Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

7. studenoga 2013.*

„Oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 73. i 78. – Transakcije nekretninama koje obavljaju fizičke osobe – Kvalificiranje tih transakcija kao oporezivih transakcija – Utvrđivanje dugovanog PDV-a kada ga stranke nisu predvidjele prilikom sklapanja ugovora – Postojanje ili nepostojanje mogućnosti da dobavljač naplati PDV od kupca – Posljedice“

U spojenim predmetima C-249/12 i C-250/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je podnio Inalta Curte de Casație și Justiție (Rumunjska), odlukama od 15. ožujka 2012., koje je Sud zaprimio 22. svibnja 2012., u postupcima

Corina-Hrisi Tulică

protiv

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C 249/12),

i

Călin Ion Plavoșin

protiv

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C 250/12),

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

* Jezik postupka: rumunjski

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za rumunjsku vladu, R.-H. Radu kao i R.-M. Giurescu i A.-L. Crişan, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, L. Bouyon i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje 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), a osobito njezinih članaka 73. i 78.

2 Ti su zahtjevi upućeni u okviru spora između C.-H. Tulică i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Opća uprava za postupanje po žalbama) te spora između C. I. Plavoşina i Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş – Serviciul Soluționare Contestații (Opća uprava za javne financije, Timiş – Služba za postupanje po žalbama) povodom utvrđivanja dugovanog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) kada stranke prilikom određivanja cijene predmeta transakcije nisu predvidjele ništa u pogledu tog poreza.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodna izjava 7. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„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.”

4 Članak 1. te direktive predviđa:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuje zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2. Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju 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.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

5 Članak 73. spomenute direktive predviđa:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

6 Članak 78. iste direktive propisuje:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

(b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca.

Za potrebe točke (b) prvog stavka, države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima."

Rumunjsko pravo

7 Pod glavom IV. naslovljenom „Porez na dodanu vrijednost" Poreznog zakona br. 571/2003, u verziji koja je primjenjiva na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakon), članak 125.a tog zakona, naslovljen „Značenje pojedinih pojmova i izraza", predviđa:

„1. U svrhu ove glave, pojmovi i izrazi poslije navedeni imaju sljedeća značenja:

[...]

5. ‚oporezivi iznos': naknada za oporezivu isporuku robe ili usluga, oporezivi uvoz ili oporezivo stjecanje unutar Zajednice, određena u skladu s Poglavljem VII.;

8 Članak 137. Zakona o porezu, naslovljen „Oporezivi iznos za isporuku robe i usluga provedenu unutar zemlje", predviđa:

„1. Oporezivi iznos za [PDV] sastoji se od:

a) u mjeri u kojoj se odnosi na isporuku robe i usluga, svega što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač ili pružatelj usluga u zamjenu za transakcije od kupca ili treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom tih transakcija;

[…]

2. Oporezivi iznos uključuje sljedeće elemente:

a) poreze i davanja, osim ako je drukčije propisano zakonom, isključujući [PDV];

b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač ili pružatelj usluga tereti kupca. Troškovi naplaćeni kupcu od strane dobavljača robe ili pružatelja usluga koji čine predmet posebnog ugovora i povezani su s isporukom robe ili usluga u pitanju smatraju se popratnim rashodima."

9 Građanski zakon, u verziji koja je primjenjiva na glavni postupak, predviđa:

„Članak 962.

Predmet ugovora jest ono na što su se obvezale stranke ili samo jedna od njih.

[…]

Članak 969.

Ugovori sklopljeni u skladu sa zakonom vrijedit će kao zakon za stranke ugovora. Oni mogu biti opozvani zajedničkim sporazumom ili zbog razloga predviđenih zakonom.

Članak 970.

Ugovori se moraju izvršavati u dobroj vjeri. Oni ne obvezuju samo svojim sadržajem nego i u pogledu svih posljedica koje s obzirom na prirodu obveze proizlaze na temelju pravičnosti, običaja ili zakona."

Glavni postupci i prethodna pitanja

10 C.-H. Tulică i C. I. Plavoșin sklopili su više ugovora o prodaji nekretnina, konkretno 134 ugovora u razdoblju između 2007. i 2008. te 15 ugovora u razdoblju između 2007. i 2009.

11 C.-H. Tulică i C. I. Plavoșin nisu odredbama ugovora predvidjeli ništa u pogledu PDV-a u trenutku sklapanja ugovora o prodaji.

12 Nakon što su spomenute transakcije realizirane i uslijed porezne kontrole, porezna uprava je utvrdila da je djelatnost koju su izvršili C.-H. Tulică i C. I. Plavoșin imala obilježja gospodarske djelatnosti.

13 C.-H. Tulică i C. I. Plavoșina je, posljedično, po službenoj dužnosti porezna uprava koja je izdala porezna rješenja u pogledu dotičnih stranaka kvalificirala kao porezne obveznike PDV-a, kojima je zahtijevala plaćanje PDV-a koji je, s jedne strane, izračunat zbrajanjem iznosa PDV-a i cijene ugovorene između ugovornih stranaka i, s druge strane, uvećan za iznos zateznih kamata.

14 U tijeku postupka u predmetu C-249/12 C.-H. Tulică iznijela je kako se praksom porezne uprave prema kojoj izračunava PDV dodajući njegov iznos cijeni koju dogovore ugovorne stranke krši više pravnih načela, među kojima je načelo slobode ugovaranja. PDV bi trebao biti sastavni dio cijene, a ne dodatak cijeni. Nipošto se ne smije pretpostaviti da bi kupac pristao na kupnju nekretnine u pitanju pod uvjetima koje podrazumijeva porezna uprava. PDV koji zahtijeva porezna uprava više ne može biti naplaćen od kupca jer bi to premašivalo predmet ugovora i ne može se isticati protiv njega, bilo na temelju ugovorne ili izvanugovorne pravne obveze.

15 Porezna uprava tvrdi, na temelju odredaba članka 137. Zakona o porezima da, kako bi se odredio iznos dugovanog PDV-a, kao osnovu za izračun treba uzeti cijenu koju su dogovorile ugovorne strane.

16 C.-H. Tulică podnijela je tužbu pred Curteom de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu), koja ju je odbila kao neosnovanu.

17 C.-H. Tulică je tada uložila kasacijsku žalbu protiv presude Curtee de Apel de Bucarest pred Înalta Curteom de Casație și Justiție (Visoki kasacijski sud).

18 U svojoj žalbi C.-H. Tulică je, između ostalog, ponovila svoj argument da je osnova izračuna dugovanog poreza pogrešna. U potporu toj tvrdnji pozvala se na točke 26. i 27. presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, Zb. str. I-5339.).

19 Tijekom postupka pokrenutog pred Înalta Curteom de Casație și Justiție, odluka o tumačenju br. 2 Središnje porezne komisije od 12. travnja 2011. objavljena je u *Monitorul Oficial al României* br. 278 od 20. travnja 2011. (u daljnjem tekstu: odluka o tumačenju br. 2/2011). Tu odluku spomenuta komisija usvojila je u okviru ujednačavanja primjene poreznog zakonodavstva. Spomenuta odluka potvrđuje pristup porezne uprave u pogledu određivanja oporezivog iznosa PDV-a. Ona glasi kako slijedi:

„[...] za oporezive isporuke građevina i zemljišta, [PDV] koji se naplaćuje u tom slučaju određuje se u skladu s voljom stranaka koja proizlazi iz ugovora ili drugih dokaza sukladno Rješenju rumunjske vlade br. 92/2003 [...]:

a) primjenom stope PDV-a na protuvrijednost isporuke […] kada:
   1) su se stranke usuglasile da PDV nije uključen u protuvrijednost isporuke ili
   2) stranke nisu ništa ugovorile u pogledu PDV-a;

b) primjenom metode obrnutog izračuna […] kada su se stranke dogovorile da će uključiti PDV u protuvrijednost isporuke.”

20 U tijeku postupka u predmetu C-250/12 C. I. Plavoșin iznio je kako pribrajanje PDV-a iznosu koji je plaćen kao naknada za prodaju zanemaruje predmet ugovora stranaka i proizvodi učinke suprotne cilju kojem PDV služi. Taj porez ne može, prema njemu, snositi dobavljač, uzimajući u obzir da je taj porez, po prirodi, porez na potrošnju, koji treba snositi krajnji potrošač.

21 Prema tvrdnjama C. I. Plavoșina, kada ugovor o prodaji ne spominje PDV, dugovani porez mora se primijeniti na iznos koji je jednak cijeni ugovorenoj između stranaka, umanjenoj za ukupnu vrijednost poreza, tako da iznos plaćen od strane kupca pokriva i cijenu koja se duguje dobavljaču i PDV.

22 Porezna uprava poziva se na odluku o tumačenju br. 2/2011, kojom potvrđuje svoj pristup prilikom izračuna primjenjivog PDV-a.

23 C. I. Plavoșin podnio je tužbu pred Curteom de Apel Timișoara (Žalbeni sud, Timișoara), koja je njegovu tužbu odbila.

24 C. I. Plavoșin potom je podnio žalbu protiv presude koju je donijela Curtea de Apel Timișoara, i to pred sudom Înalta Curte de Casație și Justiție.

25 Potonji sud sumnja u osnovanost odluke o tumačenju br. 2/2011 u pogledu pojma „dobivena naknada” i područje primjene članaka 73. i 78. Direktive o PDV-u, kada stranke u vezi s PDV-om ništa nisu predvidjele prilikom kupoprodaje. Stoga je Înalta Curte de Casație și Justiție odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu, u oba predmeta koji su se pred njim vodili, sljedeće prethodno pitanje:

„Kada se [dobavljač] nekretnine rekvalificira kao obveznik PDV-a i kada su naknadu (cijenu) isporuke te robe utvrdile ugovorne strane bez ikakvog spominjanja PDV-a, treba li članke 73. i 78. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se oporezivi iznos sastoji od:

a) naknade (cijene) za isporuku robe koju su ugovorne strane utvrdile poslije oduzimanja stope PDV-a ili od

b) naknade (cijene) za isporuku robe koju su dogovorile ugovorne strane?”

26 Rješenjem od 22. lipnja 2012. predsjednik Suda naložio je spajanje predmeta C-249/12 i C-250/12 u svrhu provođenja pisanog i usmenog postupka kao i donošenja odluke.

O prethodnom pitanju

27 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita, u pogledu članaka 73. i 78. Direktive o PDV-u, kada cijenu robe utvrde ugovorne strane bez ikakvog spominjanja PDV-a i kada je dobavljač te robe osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za oporezivu transakciju, treba li ugovorenu cijenu smatrati cijenom u koju je već uključen PDV ili cijenom bez PDV-a koja mora biti uvećana za taj iznos.

28 Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi kako su tužitelji u glavnom postupku, dobavljači nekretnina, osobe odgovorne za plaćanje PDV-a za oporezive transakcije koje su obavili. Isto tako iz tog spisa proizlazi da stranke predmetnih ugovora u glavnom postupku nisu ništa predvidjele u pogledu PDV-a kada su utvrdile cijenu nekretnine koja je bila predmet kupoprodaje. Međutim, sud koji je uputio zahtjev nije pružio nijednu informaciju iz koje bi proizašlo raspolažu li ti dobavljači ili ne, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, mogućnošću naplate od kupaca, osim ugovorene cijene, i iznosa PDV-a koji zahtijeva porezna uprava.

29 C.-H. Tulică i C. I. Plavoșin kao i Europska komisija smatraju, u bitnome, kako je PDV po prirodi porez na potrošnju koji treba snositi krajnji potrošač i koji stoga ne može snositi dobavljač. PDV bi dakle trebao biti sastavni dio cijene, a ne element koji joj se dodaje.

30 Rumunjska vlada u bitnome procjenjuje da se, kako bi se utvrdila naknada koju će ostvariti dobavljač, a ona ima subjektivnu vrijednost, valja osvrnuti na volju stranaka i uzeti u obzir kako se ta naknada sastoji od iznosa koji je dobavljač očekivao primiti i da je kupac isti iznos bio spreman platiti. Taj iznos odgovara, po prilici stvari, cijeni utvrđenoj ugovorom, bez odbijanja PDV-a.

31 Spomenuta vlada dodaje da, ako bi se trebalo smatrati da se naknada sastojala od cijene isporučene robe, umanjene za iznos PDV-a, dobavljač bi bio u prednosti u odnosu na svoje konkurente, što bi bilo u suprotnosti s načelom neutralnosti PDV-a i moglo bi potaknuti nepravilnosti kao što su one kojima su dobavljači u glavnom postupku bili izloženi.

32 U tom pogledu, treba podsjetiti da iz članka 1. stavka 2. i iz članka 73. Direktive o PDV-u proizlazi da načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu općeg poreza na potrošnju na robu i usluge, koji je točno razmjeran cijeni robe i usluga i da oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač robe ili pružatelj usluga u zamjenu za transakcije od kupca ili neke treće strane. Članak 78. te direktive navodi određene elemente koje treba uključivati oporezivi iznos. Prema članku 78. točki (a) spomenute direktive, taj iznos ne treba uključivati PDV.

33 Prema općem pravilu iz članka 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga u zamjenu za plaćanje sastoji se od naknade koju je porezni obveznik zapravo primio. Ta naknada stoga predstavlja subjektivnu vrijednost, odnosno stvarno primljenu vrijednost, a ne vrijednost koja je procijenjena prema objektivnim mjerilima (vidjeti osobito presudu od 5. veljače 1981., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. str. 445., t. 13. i od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties i Provadinvest, C-621/10 i C-129/11, još neobjavljene u Zborniku, t. 43.).

34 Ovo pravilo mora se primjenjivati u skladu s osnovnim načelom spomenute direktive, a koje se sastoji u tome da sustav PDV-a ima za cilj opteretiti samo krajnjeg potrošača (vidjeti osobito gore navedenu presudu Elida Gibbs, t. 19. i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium, C-69/11, t. 21.).

35 Međutim, kada je ugovor o kupoprodaji zaključen bez spominjanja PDV-a, u slučaju u kojem dobavljač prema nacionalnom pravu ne može naplatiti od kupca PDV koji naknadno zahtijeva porezna uprava, uzimanje u obzir cjelokupne cijene, bez oduzimanja PDV-a, kao osnovice na koju se PDV primjenjuje imalo bi za posljedicu da PDV tereti tog dobavljača, što bi bilo u suprotnosti s načelom prema kojem je PDV porez na potrošnju koji mora snositi krajnji potrošač.

36 Takvo uzimanje u obzir bilo bi u suprotnosti, štoviše, s pravilom prema kojem porezna uprava ne može naplaćivati na ime PDV-a iznos veći od onoga koji je porezni obveznik primio (vidjeti osobito gore navedenu presudu Elida Gibbs, t. 24., od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, Zb. str. I-3801., t. 15. te gore navedenu Balkan and Sea Properties i Provadinvest, t. 44.).

37 To je, međutim, drukčije u slučaju kada dobavljač prema nacionalnom pravu ima mogućnost ugovorenoj cijeni dodati iznos koji odgovara porezu koji je primjenjiv na transakciju i naplatiti taj iznos od kupca robe.

38 Valja napomenuti, osim toga, da jedno od bitnih obilježja PDV-a leži u činjenici da je taj porez točno proporcionalan cijeni robe i usluga u pitanju. To podrazumijeva da svi dobavljači doprinose plaćanju PDV-a u istom omjeru u odnosu na cjelokupan iznos primljen za prodanu robu.

39 U predmetnom slučaju, na nacionalnom je sudu da provjeri ostavlja li rumunjsko pravo mogućnost dobavljačima da od kupaca naplate PDV koji naknadno zahtijeva porezna uprava.

40 Ako bi iz te provjere proizašlo da takva naplata nije moguća, trebalo bi zaključiti kako se Direktiva o PDV-u protivi pravilu kao što je ono koje je navedeno u odluci o tumačenju br. 2/2011.

41 U mjeri u kojoj rumunjska vlada tvrdi kako pravilo poput onoga u glavnom postupku ima za učinak odvratiti od nepravilnosti, treba napomenuti kako je svaka država članica nadležna i obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a i borba protiv utaje (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, još neobjavljenu u Zborniku, t. 25. i navedenu sudsku praksu)

42 Te mjere međutim ne smiju prelaziti ono što je nužno za ostvarivanje postavljenog cilja (presuda od 12. lipnja 2012., EMS-Bulgaria TRANSPORT, C-284/11, još neobjavljena u Zborniku, t. 67. i navedena sudska praksa). Međutim, to je upravo ono što će se dogoditi sa spornim pravilom u glavnom postupku ako se ispostavi da ono dovodi do situacije u kojoj PDV pogađa dobavljača i ne naplaćuje se sukladno osnovnom načelu sustava PDV-a, koje je navedeno u točki 34. ove presude.

43 Uzimajući u obzir sve ranije navedeno, na postavljeno pitanje treba odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u, a osobito njezine članke 73. i 78., treba tumačiti na način da, kada cijenu robe utvrde ugovorne strane bez spominjanja PDV-a i kada je dobavljač te robe osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za oporezivu transakciju, u slučaju da dobavljač nema mogućnost od kupca naplatiti PDV koji zahtjeva porezna uprava, ugovorenu cijenu treba smatrati cijenom u koju je već uključen PDV.

Troškovi

44 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 (treće vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, a osobito njezine članke 73. i 78., treba tumačiti na način da, kada cijenu robe utvrde ugovorne strane bez spominjanja poreza na dodanu vrijednost i kada je dobavljač te robe osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost za oporezivu transakciju, u slučaju da dobavljač nema mogućnost od kupca naplatiti porez na dodanu vrijednost koji zahtjeva porezna uprava, ugovorenu cijenu treba smatrati cijenom u koju je već uključen porez na dodanu vrijednost.

Potpisi