Downloaded via the EU tax law app / web

62015CJ0453
PRESUDA SUDA (drugo vije?e)

8. prosinca 2016. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku — Oporezivanje — PDV — Direktiva 2006/112/EZ — ?lanak 56. — Mjesto isporuke usluga — Pojam ‚sli?na prava' — Prijenos emisijskih jedinica stakleni?kih plinova"

U predmetu C?453/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU?a, koji je uputio Bundesgerichtshof (Savezni vrhovni sud, Njema?ka), odlukom od 22. srpnja 2015., koju je Sud zaprimio 24. kolovoza 2015., u kaznenom postupku protiv

A,

B,

uz sudjelovanje:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

SUD (drugo vije?e),

u sastavu: M. Ileši?, predsjednik vije?a, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader i E. Jaraši?nas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. srpnja 2016.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

—

za A, M. Wulf, Rechtsanwalt i M. Langrock, Rechtsanwälte,

—

za B, A. Norouzi i O. Sahan, Rechtsanwalte,

—

za Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, P. Frank, osobno i S. Heine, u svojstvu agenta,

—

za njema?ku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

—

za vladu Helenske Republike, E. Tsaousi i A. Dimitrakopoulou, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, M. Wasmeier i M. Owsiany?Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2016.,

donosi sljede?u

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 56. stavka 1. to?ke (a) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom 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 podnesen u okviru kaznenog postupka pokrenutog protiv A?a i B?a zbog sudioništva u utaji poreza .

Pravni okvir

Pravo Unije

3

?lanak 43. Direktive o PDV?u, koji se nalazi u odjeljku 1., pod naslovom „Op?enito pravilo“, iz poglavlja 3., koje sadržava pravila koja se odnose na mjesto isporuke usluga, glasi:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavlja? ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobi?ajenog boravišta“

4

?lanak 56. stavak 1. te direktive, koji je dio pododjeljka 5., pod naslovom „Isporuka raznih usluga“, u okviru odjeljka 2., koji sadržava posebne odredbe, iz istog poglavlja 3., propisuje:

„Mjesto isporuke sljede?ih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavlja?, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobi?ajenog boravišta).

a)

prijenos i ustupanje autorskog prava, patenata, licenci, žigova i sli?nih prava;

[...]“

5

U ?lanku 3. Direktive 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vije?a od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleni?kih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vije?a 96/61/EZ (SL 2003., L 275, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 9., str. 28.) nalazi se, me?u ostalim, sljede?a definicija:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljede?e definicije:

a)

‚emisijska jedinica’ zna?i pravo na emisiju jedne tone ekvivalenta ugljikovog dioksida tijekom odre?enog razdoblja, koja može vrijediti samo za potrebe ispunjavanja zahtjeva ove Direktive i može se prenositi u skladu s odredbama ove Direktive;

[...]“

6

?lanak 19. Direktive 2003/87 glasi:

„1. Države ?lanice ure?uju osnivanje i rad registra da bi se osiguralo precizno bilježenje izdavanja, držanja, prijenosa i poništenja emisijskih jedinica. Države ?lanice mogu svoje registre držati u zajedni?kom sustavu s jednom ili više država ?lanica.

2. Bilo koja osoba može držati emisijske jedinice. Registar je dostupan javnosti i sadržava odvojene ra?une za bilježenje emisijskih jedinica koje drži pojedina osoba, koja izdaje ili prenosi ili kojoj se izdaju ili prenose emisijske jedinice.

[...]“

Njema?ko pravo

7

Sukladno odredbama ?lanka 3.a Umsatzsteuergesetza (Zakon o PDV?u, u daljnjem tekstu: UStG), pod naslovom „Mjesto drugih isporuka“, u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku:

„1. Ne dovode?i u pitanje ?lanke 3.b i 3.f, druge isporuke izvršavaju se u mjestu gdje poduzetnik obavlja svoju aktivnost. Kad takvu isporuku izvršava stalna poslovna jedinica, nju se smatra mjestom isporuke.

[...]

3. Ako je kupac jedne od drugih isporuka navedenih u stavku 4. poduzetnik, smatra se – odstupaju?i od stavka 1. – da je isporuka izvršena u mjestu gdje kupac obavlja svoju aktivnost. Me?utim, ako se isporuka izvršava za poduzetnikovu stalnu poslovnu jedinicu, odlu?uju?e je mjesto gdje se nalazi ta poslovna jedinica. Ako kupac jedne od drugih isporuka navedenih u stavku 4. nije poduzetnik, a ima svoje stalno prebivalište ili sjedište na državnom podru?ju tre?e zemlje, smatra se da je isporuka izvršena u mjestu njegova stalnog prebivališta ili sjedišta.

4. ‚Drugim isporukama' u smislu stavka 3. smatraju se:

1)

ustupanje, prijenos i uporaba patenata, autorskih prava, prava povezanih sa žigovima i drugih sli?nih prava;

[...]“

Glavni postupak i prethodno pitanje

8

A?u i B?u, koji rade za društvo za porezno savjetovanje, Landgericht Hamburg (Zemaljski sud u Hamburgu, Njema?ka) izrekao je nov?ane kazne zbog sudioništva u utaji poreza u okviru predmeta koji se odnosi na sustav utaje poreza na dodanu vrijednost (PDV) koju je od travnja 2009. do ožujka 2010. provodio drugi optuženik G, ?iji je cilj bio izbje?i oporezivanje navedenim porezom trgovine emisijskim jedinicama stakleni?kih plinova.

9

U tom sustavu utaje sudjelovalo je više društava. Društvo E, sa sjedištem u Njema?koj, koje u stvarnosti nadzire G, kupilo je u inozemstvu emisijske jedinice stakleni?kih plinova izuzete od PDV?a te ih preprodalo društvu I sa sjedištem u Luksemburgu, kojim tako?er upravlja G. Potonje je izdalo knjižna odobrenja u obliku ra?una u korist društva E te u njima iskazalo PDV koji se primjenjuje u Njema?koj i preprodalo emisijske jedinice društvu C sa sjedištem u Njema?koj, pri ?emu je u knjižnim odobrenjima koja su s tim u vezi sastavljena tako?er bio iskazan PDV koji se primjenjuje u Njema?koj.

10

U svojim prijavama PDV?a koje se odnose na drugo, tre?e i ?etvrto tromjese?je 2009. društvo E prijavilo je prihode od prodaje emisijskih jedinica društvu I, pri ?emu je na temelju lažnih ra?una navodnih nacionalnih dobavlja?a odbilo pretporez. To društvo nije sastavilo prijavu PDV?a za sije?anj i ožujak 2010. Time je izbjeglo pla?anje ukupnog iznosa od 11484179,12 eura. Kada je rije? o društvu I, ono je za razdoblja od travnja do srpnja 2009., od rujna 2009. do sije?nja 2010. i od ožujka 2010. prijavilo isporuke društvu C kao transakcije koje podliježu pla?anju PDV?a i neosnovano odbilo PDV iskazan u knjižnim odobrenjima sastavljenima u korist društva E kao pretporez, ?ime je izbjeglo pla?anje iznosa od 10667491,10 eura.

11

A i B od kraja svibnja 2009. obavljali su porezno savjetovanje društva I, a G ih je zadužio za izradu kratke ekspertize o situaciji tog društva u pogledu PDV?a. U toj ekspertizi navedeno je da je društvo I moglo iskazati PDV koji se primjenjuje u Njema?koj i odbiti ga kao pretporez samo ako je ondje imalo poslovnu jedinicu u kojoj obavlja odgovaraju?e aktivnosti i da je potrebno ispraviti

ra?une sastavljene prije osnivanja poslovne jedinice u Njema?koj.

12

U pogledu antedatiranog ugovora o zakupu poslovnih prostora u Njema?koj s po?etkom od 1. travnja 2009., A i B, koji nisu bili upoznati s ulogom koju je društvo I imalo u sustavu porezne utaje, sastavili su u njegovo ime prijave PDV?a, koje su ispravljene u odnosu na razdoblje za travanj i svibanj 2009. i koje su 12. kolovoza 2009. podnesene njema?kom poreznom tijelu. U tim su prijavama naveli PDV iskazan u knjižnim odobrenjima sastavljenima u korist društva E kao pretporez, i to u iznosu od 147519,80 eura za travanj 2009. i od 1146788,70 eura za svibanj 2009., iako su „vrlo vjerojatnom“ smatrali ?injenicu da društvo I nije imalo poslovnu jedinicu u Njema?koj.

13

U postupku koji je pred njim pokrenut povodom revizija koje su protiv presude Landgerichta Hamburg (Zemaljski sud u Hamburgu) podnijeli A i B te državno odvjetništvo sud koji je uputio zahtjev, odnosno Bundesgerichtshof (Savezni vrhovni sud, Njema?ka), navodi da pitanje jesu li A i B krivi za sudioništvo u utaji poreza sukladno njema?kom kaznenom pravu ovisi o tome jesu li poreznoj upravi namjerno podnijeli neto?ne prijave PDV?a u kojima su neopravdano odbili pretporeze na temelju knjižnih odobrenja na isporuke društva E. Budu?i da A i B nisu bili upoznati s ?injenicom da su društva E i I bila uklju?ena u sustav utaje PDV?a koju je izvršio G, sud koji je uputio zahtjev dalje navodi da bi to bio slu?aj samo da nikakav pretporez nije bilo mogu?e odbiti na temelju knjižnih odobrenja sastavljenih u korist društva E jer u potonjima nije mogao biti iskazan PDV. Me?utim pojašnjava da bi to bio slu?aj u pogledu ra?una izdanih društvu I, koje ima sjedište u Luksemburgu, samo kad se mjesto isporuke koju ?ini prijenos emisijskih jedinica ne bi nalazilo u Njema?koj. Iskazivanje PDV?a društva E prema društvu I bilo bi, me?utim, nezakonito samo kad na temelju ?lanka 56. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV?u mjesto isporuke ne bi bilo kod pružatelja usluge – društva E, nego kod kupca – društva I, tako da isporuka ne bi podlijegala pla?anju poreza u Njema?koj.

14

Sud koji je uputio zahtjev isti?e da potonji uvjet pretpostavlja da je 2009. mjesto isporuke za prijenos emisijskih jedinica stakleni?kih plinova – u smislu ?lanka 3.a, stavka 4. UStG?a, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, kojim se u njema?ko pravo prenosi ?lanak 56. stavak 1. to?ka (a) Direktive o PDV?u – bilo mjesto gdje je kupac imao sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu, što zna?i da je potrebno saznati predstavlja li trgovina takvim emisijskim jedinicama „sli?no pravo“ u smislu tih odredbi.

15

Sud koji je uputio zahtjev smatra da tuma?enje pojma „sli?na prava“ u smislu ?lanka 56. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV?u nije tako o?ito da ne bi ostavljalo mjesta nikakvoj razumnoj sumnji. Taj sud, me?utim, naginje shva?anju da su navedene emisijske jedinice „sli?ne“ u smislu te odredbe, pri ?emu pojam „sli?no“ zna?i „?ije se odre?ene karakteristike podudaraju“ ili „koje su usporedive“ jer prava navedena u toj odredbi karakterizira ?injenica da zakonodavac nositelju prava dodjeljuje apsolutno pravo, da mu daje isklju?ive ovlasti korištenja i uporabe navedenog prava, isklju?uju?i iz toga druge osobe. Stoga se emisijske jedinice mogu usporediti s pravom intelektualnog vlasništva.

16

U tim je okolnostima Bundesgerichtshof (Savezni vrhovni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

O prethodnom pitanju

17

Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 56. stavak 1. to?ku (a) Direktive o PDV?u tuma?iti na na?in da „sli?na prava“ koja se spominju u toj odredbi obuhva?aju emisijske jedinice stakleni?kih plinova, definirane u ?lanku 3. to?ki (a) Direktive 2003/87.

18

S tim u vezi ponajprije valja istaknuti da ?lanak 43. Direktive o PDV?u sadržava op?e pravilo za odre?ivanje mjesta oporezivanja isporuke usluga, dok ?lanak 44. i sljede?i te direktive predvi?aju niz posebnih pravila o odre?ivanju mjesta oporezivanja. Stoga, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda o odredbama koje su u bitnome istovjetne ?lanku 9. Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], ?lanak 43. Direktive o PDV?u nije nadre?en njezinu ?lanku 44. i sljede?ima. U svakoj situaciji treba se zapitati odgovara li ona jednom od slu?ajeva navedenih u ?lanku 44. i sljede?ima te direktive. Ako to nije slu?aj, onda navedena situacija ulazi u podru?je primjene njezina ?lanka 43. (vidjeti u tom smislu osobito presude od 26. rujna 1996., Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, t. 20. i 21. i od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, t. 24. i 25.).

19

Slijedi da ?lanak 56. stavak 1. to?ku (a) Direktive o PDV?u ne treba smatrati iznimkom od op?eg pravila koju treba usko tuma?iti (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, t. 34. i od 7. rujna 2006., Heger, C?166/05, EU:C:2006:533, t. 17.).

20

S obzirom na ta razmatranja, treba istražiti odgovara li prijenos emisijskih jedinica stakleni?kih plinova jednom od slu?ajeva na koje se odnosi ?lanak 56. stavak 1. to?ka (a) Direktive o PDV?u, odnosno „prijenosu i ustupanju autorskog prava, patenata, licenci, žigova i sli?nih prava“.

21

Valja utvrditi da takva podudarnost ne proizlazi o?ito iz teksta ?lanka 56. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV?u jer se prava koja su u njemu izri?ito navedena odnose na podru?je intelektualnog vlasništva, dok emisijske jedinice definirane u ?lanku 3. to?ki (a) Direktive 2003/87, koje predstavljaju odobrenje države ili javnih tijela za emisiju stakleni?kih plinova tijekom odre?enog razdoblja, ne spadaju u to podru?je.

22

Me?utim, na prvome mjestu valja istaknuti, kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u to?ki 62. svojeg mišljenja, da emisijske jedinice stakleni?kih plinova imaju sli?nosti sa svim tim pravima ili nekima od njih. Stoga su posebice te emisijske jedinice i ta prava nematerijalne naravi, svojem držatelju daju isklju?ivost i tre?a ih osoba može, ovisno o slu?aju, ste?i prijenosom ili ustupanjem,

što toj osobi omogu?uje da se njima koristi za potrebe poslovne aktivnosti. Osim toga, jednako kao što je i pojedina od tih prava potrebno registrirati, tako na temelju ?lanka 19. Direktive 2003/87 i držanje i prijenos navedenih jedinica podliježu upisu u registar

23

Na drugome mjestu, podudaranje izme?u slu?ajeva na koje se odnosi ?lanak 56. stavak 1. to?ka (a) Direktive o PDV?u i emisijskih jedinica stakleni?kih plinova treba ocijeniti upravo i u odnosu na svrhu te odredbe.

24

S tim u vezi valja podsjetiti da je cilj odredbi Direktive o PDV?u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (vidjeti u tom smislu presude od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, t. 24. i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, t. 41.).

25

Sud je ve? glede ?lanka 9. Šeste direktive 77/388 istaknuo da logika na kojoj se temelje odredbe o mjestu isporuke usluga ide za time da se oporezivanje u najve?oj mogu?oj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba i usluge koriste (presuda od 3. rujna 2009., RCI Europe, C?37/08, EU:C:2009:507, t. 39.).

26

Uklju?ivanje emisijskih jedinica stakleni?kih plinova u „sli?na prava“ iz ?lanka 56. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV?u u skladu je s tim ciljem i tom logikom.

27

Naime, s jedne strane, budu?i da se prijenos emisijskih jedinica mora obvezno upisati u registar predvi?en ?lankom 19. Direktive 2003/87, lako se s velikom sigurnoš?u može odrediti identitet stjecatelja, mjesto gdje ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za ?ije je potrebe prijenos izvršen odnosno mjesto njegova stalnog prebivališta ili njegova uobi?ajenog boravišta te slijedom toga i zemlja odredišta prijenosa.

28

S druge strane, budu?i da se prenesene emisijske jedinice na?elno moraju koristiti u mjestu u kojem stjecatelj obavlja svoju poslovnu aktivnost, oporezivanje u tom mjestu isporuka usluge koju ?ini prijenos emisijskih jedinica omogu?uje to da se ta isporuka podvrgne sustavu PDV?a one države ?lanice na ?ijem se državnom podru?ju koriste navedene emisijske jedinice.

29

Uostalom, valja primijetiti da je to rješenje, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 84. svojeg mišljenja, prihvatila velika ve?ina država ?lanica, s jedne strane, prije prijenosa Direktive Vije?a 2008/8/EZ od 12. velja?e 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), koja je po?evši od 1. sije?nja 2010. za pružanje usluga poreznim obveznicima propisala op?e pravilo sukladno kojem je mjesto pružanja usluge ono gdje primatelj ima poslovni nastan, i, s

druge strane, prije prijenosa Direktive Vije?a 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive o PDV?u u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje odre?enih usluga koje su podložne prijevari (SL 2010., L 72, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 244.), kojom je u Direktivu o PDV?u umetnut ?lanak 199.a, a kojim je predvi?eno da države ?lanice mogu propisati da je obveznik pla?anja PDV?a porezni obveznik za kojeg je izvršena isporuka prijenosa prava na emisiju stakleni?kih plinova u smislu ?lanka 3. Direktive 2003/87.

30

Imaju?i u vidu sva prethodna razmatranja, na upu?eno pitanje valja odgovoriti da ?lanak 56. stavak 1. to?ku (a) Direktive o PDV?u treba tuma?iti na na?in da „sli?na prava“ iz te odredbe obuhva?aju emisijske jedinice stakleni?kih plinova definirane u ?lanku 3. to?ki (a) Direktive 2003/87.

Troškovi

31

Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

?lanak 56. stavak 1. to?ku (a) Direktive Vije?a 2006/112/EZ

od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da „sli?na prava“ iz te odredbe obuhva?aju emisijske jedinice stakleni?kih plinova definirane u ?lanku 3. to?ki (a) Direktive 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vije?a od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleni?kih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vije?a 96/61/EZ.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njema?ki