

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

7. kolovoza 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 401. – Nacionalni porezi koji imaju obilježje poreza na promet – Zabrana – Pojam ‚porez na promet‘ – Lokalni porez na prodaju – Bitna obilježja PDV-a – Nepostojanje”

U predmetu C-475/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Riigikohus (Vrhovni sud, Estonija), odlukom od 1. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 8. kolovoza 2017., u postupku

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

protiv

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Rosas, predsjednik vijeća, C. Toader (izvjestiteljica) i E. Jarašinas, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS i Selver AS, E. Talur i L. Naaber-Kivisoo, *vandeadvokaadid*,
- za Tallinna linn, T. Pikamäe, *vandeadvokaat*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitis i K. Toomus, u svojstvu agenata, odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 401. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društava Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS i Selver AS, s jedne strane, i Tallinna linn (grad Tallinn, Estonija) i Maksu- ja Tolliamet (porezna i carinska uprava, Estonija) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), s druge strane, u vezi s povratom poreza na prodaju koji su platila navedena društva.

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), propisuje 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 sprežava 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 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 sprežava 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 prepreke 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 Člankom 401. Direktive o PDV-u propisuje se:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe prava Zajednice, ovom Direktivom ne sprežava se država članica da zadrži ili da uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na klađenje 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.”

Estonsko pravo

6 Kohalike maksude seadus (Zakon o lokalnim porezima), u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku, davao je područnim jedinicama pravo na uvođenje poreza na prodaju i lokalnog poreza.

7 Člankom 8. tog zakona određivalo se:

„(1) Porez na prodaju plaćaju pojedinačni poduzetnici i pravne osobe koji imaju dozvolu za trgovanje ili pružanje usluga na području općine ili grada. Porez na prodaju, ovisno o sjedištu, plaćaju trgovci u smislu kaubandustegevuse seadusa [(Zakon o trgovinskoj djelatnosti)] koji su upisani u upisnik gospodarskih djelatnosti i koji svoju djelatnost obavljaju u području trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.

(2) Porez na prodaju obračunava se na vrijednost prodajne cijene robe ili usluga koje porezni obveznik prodaje na području općine ili grada. Prodajnom cijenom robe i usluga u smislu ovog zakona smatra se oporeziva vrijednost prometa [...], predviđena käibemaksuseadusom [(Zakon o porezu na promet)], osim poreza na prodaju.

(3) Stopu poreza na prodaju određuje općinsko ili gradsko vijeće, ali ona ne smije prelaziti 1 % prodajne vrijednosti robe i usluga iz stavka 2.

(4) Porezno razdoblje poreza na prodaju jest tromjesečje.

(5) Porezni obveznik dužan je:

1) izračunati porez na prodaju koji je naplaćen na vrijednost dobara i usluga koje je prodao na području općine ili grada prema stopi predviđenoj poreznim propisom općinskog ili gradskog vijeća;

2) podnijeti najkasnije 20. dana u mjesecu koji slijedi nakon isteka svakog tromjesečja prijavu o prometu za to tromjesečje, koju je u pogledu poreza na prodaju izradio ministar financija, poreznoj upravi utvrđenoj propisom općinskog ili gradskog vijeća;

3) uplatiti porez na prodaju u proračun lokalne jedinice najkasnije do datuma predviđenog za podnošenje prijave.

(6) Općinska ili gradska uprava ima pravo odobriti pogodnosti i izuzeća u području poreza na prodaju prema uvjetima i postupku koje propiše općinsko ili gradsko vijeće.”

8 Uredbom br. 45 od 17. prosinca 2009. o porezu na prodaju u gradu Tallinnu (u daljnjem tekstu: Uredba br. 45) Tallinna Linnavolikogu (gradsko vijeće Tallinna, Estonija) uveo je porez na prodaju u smislu članka 8. Zakona o lokalnim porezima. Taj je porez stupio na snagu 1. siječnja

2010. te se primjenjivao do 1. siječnja 2012.

9 U skladu s člankom 1. stavkom 2. Uredbe br. 45, taj se porez obračunavao na robu i usluge isporučene na području grada Tallinna ili iz njega fizičkim osobama u području trgovine na malo, ugostiteljstva i uslužnih djelatnosti.

10 Člankom 2. te uredbe, naslovljenim „Porezni obveznik”, određivalo se:

„Porezni obveznici su trgovci u smislu kaubandustegevuse seadusa [(Zakon o trgovinskoj djelatnosti)] koji ispunjavaju sljedeće uvjete:

- 1) trgovac je upisan u upisnik gospodarskih djelatnosti;
- 2) poslovni nastan trgovca smješten je na području grada Tallinna prema podacima iz upisnika gospodarskih djelatnosti;
- 3) trgovac svoju djelatnost obavlja u području trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.”

11 U skladu s člankom 4. navedene uredbe, naslovljenim „Porezna stopa”, porezna stopa na prodaju iznosila je 1 % oporezive vrijednosti robe i usluga iz članka 1. stavka 2. te uredbe.

12 Članak 41 te uredbe, naslovljen „Trenutak nastanka obveze plaćanja poreza”, glasio je:

„(1) Obveza plaćanja poreza nastaje danom prvog nastupanja jednog od sljedećih događaja:

- 1) otpremanje robe kupcu, stavljanje robe kupcu na raspolaganje ili pružanje usluge kupcu;
- 2) potpuni ili djelomični primitak plaćanja za robu ili uslugu.

(2) U slučaju pružanja usluga u okviru stalnog ugovornog odnosa, obveza plaćanja poreza nastaje u razdoblju oporezivanja tijekom kojeg se okončava razdoblje u kojem je izdan račun odnosno dogovoreno plaćanje za pružanje usluga, ovisno o transakciji koja je prva obavljena.

(3) Trgovci pojedinci koji primjenjuju sustav gotovinskog računovodstva mogu nastanak obveze plaćanja poreza temeljiti na primitku plaćanja za robu ili uslugu.”

13 Člankom 42 stavkom 1. Uredbe br. 45 propisivalo se:

„Oporeziva vrijednost robe ili usluge na temelju poreza na prodaju jest prodajna cijena robe ili usluge odnosno svaka druga protučinidba (osim PDV-a), u skladu s člankom 12. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koju prodavatelj robe ili pružatelj usluge prima ili je primio za robu ili uslugu od kupca robe, primatelja usluge ili treće osobe.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

14 Smatrajući da su neosnovano platili porez na prodaju uspostavljen Uredbom br. 45, tužitelji u glavnom postupku podnijeli su Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinnska agencija za poduzetništvo, Estonija) ispravljene prijave za posljednja tri tromjesečja za 2010. i četiri tromjesečja za 2011. te zahtjeve za povrat već naplaćenih iznosa na temelju tog poreza.

15 Tallinnska agencija za poduzetništvo navela je u svojem odgovoru da su tužitelji u glavnom postupku porezni obveznici navedenog poreza na prodaju te je poreznim rješenjima razrezala iznos tog poreza koji je svaki od njih dugovao, tek djelomično prihvaćaju li njihove zahtjeve za povrat.

16 Tužitelji u glavnom postupku zatim su pokrenuli postupak pred poreznom upravom, koja je, međutim, u biti potvrdila da su oni dužnici poreza na prodaju.

17 Smatraju li da je porez na prodaju protivan članku 401. Direktive o PDV-u, društva Viking Motors, TKM Beauty Eesti i TKM King, s jedne strane, te društva Kaubamaja i Selver, s druge strane, podnijela su tužbu pred Tallinna Halduskohusom (Upravni sud u Tallinnu, Estonija) radi meritornog poništenja poreznih rješenja i odluka porezne uprave koji su se na njih odnosili te nalaganja poreznoj upravi povrata plaćenog poreza na prodaju i pripadajućih kamata.

18 Presudom od 31. ožujka 2015. Tallinna Halduskohus (Upravni sud u Tallinnu) odbio je tužbu društava Viking Motors, TKM Beauty Eesti i TKM King. Presudom od 24. srpnja 2015. taj je sud prihvatio tužbene zahtjeve društava Kaubamaja i Selver, ali samo u dijelu u kojem je porez na promet bio primijenjen na prodaju proizvoda koji podliježu trošarinama.

19 Tužitelji u glavnom postupku uložili su žalbu protiv tih presuda pred Tallinna Ringkonnakohusom (Žalbeni sud u Tallinnu, Estonija).

20 Presudama od 9. svibnja 2016. i 30. lipnja 2016. taj je sud odbio žalbene zahtjeve, potvrđujući obrazloženje prvostupanjskog suda i naglašavajući pritom da je sudska praksa Suda dovoljno jasna u pogledu činjenice da je porez koji se primjenjuje u državi članici protivan članku 401. Direktive o PDV-u samo ako ispunjava sva četiri bitna obilježja PDV-a koja je utvrdio Sud.

21 Tužitelji u glavnom postupku uložili su kasacijske žalbe pred sudom koji je uputio zahtjev, koji je riješenjem od 10. svibnja 2017. spojio dva predmeta.

22 Riigikohus (Vrhovni sud, Estonija) smatra da – iako s formalnog stajališta porez na prodaju o kojem je riječ u glavnom postupku nema treće i četvrto obilježje PDV-a u smislu sudske prakse Suda, s obzirom na to da se ne ubire u svakom stadiju proizvodnog i distribucijskog procesa te ne daje pravo na odbitak pretporeza – primjenom tog poreza na prodaju ostvarivao se u biti isti cilj koji bi se postigao zahvaljujući trećem i četvrtom obilježju. Dakle, konačno porezno opterećenje navedenog poreza na promet snosio je potrošač.

23 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, primjena poreza na promet mogla je utjecati i na funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a dovodeći do različitog oporezivanja sličnih roba i usluga na nacionalnoj razini. Upućujući na presudu od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), u kojoj je Sud presudio da je porez na prodaju o kojem je bila riječ u glavnom postupku bio protivan Direktivi Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) jer se odnosio na maloprodaju tekućih goriva koja podliježu trošarini, taj sud podsjeća na to da su nastavno na tu presudu estonski sudovi prihvatili tužbene zahtjeve poreznih obveznika u sporovima u vezi s porezom na prodaju proizvoda koji podliježu trošarini.

24 U tim je okolnostima Riigikohus (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 401. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu je protivan nacionalni porez koji

se općenito primjenjuje i utvrđuje proporcionalno cijeni, ali koji prema mjerodavnim odredbama treba ubirati samo u stadiju prodaje robe ili usluge potrošaču tako da konačno porezno opterećenje naposljetku leži na potrošaču i koji ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) i narušava tržišno natjecanje.”

O prethodnom pitanju

25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 401. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi zadržavanje ili uvođenje lokalnog poreza na prodaju poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.

26 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, na temelju članka 401. Direktive o PDV-u, njezine odredbe ne spreavaju državu članicu da zadrži ili uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na klađenje 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.

27 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.

28 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, čije tumačenje traži sud koji je uputio zahtjev, u biti istovjetan članku 33. Šeste direktive.

29 Doista, Sud je, među ostalim, u presudi od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629) tumačio članak 33. Šeste direktive, osobito pojam „porez na promet” koji se ondje nalazi, a nakon što je tu odredbu smjestio u zakonodavni kontekst i podsjetio na ciljeve koji se nastoje postići uspostavom zajedničkog sustava PDV-a.

30 Na taj je način Sud naglasio da već iz uvodnih izjava Prve direktive Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1967., 71, str. 1301.) proizlazi da se usklađivanjem zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet mora omogućiti uspostava zajedničkog tržišta s nenarušenim tržišnim natjecanjem koje ima obilježja istovrsna onima unutarnjeg tržišta, uklanjajući razlike u oporezivanju koje mogu narušiti tržišno natjecanje i ometati trgovinu (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 19.).

31 Uspostava zajedničkog sustava PDV-a ostvarena je Drugom direktivom Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., 71, str. 1303.) i Šestom direktivom (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 20.).

32 Na temelju članka 2. Prve direktive 67/227, načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu općeg poreza na potrošnju na robu i usluge do razine maloprodaje, koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 21.).

33 Međutim, pri svakoj transakciji PDV se obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne sastavnice cijene robe i usluga. Mehanizam odbitaka bio je uređen člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive na način da porezni obveznici imaju pravo odbiti od PDV-a

koji su dužni platiti pretporez koji je već plaćen za robu ili usluge, da se tim porezom u svakoj fazi oporezuje samo dodana vrijednost i da ga u konačnici snosi krajnji potrošač (vidjeti u tom smislu presudu od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 22.).

34 Radi postizanja cilja jednakosti uvjeta oporezivanja iste transakcije neovisno o državi članici u kojoj se odvija, zajednički sustav PDV-a trebao je zamijeniti, kako se to navodi u uvodnim izjavama Druge direktive 67/228, poreze na promet koji su bili na snazi u različitim državama članicama (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 23.).

35 S obzirom na navedeno, člankom 33. Šeste direktive državama članicama bilo je dopušteno zadržati ili uvesti poreze, davanja ili namete na isporuke robe, pružanje usluga odnosno uvoze, ako se ti porezi, davanja ili nameti nisu mogli odrediti kao porez na promet (vidjeti u tom smislu presudu od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 24.).

36 Prilikom ocjene može li se porez, davanje ili namet odrediti kao porez na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u osobito valja razmotriti je li njegov učinak to da oporezivanjem kretanja robe i usluga te utjecanjem na poslovne transakcije na način koji je usporediv PDV-u ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

37 Sud je u tom pogledu pojasnio da se porezi, davanja i nameti koji imaju bitna obilježja PDV-a, čak i ako mu nisu u svim elementima istovjetni, u svakom slučaju moraju smatrati oporezivanjem kretanja robe i usluga na način koji je usporediv PDV-u (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 26. i navedena sudska praksa).

38 Nasuprot tomu, presuđeno je da zadržavanje ili uvođenje poreza koji nema jedno od bitnih obilježja PDV-a nije protivno članku 33. Šeste direktive (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 27. i navedena sudska praksa). Isto vrijedi i za članak 401. Direktive o PDV-u.

39 Iz sudske prakse proizlazi da postoje četiri navedena obilježja, odnosno općenita primjena PDV-a na transakcije u pogledu robe ili usluga, utvrđivanje iznosa PDV-a koji je proporcionalan cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za isporuku robe 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 prethodnih faza u postupku proizvodnje i distribucije od PDV-a koji je dužan porezni obveznik 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 (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28.).

40 Stoga valja razmotriti ima li porez poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku takva obilježja, pri čemu valja pojasniti da, iako je Sud u presudi od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149) presudio da je navedeni porez protivan pravu Unije, glavni se predmet ne odnosi na pitanje usklađenosti navedenog poreza s općim aranžmanima za trošarine, nego na pitanje usklađenosti sa zajedničkim sustavom PDV-a.

41 Kako bi se izbjegli rezultati koji nisu u skladu s ciljem koji se nastoji postići zajedničkim sustavom PDV-a, na koji se podsjeća u točkama 31. do 37. ove presude, 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 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 29.).

42 U ovom slučaju u pogledu trećeg i četvrtog bitnog obilježja PDV-a, odnosno ubiranja poreza u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije te postojanja prava na odbitak poreza plaćenog u prethodnoj fazi postupka, treba utvrditi, kao što to navodi sâm sud koji je uputio zahtjev, da porez o kojem je riječ u glavnom postupku ne sadržava sva ta obilježja.

43 Doista, ta je okolnost dostatna za zaključak da porez na prodaju o kojem je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćen zabranom iz članka 401. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da ne sadržava sva bitna obilježja PDV-a (vidjeti analogijom rješenje od 12. listopada 2017., Palais Kaiserchron, C-549/16, neobjavljeno, EU:C:2017:761, t. 21.).

44 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da se primjenom tog poreza u biti ostvaruje isti cilj kao što je to onaj u pogledu trećeg i četvrtog bitnog obilježja PDV-a jer navedeno konačno porezno opterećenje na kraju snosi potrošač.

45 U tom pogledu treba naglasiti, kao što to proizlazi iz spisa kojim Sud raspolaže, da se odredbama kojima se uređuje porez na prodaju o kojem je riječ u glavnom postupku poreznim obveznicima ne nalaže obveza dodavanja iznosa tog poreza na prodajnu cijenu kao ni zasebno isticanje iznosa obračunatog poreza na račun koji se izdaje kupcu. Stoga prevaljivanje navedenog poreza na krajnjeg potrošača predstavlja mogućnost, a ne obvezu maloprodajnih trgovaca, koji u svakom trenutku mogu odlučiti sami snositi taj porez a da pritom ne povećaju cijene isporučenih roba i usluga.

46 Dakle, ne postoji nikakva sigurnost da se teret poreza na promet o kojem je riječ u glavnom postupku u konačnici prevaljuje na krajnjeg potrošača na način koji je svojstven porezu na potrošnju poput PDV-a.

47 Sud je već presudio da porez kojim se proizvodne aktivnosti oporezuju na način da nije sigurno da će taj porez u konačnici snositi krajnji potrošač, kao što je to slučaj kod poreza na potrošnju poput PDV-a, može izlaziti iz područja primjene članka 401. Direktive o PDV-u (presuda od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 50.).

48 Naime, dok se PDV-om, zahvaljujući mehanizmu odbitka PDV-a, oporezuje jedino krajnji potrošač pa je PDV, neovisno o broju provedenih transakcija, potpuno neutralan u pogledu poreznih obveznika uključenih u postupak proizvodnje i distribucije prije faze konačnog oporezivanja, isto utvrđenje ne vrijedi u pogledu poreza kao što je to porez na prodaju (vidjeti analogijom presudu od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

49 Sud koji je uputio zahtjev također smatra da istodobna primjena poreza o kojem je riječ u glavnom postupku uz primjenjivi sustav PDV-a može narušiti funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a i neutralnost tržišnog natjecanja, na koje se nužno poštovanje podsjeća u uvodnim izjavama 4. i 7. Direktive o PDV-u.

50 Međutim, s obzirom na razmatranja izložena u točkama 34. do 38. ove presude, takav porez na prodaju o kojem je riječ u glavnom postupku ne može narušiti funkcioniranje zajedničkog

sustava PDV-a jer se na poslovne transakcije ne primjenjuje na na?in koji je usporediv onomu na koji se primjenjuje PDV.

51 Osim toga, uzimaju?i u obzir ?injenicu da primjena poreza o kojem je rije? u glavnom postupku na prodajnu cijenu ovisi o prodavateljima, koji mogu odlu?iti prevaliti odnosno ne prevaliti porezno optere?enje na kupca, valja navesti da druk?ije porezno postupanje prema prodavatelju u odnosu na konkurenta kao i mogu?e razlike u cijeni koje snosi dio potroša?a u odnosu na druge potroša?e ovise samo o prodavateljevom postupanju. Posljedi?no, neutralnost zajedni?kog sustava PDV-a, kako se na nju podsje?a u to?ki 41. ove presude, ne može biti ugrožena.

52 S obzirom na sva prethodna razmatranja, ne može se smatrati da porez poput poreza na prodaju o kojem je rije? u glavnom postupku ima obilježje poreza na promet u smislu ?lanaka 401. Direktive o PDV-u.

53 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da se ?lanak 401. Direktive o PDV-u mora tuma?iti na na?in da mu se ne protivi zadržavanje ili uvo?enje poreza poput poreza na prodaju o kojem je rije? u glavnom postupku.

Troškovi

54 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 navedenog, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

?lanak 401. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost mora se tuma?iti na na?in da mu se ne protivi zadržavanje ili uvo?enje poreza poput poreza na prodaju o kojem je rije? u glavnom postupku.

Potpisi

* Jezik postupka: estonski