Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

8. prosinca 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 56. – Mjesto isporuke usluga – Pojam ‚slična prava' – Prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova"

U predmetu C-453/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesgerichtshof (Savezni vrhovni sud, Njemačka), 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 vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

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

uzimajući u obzir očitovanja 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 njemačku 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,

* Jezik postupka: njemački

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 56. stavka 1. točke (a) 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 podnesen u okviru kaznenog postupka pokrenutog protiv A-a i B-a zbog sudioništva u utaji poreza .

Pravni okvir

Pravo Unije

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

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač 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 uobičajenog boravišta“

4 Članak 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 sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, 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 uobičajenog boravišta).

a) prijenos i ustupanje autorskog prava, patenata, licenci, žigova i sličnih prava;

[...]“

5 U članku 3. Direktive 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vijeća 96/61/EZ (SL 2003., L 275, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 9., str. 28.) nalazi se, među ostalim, sljedeća definicija:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

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

[...]“

6 Članak 19. Direktive 2003/87 glasi:

„1. Države članice uređuju osnivanje i rad registra da bi se osiguralo precizno bilježenje izdavanja, držanja, prijenosa i poništenja emisijskih jedinica. Države članice mogu svoje registre držati u zajedničkom sustavu s jednom ili više država članica.

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

[...]“

Njemačko pravo

7 Sukladno odredbama članka 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 dovodeći u pitanje članke 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 – odstupajući od stavka 1. – da je isporuka izvršena u mjestu gdje kupac obavlja svoju aktivnost. Međutim, ako se isporuka izvršava za poduzetnikovu stalnu poslovnu jedinicu, odlučujuće 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 području treće 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 sličnih 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, Njemačka) izrekao je novčane 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, čiji je cilj bio izbjeći oporezivanje navedenim porezom trgovine emisijskim jedinicama stakleničkih plinova.

9 U tom sustavu utaje sudjelovalo je više društava. Društvo E, sa sjedištem u Njemačkoj, koje u stvarnosti nadzire G, kupilo je u inozemstvu emisijske jedinice stakleničkih plinova izuzete od PDV-a te ih preprodalo društvu I sa sjedištem u Luksemburgu, kojim također upravlja G. Potonje je izdalo knjižna odobrenja u obliku računa u korist društva E te u njima iskazalo PDV koji se primjenjuje u Njemačkoj i preprodalo emisijske jedinice društvu C sa sjedištem u Njemačkoj, pri čemu je u knjižnim odobrenjima koja su s tim u vezi sastavljena također bio iskazan PDV koji se primjenjuje u Njemačkoj.

10 U svojim prijavama PDV-a koje se odnose na drugo, treće i četvrto tromjesečje 2009. društvo E prijavilo je prihode od prodaje emisijskih jedinica društvu I, pri čemu je na temelju lažnih računa navodnih nacionalnih dobavljača odbilo pretporez. To društvo nije sastavilo prijavu PDV-a za siječanj i ožujak 2010. Time je izbjeglo plaćanje ukupnog iznosa od 11 484 179,12 eura. Kada je riječ o društvu I, ono je za razdoblja od travnja do srpnja 2009., od rujna 2009. do siječnja 2010. i od ožujka 2010. prijavilo isporuke društvu C kao transakcije koje podliježu plaćanju PDV-a i neosnovano odbilo PDV iskazan u knjižnim odobrenjima sastavljenima u korist društva E kao pretporez, čime je izbjeglo plaćanje iznosa od 10 667 491,10 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 Njemačkoj i odbiti ga kao pretporez samo ako je ondje imalo poslovnu jedinicu u kojoj obavlja odgovarajuće aktivnosti i da je potrebno ispraviti račune sastavljene prije osnivanja poslovne jedinice u Njemačkoj.

12 U pogledu antedatiranog ugovora o zakupu poslovnih prostora u Njemačkoj s početkom 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 njemačkom poreznom tijelu. U tim su prijavama naveli PDV iskazan u knjižnim odobrenjima sastavljenima u korist društva E kao pretporez, i to u iznosu od 147 519,80 eura za travanj 2009. i od 1 146 788,70 eura za svibanj 2009., iako su „vrlo vjerojatnom“ smatrali činjenicu da društvo I nije imalo poslovnu jedinicu u Njemačkoj.

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, Njemačka), navodi da pitanje jesu li A i B krivi za sudioništvo u utaji poreza sukladno njemačkom kaznenom pravu ovisi o tome jesu li poreznoj upravi namjerno podnijeli netočne prijave PDV-a u kojima su neopravdano odbili pretporeze na temelju knjižnih odobrenja na isporuke društva E. Budući da A i B nisu bili upoznati s činjenicom da su društva E i I bila uključena u sustav utaje PDV-a koju je izvršio G, sud koji je uputio zahtjev dalje navodi da bi to bio slučaj samo da nikakav pretporez nije bilo moguće odbiti na temelju knjižnih odobrenja sastavljenih u korist društva E jer u potonjima nije mogao biti iskazan PDV. Međutim pojašnjava da bi to bio slučaj u pogledu računa izdanih društvu I, koje ima sjedište u Luksemburgu, samo kad se mjesto isporuke koju čini prijenos emisijskih jedinica ne bi nalazilo u Njemačkoj. Iskazivanje PDV-a društva E prema društvu I bilo bi, međutim, nezakonito samo kad na temelju članka 56. stavka 1. točke (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 plaćanju poreza u Njemačkoj.

14 Sud koji je uputio zahtjev ističe da potonji uvjet pretpostavlja da je 2009. mjesto isporuke za prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova – u smislu članka 3.a, stavka 4. UStG-a, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, kojim se u njemačko pravo prenosi članak 56. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u – bilo mjesto gdje je kupac imao sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu, što znači da je potrebno saznati predstavlja li trgovina takvim emisijskim jedinicama „slično pravo“ u smislu tih odredbi.

15 Sud koji je uputio zahtjev smatra da tumačenje pojma „slična prava“ u smislu članka 56. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u nije tako očito da ne bi ostavljalo mjesta nikakvoj razumnoj sumnji. Taj sud, međutim, naginje shvaćanju da su navedene emisijske jedinice „slične“ u smislu te odredbe, pri čemu pojam „slično“ znači „čije se određene karakteristike podudaraju“ ili „koje su usporedive“ jer prava navedena u toj odredbi karakterizira činjenica da zakonodavac nositelju prava dodjeljuje apsolutno pravo, da mu daje isključive ovlasti korištenja i uporabe navedenog prava, isključujući iz toga druge osobe. Stoga se emisijske jedinice mogu usporediti s pravom intelektualnog vlasništva.

16 U tim je okolnostima Bundesgerichtshof (Savezni vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 56. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je ‚emisijska jedinica' u skladu s člankom 3. točkom (a) Direktive 2003/87, koja znači pravo na emisiju jedne tone ekvivalenta ugljikova dioksida tijekom određenog razdoblja, ‚slično pravo' u smislu članka 56. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u?"

O prethodnom pitanju

17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da „slična prava" koja se spominju u toj odredbi obuhvaćaju emisijske jedinice stakleničkih plinova, definirane u članku 3. točki (a) Direktive 2003/87.

18 S tim u vezi ponajprije valja istaknuti da članak 43. Direktive o PDV-u sadržava opće pravilo za određivanje mjesta oporezivanja isporuke usluga, dok članak 44. i sljedeći te direktive predviđaju niz posebnih pravila o određivanju mjesta oporezivanja. Stoga, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda o odredbama koje su u bitnome istovjetne članku 9. 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], članak 43. Direktive o PDV-u nije nadređen njezinu članku 44. i sljedećima. U svakoj situaciji treba se zapitati odgovara li ona jednom od slučajeva navedenih u članku 44. i sljedećima te direktive. Ako to nije slučaj, onda navedena situacija ulazi u područje primjene njezina članka 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 članak 56. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u ne treba smatrati iznimkom od općeg pravila koju treba usko tumačiti (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 stakleničkih plinova jednom od slučajeva na koje se odnosi članak 56. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u, odnosno „prijenosu i ustupanju autorskog prava, patenata, licenci, žigova i sličnih prava".

21 Valja utvrditi da takva podudarnost ne proizlazi očito iz teksta članka 56. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u jer se prava koja su u njemu izričito navedena odnose na područje intelektualnog vlasništva, dok emisijske jedinice definirane u članku 3. točki (a) Direktive 2003/87, koje predstavljaju odobrenje države ili javnih tijela za emisiju stakleničkih plinova tijekom određenog razdoblja, ne spadaju u to područje.

22 Međutim, na prvome mjestu valja istaknuti, kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u točki 62. svojeg mišljenja, da emisijske jedinice stakleničkih plinova imaju sličnosti sa svim tim pravima ili nekima od njih. Stoga su posebice te emisijske jedinice i ta prava nematerijalne naravi, svojem držatelju daju isključivost i treća ih osoba može, ovisno o slučaju, steći prijenosom ili ustupanjem, što toj osobi omogućuje da se njima koristi za potrebe poslovne aktivnosti. Osim toga, jednako kao što je i pojedina od tih prava potrebno registrirati, tako na temelju članka 19. Direktive 2003/87 i držanje i prijenos navedenih jedinica podliježu upisu u registar

23 Na drugome mjestu, podudaranje između slučajeva na koje se odnosi članak 56. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u i emisijskih jedinica stakleničkih 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 već glede članka 9. Šeste direktive 77/388 istaknuo da logika na kojoj se temelje odredbe o mjestu isporuke usluga ide za time da se oporezivanje u najvećoj mogućoj 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 Uključivanje emisijskih jedinica stakleničkih plinova u „slična prava“ iz članka 56. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u u skladu je s tim ciljem i tom logikom.

27 Naime, s jedne strane, budući da se prijenos emisijskih jedinica mora obvezno upisati u registar predviđen člankom 19. Direktive 2003/87, lako se s velikom sigurnošću može odrediti identitet stjecatelja, mjesto gdje ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za čije je potrebe prijenos izvršen odnosno mjesto njegova stalnog prebivališta ili njegova uobičajenog boravišta te slijedom toga i zemlja odredišta prijenosa.

28 S druge strane, budući da se prenesene emisijske jedinice načelno moraju koristiti u mjestu u kojem stjecatelj obavlja svoju poslovnu aktivnost, oporezivanje u tom mjestu isporuka usluge koju čini prijenos emisijskih jedinica omogućuje to da se ta isporuka podvrgne sustavu PDV-a one države članice na čijem se državnom području koriste navedene emisijske jedinice.

29 Uostalom, valja primijetiti da je to rješenje, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 84. svojeg mišljenja, prihvatila velika većina država članica, s jedne strane, prije prijenosa Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 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 počevši od 1. siječnja 2010. za pružanje usluga poreznim obveznicima propisala opće pravilo sukladno kojem je mjesto pružanja usluge ono gdje primatelj ima poslovni nastan, i, s druge strane, prije prijenosa Direktive Vijeća 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 određenih 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 članak 199.a, a kojim je predviđeno da države članice mogu propisati da je obveznik plaćanja PDV-a porezni obveznik za kojeg je izvršena isporuka prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova u smislu članka 3. Direktive 2003/87.

30 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na upućeno pitanje valja odgovoriti da članak 56. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da „slična prava“ iz te odredbe obuhvaćaju emisijske jedinice stakleničkih plinova definirane u članku 3. točki (a) Direktive 2003/87.

Troškovi

31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 56. stavak 1. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ

od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da „slična prava“ iz te odredbe obuhvaćaju emisijske jedinice stakleničkih plinova definirane u članku 3. točki (a) Direktive 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vijeća 96/61/EZ.

Potpisi