

PRESUDA SUDA

31. ožujka 1992.(*)

„Članak 33. Šeste direktive o PDV-u – Izravan učinak – Porez na promet – Zakon o doprinosu za zapošljavanje”

U predmetu C-200/90,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Østre Landsret (Istočni regionalni sud), Danska, u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS,

koje podupire

Monsanto-Searle A/S, s jedne strane,

i

Skatteministeriet, s druge strane,

o tumačenju članka 9. i narednih članaka te članka 95. Ugovora o EEZ-u kao i članka 33. 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,

SUD,

u sastavu: O. Due, predsjednik, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse (predsjednici vijeća), G. F. Mancini (izvjestitelj), C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg i J. L. Murray, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Tesauro,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS i Monsanto-Searle A/S, K. Dyekjaer-Hansen, odvjetnik pri odvjetničkoj komori u Kopenhagenu,
- za Skatteministeriet (Ministarstvo financija), M. Gregers Larsen, odvjetnik pri odvjetničkoj komori u Kopenhagenu, i J. Molde, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

- za portugalsku vladu, L. Fernandes, ravnatelj pravne službe Glavne uprave za Europske zajednice, A. Correia, zamjenik glavnog direktora zadužen za PDV, i T. Lemos, pravnica u upravnoj službi za PDV, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, J. F. Buhl, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja koja su podnijeli Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS i Monsanto-Searle A/S, Skatteministeriet (Ministarstvo financija) i Komisija Europskih zajednica na raspravi održanoj 28. studenoga 1991.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. siječnja 1992.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 20. lipnja 1990., koje je Sud zaprimio 2. srpnja 1990., Østre Landsret (Istočni regionalni sud) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u četiri prethodna pitanja o tumačenju članka 9. i narednih članaka te članka 95. Ugovora o EEZ-u kao i članka 33. 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 L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva Vijeća).
- 2 Pitanja su upućena u postupku između dva danska trgovačka društva, Dansk Denkavit ApS (u daljnjem tekstu: Dansk Denkavit) i P. Poulsen Trading ApS (u daljnjem tekstu: Poulsen Trading) s jedne i Skatteministeriet (dansko Ministarstvo financija) s druge strane, a tiču se zahtjeva tih društava za povrat iznosa koje su platili 1988. i 1989. u vidu doprinosa za zapošljavanje (u daljnjem tekstu: doprinos).
- 3 Iz spisa predmeta proizlazi da je navedeni doprinos uveden Zakonom br. 840. od 18. prosinca 1987. o doprinosu za zapošljavanje (*Lov om arbejdsmarkedsbidrag*), koji je stupio na snagu 1. siječnja 1988., a bio je dio gospodarske politike koju je u to doba provodila danska vlada s ciljem poticanja rasta i razvoja zapošljavanja. Želeći smanjiti troškove poduzetnika danska vlada smatrala je da financiranje određenih socijalnih izdataka koje su dotad snosili poslodavci treba preuzeti država. Kako bi se došlo do potrebnih javnih sredstava planirala je uvođenje doprinosa čiji se teret trebao prenijeti na danske potrošače.
- 4 Taj doprinos, koji je od 1. siječnja 1992. zamijenilo odgovarajuće povećanje stope poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), bio je nametnut poduzetnicima koji su bili obveznici plaćanja PDV-a i drugim poduzetnicima kojima je država bila također financirala navedene troškove. Utvrđena stopa doprinosa iznosila je 2,5 % ukupne ostvarene vrijednosti prodaje i pruženih usluga svakog poduzetnika tijekom određenog razdoblja, umanjeno za iznos dobara i usluga koje je taj poduzetnik kupio

tijekom tog razdoblja. Ako se nije mogla primijeniti ta metoda, kao u slučaju poduzetnika koji nisu bili obveznici PDV-a, osnovica za obračun poreza bio je ukupni iznos plaća koje je taj poduzetnik isplatio uvećan za 90 %. Osim toga, doprinos se nije naplaćivao na izvoz i uvoz dobara ili usluga; u potonjem slučaju poduzetnici uvoznici nisu imali pravo odbiti vrijednost uvezene robe ili usluga pri prvoj transakciji u Danskoj.

5 Tužitelji u glavnom postupku, Dansk Denkavit i Poulsen Trading, kupuju robu u Nizozemskoj za stavljanje na tržište u Danskoj; prvo od ta dva društva trguje hranom za životinje, a drugo zvučnicima. Društvo Dansk Denkavit platilo je Ministarstvu financija na ime tog doprinosa iznos od 811 470 DKK za 1988. i 1989., a društvo Poulsen Trading platilo je istom ministarstvu iznos od 745 756 DKK za iste te dvije godine. Navedena dva društva pokrenula su postupak pred nacionalnim sudovima tražeći poništenje doprinosa i izdavanje naloga danskoj državi da im izvrši povrat iznosa za koje su tvrdili da su nepropisno naplaćeni. Kako bi poduprli svoj zahtjev primarno su utvrdili da taj doprinos predstavlja porez na promet koji je zabranjen člankom 33. Šeste direktive Vijeća, a podredno da je to pristojba čiji je učinak istovrstan onom koji je zabranjen člankom 9. i narednim člancima Ugovora o EEZ-u, ili, ako potonje odredbe nisu primjenjive u ovom predmetu, da je to diskriminirajući porez u smislu članka 95. tog Ugovora.

6 Smatrajući da je za rješavanje spora koji se vodi pred njim nužno tumačenje gore navedenih odredaba, Østre Landsret (Istočni regionalni sud) odlučio je prekinuti postupak i rješenjem od 20. lipnja 1990. uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 33. Šeste direktive Vijeća 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 (77/388/EEZ) tumačiti na način da se državama članicama zabranjuje naplata doprinosa koji ima sljedeće osobine:

- (i) Doprinos se plaća za aktivnosti koje podliježu naplati PDV-a kao i za sve druge poslovne aktivnosti koje se sastoje od nabave robe ili usluga koje se naplaćuju, a obračunava se prema zakonski propisanim kriterijima koji ne daju poreznim tijelima diskrecijska prava niti prave razliku između domaćih i uvezenih proizvoda.
- (ii) Za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a obračun se temelji na istoj osnovici kao za obračun PDV-a, jer se taj doprinos, kao i PDV, naplaćuje u svakoj fazi kao postotak od prodaje koju je poduzetnik ostvario (ne uključujući izvoz) nakon odbitka kupnji za koje je doprinos plaćen u ranijoj fazi.
- (iii) Za razliku od sustava PDV-a, doprinos se ne plaća na uvoz, ali se plaća na uvezenu robu, i to na način da ga domaći poduzetnik plaća na punu prodajnu cijenu pri prvoj prodaji.
- (iv) Za razliku od PDV-a, doprinos se ne izražava zasebno na računima.

- (v) Doprinos naplaćuju carinska tijela po istim načelima kao i PDV. Carinska tijela stoga moraju izvršiti povrat u slučaju negativne osnove.
- (vi) Doprinos se naplaćuje usporedo s postojećim sustavom PDV-a, zbog toga što ne zamjenjuje ni potpuno ni djelomično iznos PDV-a koji se plaća na temelju važećeg zakonodavstva o PDV-u, a sam je doprinos uključen u cijenu na koju se zaračunava PDV.
2. U pogledu nacionalnog doprinosa koji ima osobine opisane u prvom pitanju, proizlaze li iz članka 33. navedene direktive prava pojedinaca koja moraju štiti nacionalni sudovi?
3. Ako je odgovor na prvo ili drugo pitanje, ili na oba ta pitanja, niječan, treba li zabranu pristojba koje imaju istovrsni učinak kao carina iz članka 9. i narednih članaka Ugovora o EEZ-u tumačiti na način da je porezni sustav koji se opisuje u prvom pitanju, u pogledu uvezenih proizvoda, protivan toj zabrani zato što se doprinos za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a obračunava prema osnovici za PDV bez odbitka vrijednosti uvezenih proizvoda?
4. Ako je odgovor na treće pitanje niječan, treba li članak 95. Ugovora o EEZ-u tumačiti na način da je taj porezni sustav, posebno zbog stvari koje se razmatraju u trećem pitanju, protivan zabrani diskriminirajućeg nacionalnog oporezivanja koja se propisuje tom odredbom?"
7. Za potpuniji prikaz činjenica u glavnom postupku, detaljnog opisa danskog doprinosa o kojem je riječ i sažetka pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

Prvo pitanje

8. Prvim pitanjem Østre Landsret (Istočni regionalni sud) u biti želi utvrditi protivi li se članku 33. Šeste direktive Vijeća uvođenje ili zadržavanje doprinosa koji se:
- plaća i za aktivnosti koje podliježu plaćanju PDV-a i za druge industrijske ili komercijalne aktivnosti koje se sastoje od nabave usluga koje se naplaćuju;
 - za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a naplaćuje po istoj osnovici koja se upotrebljava za PDV, drugim riječima kao postotak vrijednosti prodaje nakon odbitka iznosa kupnji;
 - za razliku od PDV-a, ne plaća na uvoz, ali se naplaćuje na punu prodajnu cijenu uvezene robe pri prvoj prodaji u dotičnoj državi članici;
 - za razliku od PDV-a, ne mora izraziti zasebno na računima; i koji se
 - obračunava usporedo s PDV-om.

- 9 Pri odgovaranju na to pitanje prije svega valja primijetiti da članak 33. Šeste direktive Vijeća glasi kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, odredbama ove Direktive država članica ne sprečava se da zadrži ili da uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na kladenje i kockanje, trošarine, takse ili općenito bilo koje poreze, davanja ili namete koji se ne mogu odrediti kao porez na promet.”[neslužbeni prijevod]

- 10 Kao što je Sud već više puta utvrdio, među ostalim i u presudama od 3. ožujka 1988., Bergandi (C-252/86, Zb., str. 1343., t. 10. i 11.), te od 13. srpnja 1989., Wisselink (C-93/88 i C-94/88, Zb., str. 2671., t. 13. i 14.), tekstom te odredbe zabranjuje se državama članicama da uvedu ili zadrže poreze, davanja ili namete koji se mogu odrediti kao porez na promet. Iz toga slijedi da za odgovor na prvo pitanje prije svega valja utvrditi koje su osobine poreza na promet, a zatim i može li se doprinos kakav je danski doprinos o kojem je riječ smatrati takvim porezom.
- 11 Što se tiče, kao prvo, pojma „porez na promet”, treba napomenuti da je svrha članka 33., kao što je Sud utvrdio u gore navedenim presudama i u presudi od 27. studenoga 1985., Rousseau Wilmot, (C-295/84, Zb., str. 3759., t. 16.), spriječiti da funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a bude ugroženo uvođenjem poreza, davanja ili nameta na kretanje roba i usluga koji se naplaćuju na način usporediv s PDV-om. U svakom slučaju treba smatrati da se porezi, davanja i nameti na kretanje robe i usluga naplaćuju na način usporediv s PDV-om ako imaju bitne osobine PDV-a. Kao što je Sud naveo u gore navedenim presudama, te su osobine sljedeće: PDV se općenito primjenjuje na transakcije povezane s robom ili uslugama; razmjern je cijeni te robe ili usluga; naplaćuje se u svakoj fazi proizvodnog i distribucijskog procesa; naposljetku, naplaćuje se na dodanu vrijednost robe i usluga zbog toga što se porez koji se plaća na transakciju obračunava nakon odbitka poreza koji je plaćen na prethodnu transakciju.
- 12 Zatim valja ispitati ima li doprinos kakav je danski doprinos o kojem je riječ bitne osobine PDV-a i treba li ga slijedom toga smatrati porezom na promet. U vezi s tim treba napomenuti da se taj doprinos, kao i PDV, naplaćivao na komercijalne ili industrijske aktivnosti, bez obzira na to jesu li podlijegale PDV-u ili ne, koje su se sastojale od nabave robe ili usluga koje su se naplaćivale; nadalje, naplaćivao se u svim fazama proizvodnje i distribucije; za poduzetnike koji su bili obveznici plaćanja PDV-a obračunavao se kao postotak vrijednosti prodane robe ili pruženih usluga tijekom određenog razdoblja, nakon odbitka iznosa kupljenih roba i usluga tijekom istog tog razdoblja.
- 13 Istina je, kao što je naglasila danska vlada, da se taj doprinos u određenim vidovima razlikovao od PDV-a. Kao prvo, naplaćivao se poduzetnicima koji nisu bili obveznici plaćanja PDV-a i u tom slučaju, s obzirom na to da se nije mogla primijeniti metoda upotrebljavana za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a, osnovica za obračun bio je ukupni iznos plaća koji su isplatili ti poduzetnici, uvećan za 90 %. Kao drugo, taj se doprinos nije naplaćivao na uvoz, a poduzetnici uvoznici nisu smjeli oduzeti vrijednost uvezene robe ili usluga od osnovice za obračun doprinosa. Naposljetku, smatrao se dijelom troška robe ili usluga i zbog toga se nije zasebno izražavao na računima.

14 Međutim, da bi se porez smatrao porezom na promet nije nužno da u svakom pogledu nalikuje PDV-u; dovoljno je da ima bitne osobine PDV-a. U ovom predmetu spomenute razlike ne utječu na prirodu doprinosa kakav je danski doprinos o kojem je riječ, koji nalikuje PDV-u u svim bitnim vidovima. Iz toga slijedi da je bez obzira na te razlike doprinos i dalje imao karakter poreza na promet.

15 U skladu s tim na prvo pitanje valja odgovoriti da se člankom 33. Šeste direktive Vijeća 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 (77/388/EEZ) zabranjuje uvođenje ili zadržavanje doprinosa koji se:

(i) plaća i za aktivnosti koje podliježu plaćanju PDV-a i za druge industrijske ili komercijalne aktivnosti koje se sastoje od nabave usluga koje se naplaćuju;

(ii) za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a naplaćuje po istoj osnovici koja se upotrebljava za PDV, drugim riječima kao postotak vrijednosti prodaje nakon odbitka iznosa kupnji;

(iii) za razliku od PDV-a, ne plaća na uvoz, ali se naplaćuje na punu prodajnu cijenu uvezene robe pri prvoj prodaji u dotičnoj državi članici;

(iv) za razliku od PDV-a, ne mora izraziti zasebno na računima; i koji se

(v) obračunava usporedo s PDV-om.

Drugo pitanje

16 Što se tiče drugog pitanja, kojim se pita može li se na članak 33. pozivati pred nacionalnim sudovima, danska vlada izjavila je da je ta odredba isključivo postupovna i da je uvrštena u Šestu direktivu Vijeća isključivo u interesu Zajednica. Na raspravi je iznijela stav da samo materijalne odredbe čiji je cilj zaštita interesa pojedinaca mogu imati izravan učinak i da u ovom predmetu nisu ispunjeni ti uvjeti.

17 Dovoljno je u tom pogledu istaknuti da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, na odredbe direktiva pojedinci mogu pozivati pred nacionalnim sudovima ako su te odredbe jasne, precizne i bezuvjetne, te da pravilo iz članka 33., kojim se državama članicama zabranjuje uvođenje poreza, davanja ili nameta koji se mogu odrediti kao porez na promet, ispunjava te uvjete.

18 Iz toga slijedi kako na drugo pitanje valja odgovoriti da iz članka 33. Šeste direktive Vijeća proizlaze prava pojedinaca koja moraju štititi nacionalni sudovi.

Treće i četvrto pitanje

19 S obzirom na odgovore na prvo i drugo pitanje, treće i četvrto pitanje su bespredmetni.

Vremenski učinci ove presude

- 20 Pozivajući se na presude od 8. travnja 1976., Defrenne (C-43/75, Zb., str. 455.), od 2. veljače 1988., Blaizot (C-24/86, Zb., str. 379.) i od 17. svibnja 1990., Barber (C-262/88, Zb., str. I-1889.), danska vlada tražila je da Sud, ako donese odluku o neusklađenosti doprinosa o kojem je riječ s pravom Zajednice, ograniči vremenske učinke ove presude. U potporu svog zahtjeva opisala je iznimno ozbiljne posljedice koje bi takva odluka imala za danske javne financije i danski pravosudni sustav. Na raspravi je objasnila da je iznos naplaćen na temelju osporavanog doprinosa bio otprilike 7 milijardi ECU, odnosno 4 % danskih prihoda u razdoblju o kojem je riječ. Kada bi zahtjeve za povrat naplaćenog doprinosa, koji je prenesen na potrošače, podnijeli samo neki od 150 000 do 200 000 poreznih obveznika, već samo razmatranje tih zahtjeva dovelo bi do urušavanja danskog pravosudnog sustava. Osim toga, danska vlada izjavila je da je, s obzirom na sudsku praksu Suda u to doba, imala pravo smatrati da doprinos koji se osporava u glavnom postupku nije ugrozio funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a te da stoga nije bio zabranjen člankom 33.
- 21 U vezi s tim valja zaključiti da danska vlada nije dokazala kako se u doba uvođenja osporavanog doprinosa moglo razumno protumačiti da je pravo Zajednice dopuštalo takav porez. Zabrana poreza na promet sadržana u članku 33. jasno proizlazi iz teksta te odredbe. Područje primjene te zabrane Sud je već utvrdio u gore navedenoj presudi Rousseau Wilmot, u kojoj je zaključio da se člankom 33. „nastoji spriječiti da država članica ugrozi funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a fiskalnim mjerama koje otežavaju kretanje robe i usluga, a na komercijalne transakcije zaračunavaju se na način koji je usporediv s PDV-om” (točka 16.). Iz toga slijedi da se porez koji se naplaćuje usporedo s PDV-om i koji ima bitne osobine PDV-a kako su navedene u točki 15. presude Rousseau Wilmot, na komercijalne transakcije zaračunava na način koji je usporediv s PDV-om te da time ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava.
- 22 Osim toga, Komisija, koju je danska vlada obavijestila o svojem prijedlogu u studenom 1987., već je 29. siječnja 1988., samo nekoliko tjedana nakon uvođenja spornog doprinosa, upozorila dansku vladu na poteškoće koje bi mogle proizaći s obzirom na članak 33.
- 23 Iz toga slijedi da je u tim okolnostima neprimjereno ograničiti vremenske učinke ove presude.

Troškovi

- 24 Troškovi portugalske vlade i Komisije Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. 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.

Slijedom navedenoga,

SUD,

odlučujući o pitanjima koja mu je Østre Landsret (Istočni regionalni sud) postavio rješenjem od 20. lipnja 1990., odlučuje:

1. Člankom 33. Šeste direktive Vijeća 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 (77/388/EEZ) zabranjuje se uvođenje ili zadržavanje doprinosa koji se:
 - plaća i za aktivnosti koje podliježu plaćanju PDV-a i za druge industrijske ili komercijalne aktivnosti koje se sastoje od nabave usluga koje se naplaćuju;
 - za poduzetnike koji su obveznici plaćanja PDV-a naplaćuje po istoj osnovici koja se upotrebljava za PDV, drugim riječima kao postotak vrijednosti prodaje nakon odbitka iznosa kupnji;
 - za razliku od PDV-a, ne plaća na uvoz, ali se naplaćuje na punu prodajnu cijenu uvezene robe pri prvoj prodaji u dotičnoj državi članici;
 - za razliku od PDV-a, ne mora izraziti zasebno na računima; i koji se
 - obračunava usporedo s PDV-om.
2. Iz članka 33. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ proizlaze prava pojedinaca koja moraju štititi nacionalni sudovi.

[Potpisi]

* Jezik postupka: danski