

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

6. ožujka 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 17. stavak 2. točka (f) – Uvjet vraćanja robe u državu članicu iz koje je izvorno otpremljena ili prevezena“

U spojenim predmetima C-606/12 i C-607/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Commissione tributaria provinciale di Genova (Italija), odlukama od 30. listopada 2012., koje je Sud zaprimio 24. prosinca 2012., u postupcima

Dresser-Rand SA

protiv

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça (izvjestitelj), predsjednik vijeća, G. Arestis i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Dresser-Rand SA, P. Centore, *avvocato*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. De Stefana, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, D. Recchia i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezinog mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 17. stavka 2. točke (f) 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).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru spora između Dresser-Rand SA (u daljnjem tekstu: Dresser-Rand Francuska), društva osnovanog u skladu s francuskim pravom, i Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova, povodom rješenja o izmjeni naplate

poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji nije plaćen za poslovne godine 2007. i 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 14. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. „Isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

[...]»

4 Članak 17. te direktive glasi:

„1. Prijenos robe, koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu smatra se isporukom robe uz naknadu.

„Prijenos u drugu državu članicu” znači otprema ili prijevoz pokretne materijalne imovine koje izvršava porezni obveznik ili se oni izvršavaju u njegovo ime, u svrhu njegovog poslovanja, na odredište izvan teritorija države članice na kojem je imovina smještena, ali unutar Zajednice.

2. Otprema ili prijevoz robe u svrhu neke od niže navedenih transakcija ne smatra se prijenosom u drugu državu članicu:

[...]

f) isporuka usluge obavljene za poreznog obveznika koja se sastoji od rada na predmetnoj robi koji je fizički izvršen unutar teritorija države članice u kojoj otprema ili prijevoz robe završavaju, pod uvjetom da se roba nakon obrade vraća poreznom obvezniku u državi članici iz koje je ona bila izvorno otpremljena ili prevezena;

[...]

3. Ako se više ne ispunjava jedan od uvjeta kojim se osigurava prikladnost u skladu sa stavkom 2., roba se smatra prenesenom u drugu državu članicu. U takvim slučajevima se smatra da se prijenos odvija u vrijeme kad taj uvjet više nije zadovoljen.“

5 Članak 20. spomenute direktive propisuje:

„Stjecanje robe unutar Zajednice” znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.

U slučaju kad je roba koju stječe pravna osoba koja nije porezni obveznik otpremljena ili prevezena iz trećeg teritorija ili iz treće zemlje i kad ju u državu članicu osim one države članice u kojoj otprema ili prijevoz te robe završava uvozi ta pravna osoba koja nije porezni obveznik, roba se smatra otpremljenom ili prevezenom iz države članice uvoza. Ta država članica odobrava

uvozniku koji je određen ili se priznaje u skladu s člankom 201. odgovornim za plaćanje PDV-a povrat plaćenog PDV-a na uvoz robe, pod uvjetom da uvoznik utvrdi primjenu PDV-a na njegovo stjecanje u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava.“

6 Članak 21. iste direktive izjednačava sa stjecanjem robe uz naknadu unutar Zajednice „korištenje od strane poreznog obveznika za vlastito poslovanje robe koju je otpremio ili prevezao taj porezni obveznik, ili netko drugi u njegovo ime, iz druge države članice u kojoj je roba proizvedena, izvađena, prerađena, kupljena ili stečena u smislu članka 2. stavka 1. točke (b), ili u koju ju je taj porezni obveznik uvezao za svoje poslovanje.“

Talijansko pravo

7 Pod naslovom „Stjecanje unutar Zajednice“, članak 38. Uredbe sa zakonskom snagom br. 331 od 30. kolovoza 1993. o usklađivanju poreznih odredbi u raznim područjima (GURI br. 203, od 30. kolovoza 1993., str. 12.) propisuje:

„1. [PDV] se primjenjuje na stjecanje robe unutar Zajednice koje se obavlja na teritoriju države u okviru poslovanja poduzeća, obavljanja obrta ili zanimanja ili u svakom slučaju od strane pravnih osoba, udruga ili drugih organizacija iz članka 4. četvrtog podstavka Uredbe predsjednika Republike br. 633 od 26. listopada 1972. [(redovni dodatak GURUju br. 292 od 11. studenoga 1972., u daljnjem tekstu: Uredba br. 633)] poreznih obveznika na području države.

2. „Stjecanjem unutar Zajednice“ smatra se stjecanje uz naknadu vlasništva robe ili bilo kojeg drugog stvarnog prava koje omogućuje uživanje te robe, koju je otpremio ili prevezao iz druge države članice na teritorij države dobavljač u svojstvu poreznog obveznika ili kupac ili treća osoba za njihov račun.

3. Stjecanjima unutar Zajednice također se smatraju:

[...]

b) unos na teritorij države, od strane poreznog obveznika ili za njegov račun, robe koja potječe iz druge države članice. Ova odredba primjenjuje se i u slučajevima otpreme ili prijevoza na teritorij države, u svrhu poslovanja poduzeća, robe koja potječe iz drugog poduzeća čije poslovne djelatnosti obavlja ista osoba u drugoj državi članici;

c) stjecanja iz stavka 2. od strane pravnih osoba, udruga i drugih organizacija iz članka 4. četvrtog podstavka [Uredbe br. 633] koji nisu porezni obveznici;

d) unos na teritorij države od strane osoba iz točke c) ili za njihov račun robe koju su one prethodno uvezle iz druge države članice;

[...]

5. Stjecanjima unutar Zajednice ne smatraju se:

a) unos na teritorij države robe koja je predmet unutarnje proizvodnje ili kojom se uobičajeno rukuje u smislu članka 1. stavka 3. točke (h) Uredbe [Vijeća (EEZ) br. 1999/85 od 16. srpnja 1985. o olakšicama kod postupka unutarnje proizvodnje (SL L 188, str. 1.)] i članka 18. Uredbe [Vijeća (EEZ) br. 2503/88 od 25. srpnja 1988. o carinskim skladištima (SL L 225, str. 1.)] ako je roba naknadno prevezena ili otpremljena kupcu, poreznom obvezniku u državi članici iz koje dolazi ili za njegov račun u drugoj državi članici ili izvan teritorija Zajednice; unos na teritorij države robe koja se privremeno koristi za izvršenje isporuka ili koja bi privremeno bila u potpunosti oslobođena od uvoznih carina ako bi bila uvezena;

[...]

7. U slučaju stjecanja unutar Zajednice na teritoriju države, porezni obveznik u drugoj državi članici nije obavezan platiti porez za robu koju stekne u drugoj državi članici, koja je potom otpremljena ili prevezena na teritorij države njegovim vlastitim cesionarima koji su porezni obveznici ili pravnim osobama iz članka 4. četvrtog podstavka [Uredbe br. 633], poreznim obveznicima za obavljena stjecanja unutar Zajednice, s obzirom na to da su ti cesionari ili pravne osobe određeni kao obveznici plaćanja poreza koji se odnosi na isporuke.

8. Stjecanja unutar Zajednice koja su obavili komisionari bez zastupnika smatraju se vlastitim stjecanjima.“ [neslužbeni prijevod]

8. Članak 8. Uredbe br. 633, pod naslovom „Isporuke za izvoz“, propisuje:

„Neoporezivim isporukama za izvoz smatraju se:

a) isporuke, uključujući i isporuke posredstvom komisionara, robe prevezene ili otpremljene izvan teritorija Europske ekonomske zajednice od strane dobavljača ili komisionara ili u njihovo ime, uključujući i sukladno nalogima njihovih vlastitih cesionara ili komisionara. Roba može biti podvrgnuta, za račun cesionara i od strane samog dobavljača ili od strane trećih osoba, ugovornim radovima, preoblikovanju, montiranju, sastavljanju ili prilagodbi drugoj robi [...]

b) isporuke s prijevozom ili otpremom izvan teritorija Europske ekonomske zajednice u roku od devedeset dana od predaje robe, od strane cesionara nerezidenta ili za njegov račun, osim robe namijenjene opremanju ili opskrbi čamaca ili plovila za razonodu, turističkih aviona ili bilo kojeg drugog prijevoznog sredstva za privatnu uporabu, kao i robe koja se treba prenijeti u osobnoj prtljazi izvan teritorija Europske ekonomske zajednice; izvoz mora potvrditi carinski ured ili poštanski ured službenom potvrdom na primjerku računa;

c) isporuke, uključujući i isporuke posredstvom komisionara, robe osim zgrada i građevinskih zemljišta i isporuke usluga osobama koje su obavile isporuke za izvoz ili transakcije unutar Zajednice i koje su na temelju toga koristile mogućnost stjecanja, uključujući i posredstvom komisionara, ili uvoza robe i usluga bez plaćanja poreza.

Isporuke iz točke (c) obavljaju se bez plaćanja poreza osobama navedenima u točki (a) ako se radi o rezidentima i osobama koje osiguravaju isporuke iz točke (b) prethodnog podstavka na temelju njihove pisane izjave i pod njihovom odgovornošću, u granicama ukupnog iznosa isporuka iz spomenutih točaka koje su te osobe obavile tijekom prethodne kalendarske godine. Cesionari i komisionari mogu u potpunosti koristiti taj iznos za stjecanje robe koja se u izvornom stanju izvozi u roku od šest mjeseci od njezine isporuke ili za stjecanje druge robe ili usluga sve do iznosa razlike između tog iznosa i iznosa isporuka robe obavljenih u njihovu korist tijekom iste godine, sukladno točki (a) [...]“ [neslužbeni prijevod]

Glavni postupci i prethodna pitanja

- 9 Dresser?Rand Francuska proizvodi industrijske kompresore na prirodni plin.
- 10 U okviru te djelatnosti Dresser?Rand Francuska sklopio je ugovor s krajnjim klijentom, španjolskim društvom, o isporuci složene robe. Za ispunjenje tog ugovora koristio je kompresore koje je iz njegovih kineskih jedinica uvezao Dresser?Rand Italia Srl (u daljnjem tekstu: Dresser?Rand Italija).
- 11 Dresser?Rand Francuska unio je na talijanski teritorij iz Francuske odre?ene dijelove potrebne za korištenje uvezenih kompresora. Potom je sa FB ITMI SpA (u daljnjem tekstu: FB ITMI), podizvo?a?em sa sjedištem u Italiji, sklopio ugovor o isporuci drugih dijelova potrebnih za rad i instalaciju doti?ne robe kod krajnjeg klijenta. Kona?no, FB ITMI izravno je otpremio tu ukupnu robu krajnjem klijentu u ime i za ra?un Dresser?Rand Italija, koji djeluje u svojstvu poreznog zastupnika Dresser?Rand Francuska.
- 12 FB ITMI je Dresser?Rand Italija izdao ra?une za transakcije u vezi s dodatnim isporukama montiranja i prilagodbe kao i za isporuku predmetne robe. Dresser?Rand Italija je u svojstvu poreznog zastupnika Dresser?Rand Francuska izdao ra?une za ukupnu robu poslanu krajnjem klijentu.
- 13 Pozivaju?i se na status uobi?ajenog izvoznika, Dresser?Rand Italija je, djeluju?i u svojstvu poreznog zastupnika Dresser?Rand Francuska, ocijenio na temelju ?lanka 8. stavka 1. to?ke c) i stavka 2. Uredbe br. 633, da može stjecati robu i usluge koje je isporu?io FB ITMI bez obveze pla?anja PDV?a, što porezna uprava osporava. S obzirom na to da svojstvo uobi?ajenog izvoznika ovisi o definiciji prijevoza robe obavljenih iz Francuske u Italiju, neslaganje stranaka u glavnim postupcima odnosi se na potonju definiciju.
- 14 Dresser?Rand Francuska smatra da prijevoz kompresora iz Francuske u Italiju predstavlja „stjecanje unutar Zajednice na temelju ?lanka 17. stavka 1. Direktive o [PDV?u]“. On tako?er navodi da prodaja sastavljene robe krajnjem klijentu s talijanskog teritorija ?ini isporuku unutar Zajednice.
- 15 L’Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova isti?e da je prijevoz robe iz Francuske u Italiju ure?en ?lankom 17. stavkom 2. to?kom (f) te direktive te je stoga podvrgnut suspenzivnom postupku iz ?lanka 38. petog podstavka to?ke (a) Uredbe br. 331 od 30. kolovoza 1993. o uskla?ivanju poreznih odredbi u raznim podru?jima. Ona naime tvrdi da predmet ugovora koji su sklopili Dresser?Rand Francuska i FB ITMI nije isporuka nove robe, nego isporuka usluga. Stoga se transakcija predvi?ena tim ugovorom ne može izjedna?avati s isporukom robe u smislu ?lanka 17. stavka 1. spomenute direktive.
- 16 Dresser?Rand Francuska osporava primjenu spomenutog suspenzivnog postupka u glavnim postupcima s obzirom na to da, s jedne strane, djelatnost FB ITMI?ja u bitnome ?ine proizvodnja i isporuka robe te da, s druge strane, roba unesena na talijanski teritorij nije ponovno otpremljena u državu ?lanicu iz koje potje?e, što je suprotno onome što predvi?a Direktiva o PDV?u za taj postupak.
- 17 U tim je okolnostima Commissione tributaria provinciale di Genova (pokrajinsko porezno tijelo u Genovi) odlu?io prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?a prethodna pitanja, koja jednako glase u predmetima C?606/12 i C?607/12:
- „1. Može li transakcija prijenosa robe iz jedne države ?lanice na talijanski teritorij radi provjere

prilagodljivosti robe drugoj robi steženoj na nacionalnom teritoriju, a da se ne izvrši nikakva intervencija na robi unesenoj u Italiju, biti obuhvaćena pojmom „rad na predmetnoj robi“ iz članka 17. stavka 2. točke (f) Direktive o [PDV-u] i, u tom smislu, je li potrebno odrediti prirodu transakcija između FB ITMI i [Dresser-Rand Italija]?

2. Treba li se članak 17. stavak 2. točka (f) Direktive o [PDV-u] tumačiti na način da isključuje bilo koju mogućnost da zakonodavstvo ili praksa država članica predvide da se otprema ili prijevoz robe ne smatraju prijevozom u drugu državu članicu, osim slučajeva kad se roba vraća u državu članicu iz koje je bila izvorno otpremljena ili prevezena?

18 Rješenjem predsjednika Suda od 28. siječnja 2013. predmeti C-606/12 i C-607/12 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka te u svrhu presude.

O prethodnim pitanjima

Uvodna razmatranja

19 Iz odluka kojima se upućuju prethodna pitanja i iz očitovanja stranaka proizlazi moguće nerazlikovanje pojma „isporuka robe“, definiranoga u članku 14. Direktive o PDV-u, i pojma „stjecanje unutar Zajednice“, definiranoga u članku 20. te direktive.

20 Naime, kako očitovanje proizlazi iz točke 14. ove presude, u više navrata se poziva na pojam „stjecanje unutar Zajednice“, vezano uz članak 17. stavak 1. spomenute direktive, a taj pojam određuje članak 21. te direktive.

21 Članak 17. stavak 1. Direktive o PDV-u izjednačava određene prijenose robe s isporukama unutar Zajednice i nikako se ne odnosi na stjecanja unutar Zajednice.

22 Stoga valja smatrati da se ta pitanja ne odnose na pojam „stjecanje unutar Zajednice“, nego na pojam „prijenos robe“ u smislu članka 17. Direktive o PDV-u.

Drugo pitanje

23 Svojim drugim pitanjem koje treba najprije ispitati, sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 17. stavak 2. točka (f) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je isključena bilo koja mogućnost da zakonodavstvo ili praksa država članica otpremu ili prijevoz robe u drugu državu članicu ne tretiraju kao prijenos u tu državu članicu, osim slučajeva kad se predmetna roba vraća u državu članicu iz koje je izvorno otpremljena ili prevezena.

24 Najprije se valja pozvati na sam sadržaj članka 17. stavka 2. točke (f) Direktive o PDV-u koji izričito predviđa da se otprema robe u svrhu isporuke usluge obavljene za poreznog obveznika ne smatra prijenosom u drugu državu članicu pod uvjetom da se ta roba potom vraća poreznom obvezniku, u državu članicu iz koje potječe, odnosno u državu članicu iz koje je bila izvorno otpremljena.

25 Primjena članka 17. stavka 2. točke (f) te direktive na izričito je način podvrgnuta uvjetu da se roba vraća u državu članicu iz koje potječe.

26 Nadalje valja istaknuti da članak 17. stavak 2. Direktive o PDV-u navodi niz slučajeva, između ostalih i slučaj naveden u točki (f), koji se ne mogu definirati kao „prijenos u drugu državu članicu“ iz članka 17. stavka 1. te direktive.

27 Iz same strukture i sadržaja članka 17. Direktive o PDV-u proizlazi da stavak 2. tog članka donosi iscrpan popis odstupanja koja se stoga moraju usko tumačiti (analogno vidjeti presudu od

16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide, C-169/12, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

28 Konačno, valja navesti da je cilj prijelaznih odredbi o PDV-u uvedenih tom direktivom koje se primjenjuju na trgovinu unutar Zajednice prijenos poreznih prihoda u državu članicu gdje je mjesto konačne potrošnje isporučenih robe (osobito vidjeti presude od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, Zb., str. I-3581, t. 30. i od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, Zb., str. I-11645, t. 22. i 31.). Stoga odstupanje predviđeno u članku 17. stavku 2. točki (f) te direktive valja tumačiti posebice u odnosu na taj cilj.

29 Na temelju načela oporezivanja u državi članici namjene navedenom u prethodnoj točki ove presude, članak 17. stavak 2. točku (f) Direktive o PDV-u valja stoga tumačiti na način da dopušta da se prijenos robe u drugu državu članicu ne definira kao isporuka unutar Zajednice samo ako ta roba privremeno ostaje u toj državi članici i ako nakon toga treba biti vraćena u državu članicu iz koje potječe.

30 Naime, tek kad se obavi prijenos robe u drugu državu članicu, ne radi konačne potrošnje te robe u toj državi članici nego radi ostvarenja transakcije transformacije predmetne robe nakon čega se ona vraća u državu članicu iz koje potječe, takav se prijenos ne mora definirati kao isporuka unutar Zajednice.

31 S obzirom na prethodno navedeno, vraćanje robe poreznom obvezniku u državu članicu iz koje je ta roba bila izvorno otpremljena ili prevezena mora se smatrati nužnim uvjetom za primjenu članka 17. stavka 2. točke (f) Direktive o PDV-u.

32 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavak 2. točku (f) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se ta roba, nakon što se obave radovi na njoj u državi članici u koju je otpremljena ili prevezena, mora nužno vratiti poreznom obvezniku u državu članicu iz koje je bila izvorno otpremljena ili prevezena kako se otprema ili prijevoz robe ne bi definirali kao prijenos u drugu državu članicu.

Prvo pitanje

33 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 2. točku (f) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je provjera prilagodljivosti robe, prenesene iz teritorija jedne države članice na teritorij druge države članice, drugoj robi steženoj na teritoriju potonje države članice, obuhvaćena pojmom „rad na predmetnoj robi“ iz te odredbe, a da se ne izvrši nikakva intervencija na prenesenoj robi.

34 Potrebno je navesti da, u okviru raspodjele sudskih funkcija između nacionalnih sudova i Suda, predviđene u članku 267. UFEU-a, iako Sud odlučuje o prethodnom pitanju a da na temelje ne mora ispitivati okolnosti u kojima su nacionalni sudovi bili navedeni da mu postave pitanja i u kojima namjeravaju primijeniti odredbu prava Unije koje su tumačenje zatražili od Suda, situacija je drugačija u slučaju kada je otkriveno da se odredba prava Unije koja se tumačenje zahtijeva od Suda ne može primijeniti (vidjeti u tom smislu presude od 18. listopada 1990., Dzodzi, C-297/88 i C-197/89, Zb., str. I-3763., t. 39. i 40. te od 14. lipnja 2007., Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Zb., str. I-4887., t. 22. i 23.).

35 Kako je naglašeno u točki 32. ove presude, vraćanje robe poreznom obvezniku u državu članicu iz koje je bila izvorno otpremljena ili prevezena nužni je uvjet za primjenu članka 17. stavka 2. točke (f) Direktive o PDV-u.

36 Iz odluka kojima se upućuju prethodna pitanja proizlazi da u glavnim postupcima predmetna roba nije bila vraćena u državu članicu iz koje potječe, odnosno u Francusku Republiku, nakon što

su u Italiji bili obavljani radovi na toj robi.

37 S obzirom na to da uvjet koji se odnosi na vraćanje robe u državu članicu iz koje potječe nije ispunjen, članak 17. stavak 2. točka (f) Direktive o PDV-u nije primjenjiv u predmetima u glavnim postupcima.

38 Stoga na prvo pitanje ne treba odgovarati.

Troškovi

39 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnih postupaka 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 17. stavak 2. točku (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se ta roba, nakon što se obave radovi na njoj u državi članici u koju je otpremljena ili prevezena, mora nužno vratiti poreznom obvezniku u državu članicu iz koje je bila izvorno otpremljena ili prevezena kako se otprema ili prijevoz robe ne bi definirali kao prijenos u drugu državu članicu.

Potpisi

* Jezik postupka: talijanski.