

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

16. rujna 1997.(*)

„Šesta direktiva o PDV-u – Tumačenje članka 9. stavka 2. točke (e) treće alineje –
Usluge arbitra – Mjesto isporuke usluga”

U predmetu C-145/96,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u koji je uputio Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Financijski sud Porajnje-Falačka, Neustadt an der Weinstrasse, Njemačka), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Bernd von Hoffmann

i

Finanzamt Trier,

o tumačenju članka 9. stavka 2. točke (e) treće alineje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje poreza (SL L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod],

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: G. F. Mancini, predsjednik vijeća, C. N. Kakouris (izvjestitelj), G. Hirsch, H. Ragnemalm i R. Schintgen, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Fennelly,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Bernda von Hoffmanna, Theo Bomm, *Rechtsanwalt*, Trier,
- za Finanzamt Trier, Albert Blümling, *leitender Regierungsdirektor*, voditelj Finanzamta Trier, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, Ernst Röder, *Ministerialrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, i Sabine Maas, *Regierungsrätin* u istom ministarstvu, u svojstvu agenata,

- za Komisiju Europskih zajednica, Jörn Sack, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši na raspravi od 25. veljače 1997. usmena očitovanja koja su podnijeli B. von Hoffmann, kojeg je zastupao Theo Bomm; Finanzamt Trier, koji je zastupao Werner Widmann, *leitender Ministerialrat* u Ministarstvu financija Porajnja-Falačke, u svojstvu agenta; njemačka vlada, koju je zastupao Bernd Kloke, *Oberregierungsrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, u svojstvu agenta; vlada Ujedinjene Kraljevine, koju su zastupali J. E. Collins, *Assistant Treasury Solicitor*, u svojstvu agenta, i Nicholas Paines, *barrister*; i Komisija, koju je zastupao Jürgen Grunwald, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 24. travnja 1997.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 15. ožujka 1996., koje je Sud zaprimio 3. svibnja 1996., Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud, Porajnje-Falačka), Neustadt an der Weinstrasse, uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 9. stavka 2. točke (e) treće alineje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje poreza (SL L 145, str. 1., u daljnjem u tekstu: Direktiva) [neslužbeni prijevod].
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora koji se vodi između B. von Hoffmanna i Finanzamta (Porezne uprave) Trier, a tiče se plaćanja poreza na promet na usluge arbitra koje je tužitelj pružio u Francuskoj.
- 3 Člankom 9. stavkom 1. Direktive propisuje se sljedeće opće pravilo:
„Mjestom isporuke usluge smatra se mjesto u kojem dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti [...]”. [neslužbeni prijevod]
- 4 Člankom 9. stavkom 2. točkom (e) trećom alinejom potom se propisuje:
„Mjesto isporuke sljedećih usluga koje se pružaju 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 u kojem kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se usluga isporučuje ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta:

[...]

– usluge konzultanata, inženjera, konzultantskih biroa, odvjetnika, računovođa i ostale slične usluge kao i obrada podataka i pružanje informacija.”. [neslužbeni prijevod]

- 5 Njemački Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, dalje u tekstu: UstG) sadržava članak 3.a, u kojem je tekst stavka 1. jednak tekstu članka 9. stavka 1. Direktive.
- 6 U skladu sa zajedničkim odredbama stavka 3. i stavka 4. podstavka 3. članka 3.a, u verzijama koje su se primjenjivale u razdoblju o kojem je riječ, usluge koje proizlaze iz djelatnosti odvjetnika, savjetnika za patente, poreznih savjetnika, revizora, inženjera i članova nadzornih odbora kao i pravno, poslovno i tehničko savjetovanje koje pružaju drugi poslovni subjekti, isporučuju se, odstupajući od stavka 1., na mjestu na kojem primatelj obavlja poslovnu djelatnost ako je primatelj poslovni subjekt. Ako se takva usluga isporučuje za mjesto poslovanja poslovnog subjekta, to se mjesto smatra mjestom na kojem je usluga isporučena. Osim toga, u skladu sa stavkom 2. podstavkom 3. točkom (a) članka 3.a UstG-a, mjesto na kojem se isporučuju znanstvene ili slične usluge jest mjesto na kojem poslovni subjekt isključivo ili pretežito obavlja djelatnost.
- 7 Iz spisa proizlazi da je tijekom 1987., 1988. i 1989. B. von Hoffmann, profesor građanskog prava na Sveučilištu u Trieru u Njemačkoj, obavljao djelatnost arbitra za Međunarodnu trgovačku komoru smještenu u Parizu. B. von Hoffmann bio je član međunarodnog arbitražnog suda koji sporove između poduzeća rješava donoseći arbitražne odluke ili sastavljajući sporazume između stranaka. Sud se sastoji od tri arbitra i saziva se za pojedinačne slučajeve. Međunarodna trgovačka komora određuje visinu naknada i njihovu raspodjelu među članovima arbitražnog suda. Arbitri primaju naknadu preko Međunarodne trgovačke komore.
- 8 Finanzamt Trier, tuženik u glavnom postupku, zaračunao je porez na promet u Njemačkoj na naknade koje je B. von Hoffmann primao tijekom navedenih godina. Prigovori koje je B. von Hoffmann uložio zbog tog zaračunavanja poreza odbačeni su kao neutemeljeni odlukom od 19. srpnja 1994.
- 9 B. von Hoffmann podignuo je tužbu protiv te odluke pred Finanzgerichtom Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnje-Falačka).
- 10 Stranke u postupku pred tim sudom spore se o pitanju bi li se na dohodak koji je B. von Hoffmann primio za djelatnost arbitra trebalo naplaćivati porez na promet u Njemačkoj.
- 11 B. von Hoffmann smatra da taj dohodak nije oporeziv u skladu s člankom 3.a stavkom 1. UstG-a. Prema njegovu mišljenju on ulazi u kategoriju znanstvenih usluga ili barem sličnih usluga iz članka 3.a stavka 2. podstavka 3. točke (a).
- 12 Finanzamt Trier osporava taj stav i tvrdi da je, budući da je B. von Hoffmann poslovni subjekt, mjesto na kojem su isporučene usluge o kojima je riječ Njemačka, u skladu s pravilom propisanim u članku 3.a stavku 1. UstG-a.

- 13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnje-Falačka) smatra da usluge koje je isporučio B. von Hoffmann nisu znanstvene ni „slične” usluge u smislu članka 3.a stavka 2. podstavka 3. točke (a). Također tvrdi da djelatnost arbitra nije obuhvaćena djelatnošću stručnjaka ili odvjetnika, a ni pravnim savjetovanjem, u smislu članka 3.a stavka 4. podstavka 3. Međutim, smatra da je moguće drukčije tumačenje u skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (e) trećom alinejom direktive, posebno s obzirom na to da se u toj odredbi spominju i „ostale slične usluge”.
- 14 Uzimajući u obzir činjenicu da je za rješavanje spora koji se vodi pred njim nužno tumačenje članka 9. stavka 2. točke (e) treće alineje Direktive, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnje-Falačka) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Trebaju li članak 9. stavak 2. točku (e) treću alineju glave VI. Šeste direktive EEZ-a („usluge konzultanata, inženjera, konzultantskih biroa, odvjetnika, računovođa i ostale slične usluge kao i obradu podataka i pružanje informacija”) tumačiti na način da to uključuje i usluge člana arbitražnog suda?”
- 15 Kako bi se odgovorilo na to pitanje prvo valja istaknuti da se članak 9. stavak 2. točka (e) treća alineja direktive ne odnosi na zanimanja, kao što su odvjetnici, konzultanti, računovođe ili inženjeri, nego na usluge. Zanimanja spomenuta u toj odredbi zakonodavcu Zajednice služe kao sredstvo za određivanje kategorija usluga na koje se ta odredba odnosi.
- 16 Stoga prvo pitanje koje proizlazi iz toga glasi ulaze li usluge arbitra u kategoriju usluga koje se uglavnom i uobičajeno obavljaju u sklopu zanimanja navedenih u članku 9. stavku 2. točki (e) trećoj alineji direktive (presuda od 6. ožujka 1997., Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb., str. I-1195., t. 18., 22. i 25.).
- 17 Kada se uzme u obzir definicija odvjetnika prema pravu Zajednice, ona u pogledu opsega usluga koje se uglavnom i uobičajeno pružaju u državama članicama u sklopu tog zanimanja ne obuhvaća usluge arbitra. Premda se arbitri zapravo često biraju iz redova odvjetnika zahvaljujući njihovoj poznavanju prava, usluge koje pruža odvjetnik ipak se uglavnom i uobičajeno odnose na zastupanje ili branjenje interesa osoba, dok se usluge arbitra uglavnom i uobičajeno odnose na rješavanje sporova između dviju ili više stranaka, iako se to čini po načelima pravičnosti i čestitosti.
- 18 Iz sličnih razloga usluge arbitra ne bi odgovarale uslugama ni konzultanta, ni inženjera, ni konzultantskog biroa, a ni računovođe. Nijedna usluga koja se uglavnom i uobičajeno pruža u sklopu bilo kojeg od tih zanimanja ne odnosi se na rješavanje sporova između dviju ili više stranaka.
- 19 Ostaje za razmotriti obuhvaćaju li „ostale slične usluge” iz članka 9. stavka 2. točke (e) treće alineje Direktive i usluge arbitra.
- 20 Iz točaka 19. do 22. presude Linthorst, Pouwels en Scheres jasno proizlazi da se izraz „ostale slične usluge” ne odnosi na neku zajedničku osobinu različitih aktivnosti spomenutih u članku 9. stavku 2. točki (e) trećoj alineji direktive, nego na usluge koje su slične uslugama svake od tih aktivnosti, promatrane odvojeno.

- 21 Uslugu valja smatrati sličnom uslugama neke od aktivnosti spomenutih u tom članku ako i jedna i druga usluga služe istoj svrsi.
- 22 U kontekstu odvjetničkih aktivnosti, valja napomenuti da ako se pregovori s ciljem postizanja nagodbe – a ta usluga koju pružaju odvjetnici najbliža je uslugama koje pružaju arbitri – usporede s rješavanjem spora koje obavlja arbitar, jasno je da te dvije usluge ne služe istoj svrsi. Dok je pokušaj odvjetnika koji sudjeluje u pregovorima da postigne sporazum obično utemeljen na svrsishodnosti i procjenjivanju interesa, rješavanje spora koje obavlja arbitar temelji se na razmatranju pravde i pravičnosti.
- 23 Stoga se usluge odvjetnika i usluge arbitra ne mogu smatrati sličnima.
- 24 Nijedna usluga konzultanta, inženjera, konzultantskog biroa ili računovođe ne služi svrsi koja je gore opisana kao svrha usluga arbitra.
- 25 U skladu s time, usluge arbitra ne mogu se smatrati sličnim uslugama ijednog od tih zanimanja.
- 26 S obzirom na navedeno, na prethodno pitanje valja odgovoriti da članak 9. stavak 2. točku (e) treću alineju direktive valja tumačiti na način da se ta odredba ne odnosi na usluge članova arbitražnog suda.

Troškovi

- 27 Troškovi koje su proizvele njemačka vlada, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Kako ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred nacionalnim sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanju koje mu je Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Financijski sud Porajnje-Falačka) postavio rješenjem od 15. ožujka 1996., odlučuje:

Članak 9. stavak 2. točku (e) treću alineju Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje poreza [neslužbeni prijevod] valja tumačiti na način da se ta odredba ne odnosi na usluge članova arbitražnog suda.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg u 16. rujna 1997.

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački

RADNI PRIJEVOD