžbi za prijevoz, raspoloživost vozila za iznajmljivanje kao i

oglašavanje za iznajmljena vozila, pojedinačno ili zajedno, ne smiju biti takve naravi da bi mogli dovesti do zabune s prijevozom taksijem. Znakovi i obilježja koji su rezervirani za taksije ne mogu se koristiti za vozila za iznajmljivanje. Članci 21. i 22. ne primjenjuju se.“

20 Članak 51. PBefG-a određuje:

„(1) Vlada savezne zemlje ovlaštena je uredbom utvrditi naknade i uvjete za prijevoz taksijem. Uredba može osobito sadržavati odredbe o:

1. osnovnim cijenama, cijenama po kilometru i cijenama po satu,
2. dodacima,
3. plaćanju unaprijed,
4. obračunu,
5. načinima plaćanja i
6. dopuštenosti posebnih sporazuma koji se odnose na područje obveznog pružanja usluge.

Vlada savezne zemlje ovu ovlast može delegirati uredbom.

(2) Posebni sporazumi o području obveznog pružanja usluga dopušteni su samo ako:

1. se njima utvrđuje određeno razdoblje, minimalan broj vožnji ili minimalan promet po mjesecu,
2. to ne utječe negativno na organizaciju tržišta prijevoza,
3. su naknade i uvjeti prijevoza ugovoreni u pisanom obliku i
4. je uredbom savezne zemlje propisana obveza stjecanja dozvole ili proglašenje.

(3) Naknade i uvjeti prijevoza određuju se po analogiji primjenom članka 14. stavaka 2. i 3. te članka 39. stavka 2.

(4) Nadležna tijela mogu se zajednički sporazumjeti o jednakim cijenama i uvjetima prijevoza u području koje je izvan nadležnosti tijela koje određuje cijene i uvjete prijevoza.

(5) Na primjenu naknada i uvjeta prijevoza analogijom se primjenjuje članak 39.“

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmet C-454/12

- 21 Pro Med je društvo s ograničenom odgovornošću po njemačkom pravu koje je, među ostalim, imatelj dozvole za prijevoz iznajmljenih vozila na temelju članka 2. stavka 1. točke 4. PbefG-a, ali ne i za prijevoz taksijem iz članka 47. PbefG-a.
- 22 U 2006. i 2007. Pro Med je obavljao prijevoz bolesnika za račun fondova za zdravstveno osiguranje vozilima koja za to nisu bila posebno opremljena.

- 23 Dana 27. studenoga 2007. Pro Med je u cijelosti prihvatio uvjete predviđene ugovorom sklopljenim 1. listopada 2007. između fonda za zdravstveno osiguranje A i udruženja poduzetnika koji obavljaju prijevoz taksijima i iznajmljenim vozilima (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, u daljnjem tekstu: udruženje) o prijevozu pacijenata osiguranih kod fonda za zdravstveno osiguranje A preko taksi poduzeća. Na temelju članka 1. stavka 1. prve rečenice tog ugovora, njegov predmet je sudjelovanje taksi poduzeća koji su članovi udruženja u prijevozu bolesnika osiguranih kod fonda za zdravstveno osiguranje A. Na temelju članka 5. stavka 1. navedenog ugovora, na plaćanje prijevoza bolesnika primjenjuje se tarifni sporazum u njegovom prilogu 1.
- 24 Nakon poreznog nadzora koji je proveo Finanzamt Dresden-Süd društvu Pro Med naloženo je da prijavi usluge prijevoza koje je izvršilo u okviru ugovora sklopljenog između fonda za zdravstveno osiguranje A i udruženja, po standardnoj stopi PDV-a koja je određena člankom 12. stavkom 1. UstG-a. Njegovi prigovori, kojima je osobito zahtijevao oporezivanje po sniženoj stopi ustanovljeno člankom 12. stavkom 2. točkom 10. UstG-a, nisu bili uspješni.
- 25 Pro Med je podnio žalbu Finanzgerichtu. On je presudio da Pro Med nije imao pravo primjenjivati sniženu stopu za usluge prijevoza o kojima je riječ jer, zbog neposjedovanja odgovarajuće dozvole, nije izvršio usluge prijevoza taksijem. Međutim, Finanzgericht je izrazio dvojbu o osnovanosti različitog postupanja prema dvjema kategorijama poduzeća. Taksi poduzeća mogu naime obavljati usluge prijevoza za fondove zdravstvenog osiguranja na koje se ne primjenjuju tarife za usluge javnog gradskog prijevoza i koje se temelje na ugovorima sklopljenim s tim fondovima za zdravstveno osiguranje. Međutim, te usluge prijevoza nisu imale bitna obilježja javnog gradskog prijevoza na kojima se temelji porezna olakšica.
- 26 Društvo Pro Med podnijelo je zahtjev za reviziju protiv te odluke Finanzgerichta kojom je potonji odbio mogućnost primjene snižene stope na promet iz usluga prijevoza bolesnika koje je ono pružalo.
- 27 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li selektivna nacionalna odredba članka 12. stavka 2. točke 10. podtočke b) UstG-a usklađena s načelom porezne neutralnosti kako ga tumači Sud. S jedne strane taj sud smatra da, s točke gledišta prosječnog potrošača, taksiji kao i vozila koja se iznajmljuju s vozačem služe za prijevoz putnika, što znači da je te usluge moguće usporediti. S druge strane, prema tom sudu postoje bitne razlike između te dvije vrste prijevoza putnika u pogledu njihovih uvjeta obavljanja, također i u slučaju posebnog sporazuma između taksi poduzeća i važnih klijenata osobito s obzirom na određivanje cijene vožnje, obvezu obavljanja djelatnosti i izvršavanja prijevoza, razlike koje bi mogle isključiti povredu navedenog načela.
- 28 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća dva prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se članku 12. stavku 3. točki (a) trećem podstavku zajedno s Prilogom H kategoriji 5. [Šestoju direktivi] i članku 98. stavku 1. zajedno s Prilogom III. točkom 5. [Direktivi o PDV-u], s obzirom na načelo neutralnosti, nacionalna odredba koja propisuje sniženu stopu [PDV-a] za djelatnost gradskog prijevoza putnika taksijem dok gradski prijevoz putnika iznajmljenim vozilom podliježe standardnoj stopi?
 2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno da poduzetnici koji obavljaju prijevoz taksijem i poduzetnici koji obavljaju prijevoz iznajmljenim vozilima obavljaju prijevoz na temelju posebnih sporazuma pod uvjetima koji su gotovo identični?“

Predmet C-455/12

- 29 Karin Oertel vodila je od kraja prosinca 1994. poduzeće za iznajmljivanje vozila s vozačem u gradu A. Katalog njegovih usluga obuhvaćao je prijevoz putnika, prijevoz bolesnika (sjedeći), prijevoz pacijenata na dijalizu, prijevoz učenika, usluge dostave i prijevoz materijala, transfere u hotele i zračne luke, turističke obilaskе grada i organizaciju transfera iz jednog mjesta u drugo.
- 30 Klijentelu K. Oertel činile su, osim privatnih pojedinaca, i brojne stalne stranke te niz stranaka koje su joj ostvarivale značajan promet. Narudžbe i rezervacije zaprimane su telefonom, telefaksom ili elektroničkom poštom. Cijene vožnje oblikovale su se na temelju plana područja koja su imala fiksne tarife, što je omogućavalo da se klijentima unaprijed izračuna konačna cijena. U razdoblju o kojem je riječ K. Oertel raspolagala je s deset vozila u vlasništvu poduzeća.
- 31 U svojim prijavama PDV-a za razdoblje od 2003. do 2006. godine K. Oertel je na svoj promet s osnove djelatnosti iznajmljivanja vozila s vozačem za vožnje koje ne premašuju 50 km ili se obavljaju unutar područja grada A primijenila sniženu stopu PDV-a i to od 7%.
- 32 Finanzamt Würzburg odbio je prijave na predmetne transakcije i primijenio standardnu stopu PDV-a, i to stopu od 16%.
- 33 K. Oertel podnijela je tužbu pred Finanzgerichtom. On je u bitnom odbio njezin zahtjev za primjenu snižene stope na promet o kojem je riječ. Smatrao je da kao poduzeće za iznajmljivanje vozila s vozačem, poduzeće K. Oertel ne ispunjava uvjete za primjenu snižene stope i da su pravni propisi koji ograničavaju primjenu te stope na taksi poduzeća u skladu s Ustavom. Tvrdio je da K. Oertel nije mogla zahtijevati primjenu te stope na temelju Šeste direktive niti se pozivati na načelo porezne neutralnosti. Prema Finanzgerichtu, primjena dviju različitih stopa sigurno ograničava konkurenciju između dviju kategorija poduzeća jer su njihove usluge iste naravi, ali to ograničenje opravdano je osobito javnim interesom, u ovom slučaju, uređivanjem pružanja usluga gradskog prijevoza taksi poduzeća na cijelom području.
- 34 K. Oertel podnijela je reviziju protiv te odluke kojom joj je odbijena primjena snižene stope PDV-a.
- 35 Imajući u pogledu usklađenosti članka 12. stavka 2. točke 10. podtočke b) UstG-a s načelom porezne neutralnosti istu dvojbu kao i u predmetu C-454/12, Bundesfinanzhof je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Protivi li se članku 12. stavku 3. točki (a) trećem podstavku, zajedno s Prilogom H kategoriji 5. [Šestoј direktivi], s obzirom na načelo neutralnosti, nacionalna odredba koja propisuje sniženu stopu PDV-a za djelatnost gradskog prijevoza putnika taksijem dok gradski prijevoz putnika iznajmljenim vozilima podliježe standardnoj stopi?“
- 36 Dopisom od 30. listopada 2013. sud koji je uputio zahtjev obaviješten je o činjenici da je tužbu K. Oertel preuzeo E. Pongratz u svojstvu stečajnog upravitelja poduzeća u vlasništvu K. Oertel.
- 37 Rješenjem od 20. studenoga 2012. predsjednik Suda odredio je spajanje dvaju predmeta u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i presude.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje u predmetu C-454/12 i jedino pitanje u predmetu C-455/12

- 38 Prvim pitanjem u predmetu C-454/12 i jedinim pitanjem u predmetu C-455/12, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivni li se članku 12. stavku 3. točki (a) trećem podstavku Šeste direktive, zajedno s njezinim Prilogom H kategoriji 5. i članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u, zajedno s njezinim Prilogom III. točki 5., kao i načelu porezne neutralnosti to da te dvije vrste usluga gradskog prijevoza putnika, naime s jedne strane taksijem i s druge iznajmljenim vozilom s vozačem, podliježu različitim stopama PDV-a, jedna sniženoj, a druga standardnoj.
- 39 Članak 96. Direktive o PDV-u propisuje da se ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa, primjenjuje na isporuke dobara i isporuke usluga.
- 40 Odstupanjem od tog načela, članak 98. stavak 1. te direktive državama članicama priznaje mogućnost primjene jedne ili dviju sniženih stopa PDV-a. Prema stavku 2. toga članka, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti jedino na isporuke dobara i usluga u kategorijama koje su navedene u Prilogu III. navedene direktive.
- 41 Prilog III. točka 5. Direktive o PDV-u dopušta primjenu snižene stope na isporuke usluga prijevoza putnika i njihove prtljage.
- 42 Pravila definirana tim odredbama u bitnome su identična onima propisanim u članku 12. stavku 3. točki (a) prvom i trećem podstavku kao i u Prilogu H kategoriji 5. Šeste direktive.
- 43 Sud je, s obzirom na članak 12. stavak 3. točku (a), treći podstavak Šeste direktive, već presudio da ništa u tekstu te odredbe ne nalaže da je treba tumačiti kao obvezu da se snižena stopa primjenjuje na sve vidove jedne kategorije usluga navedene u Prilogu H iste direktive, tako da selektivna primjena snižene stope ne može biti isključena, osim ako ne postoji rizik narušavanja tržišnog natjecanja (vidjeti presudu od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, *Recueil*, str. I-4261., t. 25. i navedenu sudsku praksu). Sud je također odredio da kada članak 98. stavci 1. i 2. Direktive o PDV-u u bitnome preuzimaju tekst članka 12. stavka 3. točke (a) Šeste direktive, tumačenje koje je Sud pridao toj potonjoj odredbi treba proširiti na odredbu koja je zamjenjuje (gore navedena presuda Komisija/Francuska, t. 27.).
- 44 Sud je stoga odlučio da, pod uvjetom poštivanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, države članice mogu primijeniti sniženu stopu PDV-a na konkretne i posebne vidove kategorija usluga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u i u Prilogu H Šestoj direktivi (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Komisija/Francuska, t. 26. i 27. kao i navedenu sudsku praksu).
- 45 Iz toga slijedi da korištenje mogućnosti selektivne primjene snižene stope PDV-a koja je priznata državama članicama podliježe dvama uvjetima, tj. da u svrhe primjene snižene stope izdvoji samo konkretne i posebne kategorije usluga o kojima je riječ i da poštuje načelo porezne neutralnosti. Tim uvjetima želi se osigurati da države članice tu mogućnost koriste samo u okolnostima koje će jamčiti jednostavnu i ispravnu primjenu odabrane snižene stope kao i sprečavanje svih mogućih oblika porezne utaje, izbjegavanja poreza i eventualne zlorporabe (vidjeti gore navedenu presudu Komisija/Francuska, t. 30.).
- 46 Stoga valja provjeriti predstavlja li prijevoz putnika taksijem, za koje nacionalno zakonodavstvo, kakvo je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, propisuje primjenu snižene stope PDV-a, konkretan i poseban vid kategorije usluga „prijevoza putnika i njihove prtljage“, na koje se poziva u Prilogu III. točki 5. Direktivi o PDV-u i u Prilogu H kategoriji 5. Šestoj direktivi, i, ako je to slučaj, ugrožava li primjena te stope na samo tu djelatnost prijevoza putnika taksijem načelo porezne neutralnosti.

Pojam „konkretan i poseban vid“

- 47 Kako bi se odredilo predstavlja li gradski prijevoz putnika taksijem konkretan i poseban vid usluga koje pružaju poduzeća za prijevoz putnika i njihove prtljage, valja provjeriti je li tu riječ o pružanju usluga koje se kao takvo može prepoznati kao odvojeno od drugih usluga te kategorije (vidjeti, analogijom, gore navedenu presudu Komisija/Francuska, t. 35.).
- 48 S tim u vezi, iz informacija dostavljenih o odlukama o upućivanju zahtjeva proizlazi da se taksi poduzeća u cijelosti smatraju pružateljima javne usluge prijevoza putnika čija je djelatnost uvjetovana izdavanjem dozvole od nadležnog tijela i koja podliježe značajnim obvezama. Ovo podrazumijeva osobito obvezu održavanja djelatnosti sukladno javnom interesu u vezi s prijevozom (članak 21. PBefG-a), izvršavanja prijevoza (članak 22. PBefG-a) i poštivanja tarifnih odredaba (članak 47. stavak 4. i članak 51. stavak 1. PBefG-a).
- 49 Pravni okvir koji, za razliku od poduzeća za iznajmljivanje vozila, taksi poduzećima nalaže osiguravanje izvršavanja usluge prijevoza u okviru dežurstva, koji im zabranjuje da odbiju prijevoz za vrijeme čekanja, osobito na isplativiju vožnju ili da se koriste situacijama u kojima bi mogli zahtijevati tarifu prijevoza različitu od one službene, može upućivati na to da je riječ o odvojenim uslugama.
- 50 U takvim okolnostima djelatnost gradskog prijevoza putnika taksijem mogla bi se smatrati pružanjem usluge koja se kao takva može prepoznati kao usluga odvojena od drugih usluga kategorije o kojoj je riječ, to jest prijevoza putnika i njihove prtljage. Ta djelatnost stoga može predstavljati konkretan i poseban vid navedene kategorije.
- 51 Međutim, na nacionalnom je sudu da, uzimajući u obzir nacionalne pravne propise i činjenične okolnosti o kojima odlučuje, provjeri je li to slučaj u sporovima u glavnim postupcima.

Poštivanje načela porezne neutralnosti

- 52 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelu porezne neutralnosti protivi se osobito to da se prema sličnim isporukama robe ili usluga, koje stoga međusobno konkuriraju, postupa na različit način u pogledu PDV-a (vidjeti presudu od 10. studenoga 2011., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, *Recueil*, str. I-10947., t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 53 Kako bi se odredilo jesu li dvije isporuke usluga slične u smislu ove sudske prakse, valja uzeti u obzir ponajprije točku gledišta prosječnog potrošača, izbjegavajući u potpunosti umjetne razlike koje se temelje na nebitnim razlikama (vidjeti gore navedenu presudu *The Rank Group*, t. 43. i navedenu sudsku praksu).
- 54 Dvije usluge su, prema tome, slične kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, test kriterija usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu značajno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene usluge (vidjeti gore navedenu presudu *The Rank Group*, t. 44. i navedenu sudsku praksu).
- 55 Pored toga valja podsjetiti da se za ocjenjivanje usporedivosti ili neusporedivosti usluga ne treba ograničavati na uspoređivanje usluga, nego uzeti u obzir kontekst u kojem se pružaju (vidjeti presudu od 23. travnja 2009., *TNT Post UK*, C-357/07, *Recueil*, str. I-3025., t. 38.).
- 56 U tom je pogledu Sud priznao da u određenim posebnim slučajevima, s obzirom na specifičnosti sektora o kojem je riječ, razlike regulatornog i pravnog okvira koji uređuju isporuke dobara ili isporuke usluga o kojima je riječ mogu stvoriti razliku u očima potrošača u pogledu ispunjavanja njegovih potreba (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu *The Rank Group*, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

- 57 Zato je potrebno uzeti u obzir i različite zakonske uvjete kojima su podvrgnute dvije vrste prijevoza navedene u točki 48. ove presude, a time i njihove odgovarajuće značajke koje ih međusobno razlikuju u očima prosječnog potrošača.
- 58 U ovom slučaju, sud koji je uputio zahtjev pojasnio je da se poduzeća za iznajmljivanje vozila s vozačem mogu odazvati samo na narudžbe koje su zaprimljene u sjedištu poduzeća ili u prebivalištu poduzetnika, dok se taksi poduzeća mogu odazvati na narudžbu koja pretpostavlja prisutnost vozila na određenom mjestu ili dostupnost na poziv. Također je istaknuo da postoje razlike između tih dviju vrsta prijevoza vezano za prihvata, posredovanje i izvršenje narudžbi, kao i što se tiče raspoloživosti vozila i oglašavanja. Prema tom sudu, ove su razlike, pojedinačno ili zajedno jedne s drugima, takve naravi da ne može doći do zabune između prijevoza taksijem i onog vozilom koje se iznajmljuje s vozačem. On je naposljetku istaknuo da znakovi i obilježja rezervirani za taksije ne mogu biti korišteni na vozilima koja se iznajmljuju s vozačem.
- 59 Takve razlike na razini zakonskih uvjeta kojima podliježu dvije predmetne vrste prijevoza, ako su one dokazane, a što treba provjeriti nacionalni sud, mogu u očima prosječnog korisnika stvoriti razliku među tim vrstama prijevoza, od kojih svaka može biti takve naravi da odgovara različitim potrebama prosječnog korisnika, i stoga imati odlučujući utjecaj na njegovu odluku o izboru jedne ili druge navedene vrste prijevoza, tako da načelu porezne neutralnosti nije protivno to da su oni podvrgnuti različitom poreznom postupanju.
- 60 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje postavljeno u predmetu C-454/12 i jedino pitanje u predmetu C-455/12 valja odgovoriti da članak 12. stavak 3. točka (a), treći podstavak, Šeste direktive, zajedno s njezinim Prilogom H kategorijom 5. i članak 98. stavke 1. i 2. Direktive o PDV-u, zajedno s njezinim Prilogom III, točkom 5., s obzirom na načelo porezne neutralnosti treba tumačiti tako da im nije protivno da te dvije vrste usluga gradskog prijevoza putnika i njihove prtljage, i to s jedne strane prijevoz taksijem i s druge strane prijevoz iznajmljenim vozilom s vozačem, podliježu različitim stopama PDV-a, jednoj sniženoj, drugoj standardnoj, ako s jedne strane, zbog različitih zakonskih zahtjeva kojima su podvrgnute te dvije vrste prijevoza, djelatnost gradskog prijevoza putnika taksijem predstavlja konkretan i poseban vid kategorije usluga prijevoza putnika i njihove prtljage obuhvaćen navedenom kategorijom i točkom 5. navedenih priloga tim direktivama te ako, s druge strane, navedene razlike imaju odlučujući utjecaj na odluku prosječnog korisnika da izabere jednu ili drugu. Na nacionalnom je sudu da provjeri je li to slučaj u glavnim postupcima.

Drugo pitanje u predmetu C-454/12

- 61 Svojim drugim pitanjem u predmetu C-454/12, sud koji je uputio zahtjev pita treba li, u svrhe odgovora na prvo pitanje u predmetu C-454/12 i jedino pitanje u predmetu C-455/12, uzeti u obzir činjenicu da taksi poduzeća i poduzeća za iznajmljivanje vozila s vozačem moraju pružati svoje usluge na temelju posebnog ugovora koji se primjenjuje istovjetno na različita poduzeća i u okolnostima koje su gotovo identične.
- 62 Kao što je navedeno u točki 44. ove presude, kako bi se odredilo može li država članica u takvim okolnostima primijeniti sniženu stopu PDV-a na gradski prijevoz putnika taksijem, dok na prijevoz iznajmljenim vozilom s vozačem primjenjuje standardnu stopu, treba provjeriti predstavlja li to pružanje usluga konkretan i poseban vid kategorije usluga „prijevoza putnika i njihove prtljage“, na što se poziva u Prilogu III. točki 5. Direktivi o PDV-u te u Prilogu H kategoriji 5. Šeste direktive, i, ako je to slučaj, ugrožava li primjena te stope načelo porezne neutralnosti.
- 63 U tom pogledu valja ustvrditi da se usluge o kojima je riječ u glavnom postupku u biti sastoje od prijevoza pacijenata izvršenih u okviru ugovora kakav je onaj između fonda za zdravstveno osiguranje A i udruženja koji se primjenjuje istovjetno na taksi poduzeća i na poduzeća za iznajmljivanje vozila s vozačem, a koja su stranke toga sporazuma. Iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi

da je tarifa prijevoza određena u tom ugovoru i da se primjenjuje na isti način na dvije kategorije prijevoza. Međutim, navedeni ugovori ne dovode ni do kakve obveze prijevoza i usluge u te dvije kategorije prijevoza osim one koja već postoji na temelju ugovora, a to je učinkovito obavljanje prijevoza. Taksi poduzeća stoga u okviru takvog ugovora ne podliježu zakonskim zahtjevima koji ih obvezuju izvan njega.

- 64 Ako se dokažu te okolnosti, a što treba provjeriti nacionalni sud, on bi morao ustvrditi da u okviru ugovora između fonda za zdravstveno osiguranje A i udruženja prijevoz putnika taksijem ne predstavlja konkretan i poseban vid kategorije usluge prijevoza putnika i njihove prtljage. Štoviše, tu djelatnost bi stoga, s točke gledišta prosječnog korisnika, trebalo smatrati sličnom djelatnosti gradskog prijevoza putnika vozilom koje se iznajmljuje s vozačem. Međutim, to ne može isključiti da djelatnost prijevoza bolesnika u okviru ugovora sklopljenih između fondova za zdravstveno osiguranje s jedne strane i poduzeća za prijevoz putnika s druge strane, u svojoj ukupnosti može predstavljati konkretan i poseban vid usluga koje pružaju poduzeća za prijevoz putnika i njihove prtljage, u smislu sudske prakse navedene u točki 44. ove presude.
- 65 Nasuprot tome, na drugo pitanje u predmetu C-454/12 valja odgovoriti da članak 12. stavak 3. točku (a) treći podstavak Šeste direktive, zajedno s njezinim Prilogom H, kategorijom 5. i člankom 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u, zajedno s njezinim Prilogom III. točkom 5. s obzirom na načelo porezne neutralnosti treba tumačiti tako da im je protivno da te dvije vrste usluga gradskog prijevoza putnika i njihove prtljage, i to s jedne strane prijevoz taksijem a s druge prijevoz vozilom koje se iznajmljuje s vozačem, podliježu različitim stopama PDV-a kada na temelju posebnog ugovora koji se primjenjuje istovjetno na taksi poduzeća i poduzeća za iznajmljivanje vozila s vozačem koja su stranke toga sporazuma, prijevoz putnika taksijem ne predstavlja konkretan i poseban vid prijevoza putnika i njihove prtljage i da se ta djelatnost ostvarena u okviru navedenog ugovora, s točke gledišta prosječnog korisnika, smatra sličnom djelatnosti gradskog prijevoza putnika iznajmljenim vozilom s vozačem, a što treba provjeriti nacionalni sud.

Troškovi

- 66 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 (osmo vijeće) odlučuje:

1. Članak 12. stavak 3. točku (a), treći podstavak 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/4/EZ od 19. siječnja 2001. zajedno s njezinim Prilogom H kategorijom 5. i člankom 98. stavcima 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost zajedno s njezinim Prilogom III. točkom 5. s obzirom na načelo porezne neutralnosti treba tumačiti tako da im nije protivno da te dvije vrste usluga gradskog prijevoza putnika i njihove prtljage, i to s jedne strane prijevoz taksijem i s druge strane prijevoz vozilom koje se iznajmljuje s vozačem, podliježu različitim stopama PDV-a, jednoj sniženoj, drugoj standardnoj, ako, s jedne strane, zbog različitih zakonskih uvjeta kojima su podvrgnute te dvije vrste prijevoza djelatnost gradskog prijevoza putnika taksijem predstavlja konkretan i poseban vid kategorije usluga prijevoza putnika i njihove prtljage obuhvaćen navedenom kategorijom i točkom 5. navedenih priloga tim direktivama te ako, s druge strane, navedene razlike imaju odlučujući utjecaj na odluku prosječnog korisnika da izabere jednu ili drugu.
2. Nasuprot tome, članak 12. stavak 3. točku (a) treći podstavak Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2001/4, zajedno s njezinim Prilogom H kategorijom 5. i članak 98. stavke 1. i 2 Direktive 2006/112, zajedno s njezinim Prilogom III. točkom 5., s obzirom na načelo porezne neutralnosti treba tumačiti tako da im je protivno da te dvije vrste usluga gradskog prijevoza putnika i njihove prtljage, i to s jedne strane prijevoz taksijem a s druge prijevoz iznajmljenim vozilom s vozačem, podliježu različitim stopama PDV-a kada na temelju posebnog ugovora koji se primjenjuje istovjetno na taksi poduzeća i poduzeća za iznajmljivanje vozila s vozačem koja su stranke toga sporazuma prijevoz putnika taksijem ne predstavlja konkretan i poseban vid prijevoza putnika i njihove prtljage i da se ta djelatnost ostvarena u okviru navedenog ugovora, s točke gledišta prosječnog korisnika, smatra sličnom djelatnosti gradskog prijevoza putnika vozilom koje se iznajmljuje s vozačem, a što treba provjeriti nacionalni sud.

Potpisi