

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264

PRESUDA SUDA (?etvrto vije?e)

29. studenoga 2018. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 314. – ?lanak 316. – ?lanak 322. – Posebne odredbe primjenjive na umjetnine – Maržni sustav – Oporezivi preprodavatelji – Nabava umjetnina koju izvrše autori ili njihovi pravni sljednici – Transakcije unutar Zajednice – Odbijanje nacionalnih poreznih tijela da poreznom obvezniku dodijele pravo primjene maržnog sustava – Uvjeti primjene – Pravo na odbitak pretporeza – Umjetnine, kolekcionarski predmeti i antikviteti”

U predmetu C?264/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU?a, koji je uputio Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru, Njema?ka), odlukom od 11. svibnja 2017., koju je Sud zaprimio 17. svibnja 2017., u postupku

Harry Mensing

protiv

Finanzamt Hamm,

SUD (?etvrto vije?e),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vije?a, u svojstvu predsjednika ?etvrtog vije?a, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: R. ?ere?, administratorica,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. lipnja 2018.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

–

za H. Mensinga, O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, i H. Portheine, ovlaštene ra?unovo?a,

–

za njema?ku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

–

za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, F. Clotuche?Duvieusart, M. Wasmeier i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. rujna 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 316. stavka 1. točke (b) i članka 322. točke (b) 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 Harryja Mensinga, trgovca umjetninama, i Finanzamta Hamm (Porezna uprava u Hammu, Njemačka), u vezi s odbijanjem potonjeg da odobri primjenu maržnog sustava na nabavu umjetnina koje je tužitelj u glavnom postupku stekao u drugim državama članicama.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Uvodne izjave 4., 7. i 51. 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 sprečava 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 sliče robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.

[...]

(51)

Primjereno je prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi sprežavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika.”

4

U skladu s člankom 1. stavkom 2. te direktive:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan 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 uključujuči razinu maloprodaje.”

5

Članak 311. stavak 1. navedene direktive glasi:

„Za potrebe ovog poglavlja i ne dovodeći u pitanje druge odredbe Zajednice, primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

2.

„umjetnine’ znači predmeti navedeni u Prilogu IX. dijelu A.;

[...]

5.

„oporezivi preprodavatelj’ znači porezni obveznik koji, u okviru svoje gospodarske djelatnosti i s ciljem preprodaje, kupuje ili primjenjuje u svrhu svog poslovanja, ili uvozi rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete, bilo da taj porezni obveznik djeluje za sebe ili za račun druge osobe, u skladu s ugovorom prema kojemu se plaća provizija na kupnju ili prodaju;

[...]”

6

Članak 314. te direktive određuje:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporučila unutar Zajednice jedna od sljedećih osoba:

(a)

osoba koja nije porezni obveznik;

(b)

drugi porezni obveznik, ukoliko je nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika izuzeta u skladu s člankom 136.;

(c)

drugi porezni obveznik, ukoliko nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika zadovoljava uvjete za izuzimanje za mala poduzeća, kako je navedeno u člancima od 282. do 292., te uključuje osnovna sredstva;

(d)

drugi oporezivi preprodavatelj, ukoliko se na nabavu robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom.”

7

U skladu s člankom 315. Direktive o PDV-u:

„Porezna osnovica za nabavu robe, iz članka 314., jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na razliku u cijeni.

Ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka je razlici između prodajne cijene koju zarađunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene.”

8

Članak 316. te direktive predviđa:

„1. Države članice moraju omogućiti oporezivim preprodateljima pravo primjene maržnog sustava na sljedeće transakcije:

(a)

nabava umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, koje oporezivi preprodavatelj sam uvozi;

(b)

nabava umjetnina koje za oporezive preprodavatelje dobavljaju njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;

(c)

nabava umjetnina koje za oporezive preprodavatelje dobavlja porezni obveznik, osim oporezivog preprodavatelja, ako se na tu nabavu primjenjuje niža stopa, u skladu s člankom 103.

2. Države članice moraju utvrditi detaljna pravila za provedbu mogućnosti navedene u stavku 1., koja u svakom slučaju moraju pokrivati razdoblje od barem dvije kalendarske godine.”

9

U članku 317. navedene direktive određuje se:

„Ako oporezivi preprodavatelj koristi mogućnost iz članka 316., porezna osnovica se određuje u skladu s člankom 315.

Za nabavu umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje uvozi sam oporezivi

preprodavatelj, nabavna cijena koju je potrebno uzeti u obzir pri izražavanju razlike u cijeni mora biti jednaka poreznoj osnovici za uvoz, utvrđenoj u skladu s člancima od 85. do 89., uvećanoj za porez na dodanu vrijednost koji dopijeva ili je plaćen pri uvozu.”

10

U članku 322. iste direktive navodi se:

„Ukoliko se roba koristi u svrhu nabave od strane oporezivog preprodavatelja, uz primjenu maržnog sustava, on nema pravo odbiti od PDV-a koji mora platiti:

(a)

porez na dodanu vrijednost koji dopijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete koje sam uvozi;

(b)

porez na dodanu vrijednost koji dopijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine koje dobavljaju ili koje će dobaviti njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;

(c)

porez na dodanu vrijednost koji dopijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine koje je dobio ili koje će dobaviti porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja.”

Njemačko pravo

11

Članak 25. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) predviđa:

„(1.) Nabava pokretne materijalne imovine u smislu članka 1. stavka 1. točke 1. oporezuje se u skladu sa sljedećim odredbama (maržni sustav), ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1.

Poduzetnik je preprodavatelj. Preprodavatelj je osoba koja se bavi trgovinom pokretnom materijalnom imovinom uz naknadu ili koja takvu robu prodaje na javnoj dražbi u vlastito ime.

2.

Roba je preprodavatelju isporučena na području Zajednice. Kad je riječ o toj nabavi:

(a)

porez na promet nije trebalo platiti ili nije naplaćen na temelju članka 19. stavka 1., ili

(b)

primijenjen je maržni sustav.

[...]

(2.) Preprodavatelj može najkasnije u trenutku podnošenja prve prijave u određenoj kalendarskoj godini poreznoj upravi prijaviti da primjenjuje maržni sustav od početka kalendarske godine i za

sljedeću robu:

[...]

2.

umjetnine, ako je nabava koja je za njega izvršena oporezovana i ako je nije izvršio drugi preprodavatelj.

Prijava obvezuje poreznog obveznika za razdoblje od najmanje dvije kalendarske godine.

(3.) Određivanje visine prometa provodi se na temelju iznosa za koji prodajna cijena premašuje nabavnu cijenu robe [...]

[...]

(7.) Primjenjuju se sljedeća posebna pravila:

1.

Maržni sustav se ne primjenjuje:

(a)

na nabavu robe koju je preprodavatelj stekao unutar Zajednice, ako je preprodavatelj za nabavu robe na ostalom području Zajednice oslobođen od plaćanja poreza za nabavu robe koja se isporučuje unutar Zajednice,

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12

H. Mensing trgovac je umjetninama s poslovnim nastanom u Njemačkoj koji upravlja galerijama u više njemačkih gradova. U 2014. godini isporučene su mu umjetnine od autora iz drugih država članica. Te su isporuke prijavljene u državi članici poslovnog nastana umjetnika kao isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza. H. Mensing platio je PDV na njihovo stjecanje unutar Zajednice.

13

H. Mensing zatražio je od Porezne uprave u Hammu da primijeni maržni sustav. Budući da je Porezna uprava u Hammu odbila prihvatiti njegov zahtjev, utvrđeno je da je obavezan platiti dodatni iznos PDV-a od 19763,31 euro.

14

H. Mensing nije iskoristio pravo na odbitak pretporeza iako mu je, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, s postupovne točke gledišta ta mogućnost i dalje bila dostupna.

15

Nakon što je njegova žalba protiv poreznog rješenja odbijena, H. Mensing podnio je tužbu pred Finanzgerichtom Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka). Smatra da nacionalni propis o

kojem je rije? nije u skladu s pravom Unije i zahtijeva izravnu primjenu ?lanka 316. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV?u.

16

Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu uskla?enosti ?lanka 25.a stavka 7. to?ke (a) UStG?a s ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV?u. Navodi da se prema njema?kom pravu maržni sustav ne primjenjuje na isporuke robe koju je preprodavatelj stekao u Uniji, kada je isporuka te robe preprodavatelju bila predmet izuze?a za isporuke unutar Zajednice u drugim državama ?lanicama Unije. Me?utim, takvo isklju?ivanje iz podru?ja primjene navedenog sustava ne proizlazi iz ?lanka 316. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV?u i moglo bi dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja.

17

Sud koji je uputio zahtjev navodi da se, prema njegovu mišljenju, pravo primjene maržnog sustava propisano ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV?u primjenjuje samo na isporuke robe koje izvrši jedna od kategorija osoba navedenih u ?lanku 314. te direktive. Me?utim, isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza nisu obuhva?ene potonjom odredbom. Prema tome, navedeno pravo ne odnosi se na isporuke umjetnina koje je oporezivi preprodavatelj stekao u okviru stjecanja unutar Zajednice izuzetog od poreza.

18

U slu?aju kad bi osoba u položaju H. Mensinga ipak mogla primjenjivati maržni sustav propisan ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV?u, sud koji je uputio zahtjev tako?er postavlja pitanje može li se takva osoba istodobno pozvati na taj sustav i na pravo na odbitak pretporeza. Taj sud smatra da je mogućnost primjene maržnog sustava i istodobnog ostvarivanja prava na odbitak pretporeza u suprotnosti sa sustavom utvr?enim Direktivom o PDV?u.

19

U tim je okolnostima Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Treba li ?lanak 316. stavak 1. to?ku (b) Direktive [o PDV?u] tuma?iti na na?in da oporezivi preprodavatelji mogu primijeniti maržni sustav na nabavu umjetnina koje im unutar Zajednice dobavlja autor ili njegov pravni sljednik, kod kojih nije rije? o osobama u smislu ?lanka 314. Direktive [o PDV?u]?

2.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: zahtijeva li ?lanak 322. to?ka (b) Direktive [o PDV?u] da se preprodavatelju odbije pravo na odbitak pretporeza za stjecanje umjetnina unutar Zajednice, ?ak i ako ne postoji nacionalni propis koji bi sadržavao odgovaraju?e pravilo?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

20

Prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 316. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da oporezivi preprodavatelj može primijeniti maržni sustav na nabavu umjetnina koje mu je u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza ulazno isporučio autor ili njegovi pravni sljednici, iako potonji ne spadaju u kategorije osoba navedenih u članku 314. te direktive.

21

Uvodno valja istaknuti, pod uvjetom da to sud koji je uputio zahtjev provjeri, da se glavni postupak odnosi na nabavu umjetnina iz članka 311. stavka 1. točke 2. Direktive o PDV-u oporezivom preprodavatelju, kako je definiran u članku 311. stavku 1. točki 5. te direktive.

22

Valja također podsjetiti da maržni sustav oporezivanja koji provodi oporezivi preprodavatelj prilikom nabave umjetnina predstavlja poseban sustav PDV-a, kojim se odstupa od općeg sustava Direktive o PDV-u. Stoga članka 314. i 316. te direktive, kojima se utvrđuje slučaj primjene tog posebnog sustava, treba usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. svibnja 2017., Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

23

Međutim, to pravilo tumačenja ne znači da izraze kojima je definiran navedeni sustav treba tumačiti na način koji bi ih lišio učinkovitosti. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima tog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti (vidjeti po analogiji presudu od 21. ožujka 2013., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

24

Nadalje, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio (presuda od 21. rujna 2017., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, t. 24. i navedena sudska praksa).

25

Kao prvo, tekst članka 316. Direktive o PDV-u predviđa da države članice moraju omogućiti oporezivim preprodateljima pravo primjene maržnog sustava na nabavu robe taksativno navedene u tom članku. Međutim, iz teksta navedenog članka ne proizlazi da to pravo odabira ovisi o poštovanju uvjeta predviđenih u članku 314. točkama (a) do (d) te direktive ili da države članice, koje moraju utvrditi postupke za ostvarivanje tog prava, raspolažu marginom prosudbe u pogledu uvjeta kojima mogu podvrgnuti pravo oporezivog preprodavatelja na primjenu tog sustava.

26

Stoga je protivno samom tekstu članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u da država članica pravo oporezivog preprodavatelja da primijeni maržni sustav na isporuku koja slijedi nakon isporuke umjetnine unutar Zajednice u smislu te odredbe uvjetuje time da umjetninu isporučuje jedna od osoba navedenih u članku 314. točkama (a) do (d) navedene direktive.

27

To tumačenje, kao drugo, potvrđuje analiza konteksta u kojem se nalazi članak 316. stavak 1. Direktive o PDV-u.

28

Kao prvo, iz te analize proizlazi da članak 316. stavak 1. Direktive o PDV-u ima područje primjene koje je neovisno o onomu članku 314. i predstavlja dodatak tom članku. Naime, taj članak 314. predviđa obvezu primjene maržnog sustava na određene isporuke koje je izvršio oporezivi preprodavatelj, dok članak 316. stavak 1. predviđa samo pravo primjene navedenog sustava u određenim uvjetima. To bi pravo izgubilo smisao ako bi njegova primjena podlijeerala istim uvjetima kao što su oni predviđeni člankom 314. za obveznu primjenu maržnog sustava. Stoga, iako je područje primjene članka 314. navedene direktive ograničeno na isporuke robe u Uniji, takvo ograničenje ne primjenjuje se na članak 316. stavak 1. te direktive.

29

Kao drugo, kombinirana analiza članka 322. točke (b) Direktive o PDV-u i njezina članka 316. stavka 1. potvrđuje da je potonji neovisan u odnosu na članak 314. navedene direktive i predstavlja dodatak tom članku. Naime, taj članak 322. točka (b) u biti isključuje pravo oporezivog preprodavatelja da od iznosa poreza koji duguje oduzme iznos PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio za umjetninu isporučenu u skladu s člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

30

Međutim, takvo isključenje, koje pretpostavlja postojanje prava na odbitak, a time i postojanje ulazno oporezive transakcije, ne može se primijeniti u slučajevima iz članka 314. Direktive o PDV-u, koji pretpostavljaju da isporuka umjetnine oporezivom preprodavatelju nije podlijeerala PDV-u ili je bila izuzeta od njegova plaćanja.

31

Kao treće, valja napomenuti da se na temelju analize konteksta u kojem se nalazi članak 316. Direktive o PDV-u također može odbiti argument njemačke vlade da se maržni sustav ne može primijeniti na isporuku umjetnina stečenih od subjekata s poslovnim nastanom u drugim državama članicama jer oporezivi događaj, posebice stjecanje unutar Zajednice, nije naveden u članku 316. stavku 1. točki (b) te direktive. Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 65. svojeg mišljenja, maržni sustav ne uređuje oporezivanje robe u fazi njezina stjecanja, nego u fazi njezine prodaje, što potvrđuje činjenica da se porezna osnovica, prema člancima 315. i 317. te direktive, izračunava s obzirom na prodajnu cijenu robe koju je tražio oporezivi preprodavatelj.

32

Kao treće, glede, s jedne strane, općih ciljeva Direktive o PDV-u, iz njezinih uvodnih izjava 4. i 7. proizlazi da se njome želi uvesti sustav PDV-a koji ne narušava uvjete tržišnog natjecanja i ne sprečava slobodno kretanje dobara i usluga. Osim toga, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a koji je uspostavljen Direktivom i osobito da se tom načelu protivi to da se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupa u pogledu pitanja ubiranja PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, t. 42. i 44. i navedenu sudsku praksu).

33

Tumačenje koje zagovara njemačka vlada, da se članak 316. Direktive o PDV-u ne primjenjuje na isporuke kojima su prethodile transakcije unutar Zajednice, može zanemarivati načela na kojima je zasnovan sustav PDV-a. Naime, to tumačenje vodi posebno stvaranju diskriminacije između poreznog sustava primjenjivog na ulaznu isporuku umjetnina izuzetu od poreza na području te države članice i, s druge strane, na nabavu umjetnina koja je bila predmet ulazne isporuke unutar Zajednice, izuzete od poreza. Kao što je to njemačka vlada priznala na raspravi, zabrana poput one predviđene člankom 25.a stavkom 7. točkom 1. podtočkom (a) UStG-a dovodi do diskriminacije na temelju nacionalnog porijekla ili porijekla unutar Zajednice umjetnina isporučениh oporezivom preprodavatelju jer on, prema navedenoj nacionalnoj odredbi, ne može primijeniti maržni sustav na isporuku umjetnine koja je bila predmet ulazne isporuke unutar Zajednice, no, s druge strane, može primijeniti navedeni sustav u vezi s ulaznom isporukom umjetnine unutar njemačkog državnog područja.

34

Diskriminacija koja proizlazi iz te nacionalne odredbe, osim rizika od ugrožavanja slobodnog kretanja navedenih predmeta i narušavanja tržišnog natjecanja između oporezivih preprodavatelja u Uniji, može dovesti u pitanje načelo fiskalne neutralnosti jer će se oporezivi preprodavatelji koji obavljaju iste transakcije, posebice stjecanje i preprodaju umjetnina, drukčije tretirati u pogledu mogućnosti da primijene maržni sustav na navedene predmete, ovisno o tome jesu li isporučени ulazno na području države članice ili su bili predmet ulazne isporuke unutar Zajednice.

35

S druge strane, konkretnije, glede ciljeva maržnog sustava, valja navesti da, u skladu s uvodnom izjavom 51. Direktive o PDV-u, taj sustav ima za cilj sprežavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika u odnosu na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete.

36

S tim u vezi, valja napomenuti da u tom području može biti teško utvrditi je li neka roba prethodno podlijegala PDV-u jer bi, s obzirom na samu prirodu umjetnina, antikviteta i kolekcionarskih predmeta, mogla biti stara ili je mogla ranije biti predmet više razmjena između različitih osoba koje nisu porezni obveznici. Uzimajući u obzir upravo te poteškoće pri utvrživanju PDV-a kojem je, gdje je to primjenjivo, podlijegala takva roba, Direktiva o PDV-u predviđava pravo primjene maržnog sustava i izražunavanja dugovanog PDV-a, kao što je istaknuto u točki 31. ove presude, upućivanjem, u biti, na prodajnu cijenu te robe.

37

Do takvih poteškoća ne može doći kada umjetninu iz članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u isporučuje jedna od osoba navedenih u članku 314. točkama (a) do (d) te direktive jer takva isporuka nije podlijegala PDV-u ili je bila izuzeta od njega, kao što to proizlazi iz točke 30. ove presude. U takvom slučaju cilj iz točke 35. ove presude ne bi opravdavao uvođenje u Direktivu o PDV-u maržnog sustava za isporuke robe iz članka 316. te direktive.

38

Iz teksta članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, ali i njegova konteksta i ciljeva te odredbe te propisa u kojem se nalazi, stoga proizlazi da država članica ne može zahtijevati od oporezivog preprodavatelja da ispunjava uvjete iz članka 314. točka (a) do (d) Direktive o PDV-u

kako bi mogao primijeniti maržni sustav.

39

S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 316. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da oporezivi preprodavatelj može primijeniti maržni sustav na nabavu umjetnina koje mu je u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza ulazno isporučio autor ili njegovi pravni sljednici, iako oni ne spadaju u kategorije osoba navedenih u članku 314. te direktive.

Drugo pitanje

40

Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li oporezivi preprodavatelj istodobno primijeniti maržni sustav predviđen člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u na nabavu umjetnina koje su mu ulazno isporučene u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza i pozivati se na pravo na odbitak pretporeza u situacijama u kojima je takvo pravo isključeno na temelju članka 322. stavka (b) te direktive, ako potonja odredba nije prenesena u nacionalno pravo.

Dopuštenost

41

Uvodno valja ispitati argument njemačke vlade da je drugo pitanje nedopušteno. Prema mišljenju te vlade, to se pitanje odnosi na hipotetski problem, koji nije odlučujuć za rješavanje glavnog postupka, s obzirom na to da H. Mensing nije iskoristio pravo na odbitak pretporeza.

42

U tom smislu valja podsjetiti na to da je, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova koja je određena člankom 267. UFEU-a, isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Stoga, budući da se postavljeno pitanje odnosi na tumačenje prava Unije, Sud je na temelju dužan donijeti odluku. O prethodnom pitanju koje je postavio nacionalni sud može se odbiti odlučiti samo ako je očit da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 17. ožujka 2016., *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, t. 17. i navedena sudska praksa).

43

Iako je nesporno da H. Mensing još nije izvršio pravo na odbitak pretporeza, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, kako je sažeta u točki 14. ove presude, proizlazi da se on, s gledišta nacionalnog procesnog prava, i dalje može pozvati na takvo pravo u okviru glavnog postupka.

44

U takvim okolnostima ne može se smatrati da drugo pitanje očitoma nema veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora te ga treba proglasiti dopuštenim.

Meritum

45

Središnje na?elo sustava PDV?a, kako su istaknule vlade Poljske, Portugala i Ujedinjene Kraljevine, jest da pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio konstitutivnih elemenata cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, zbog ?ega nastaje pravo na odbitak (presuda od 28. studenoga 2013., MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, t. 41.).

46

Kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u to?kama 71. i 72. svojeg mišljenja, dopuštanjem oporezivom preprodavatelju da odbije pretporez u situaciji iz ?lanka 322. to?ke (b) Direktive o PDV?u kada primijeni maržni sustav na temelju ?lanka 316. stavka 1. to?ke (b) te direktive zanemario bi se to na?elo. Naime, kada se primjenjuje sustav odstupanja od maržnog sustava, porezna osnovica, u skladu s ?lancima 315. i 317. Direktive o PDV?u, jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos PDV?a koji se odnosi na razliku u cijeni. U tim okolnostima PDV pla?en u nabavnoj cijeni nije uklju?en u porez kojim se oporezuje prodaja i stoga ne daje nikakvo pravo na odbitak.

47

Stoga ?lanak 322. to?ka (b) Direktive o PDV?u propisuje da porezni obveznik nema pravo odbiti od PDV?a kojemu podliježe PDV koji dopijeva ili koji je pla?en s obzirom na umjetnine koje dobavljaju ili koje ?e dobaviti njihovi autori ili njihovi pravni sljednici, ako se roba koristi u svrhu njegove nabave koja podliježe maržnom sustavu.

48

Drugim rije?ima, za takvu nabavu ne može istodobno odabrati primjenu maržnog sustava predvi?enog ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) te direktive i pozivati se na pravo na odbitak pretporeza.

49

U ovom slu?aju valja istaknuti da se H. Mensing izravno poziva na pravo odabira predvi?eno ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV?u, koje nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku ne predvi?a za nabavu umjetnina unutar Zajednice. Iz toga slijedi da H. Mensing može primijeniti maržni sustav na temelju tog ?lanka samo pod uvjetima predvi?enima u toj direktivi, odnosno kada za istu nabavu ne ostvaruje pravo na odbitak pretporeza.

50

U tim okolnostima na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti da oporezivi preprodavatelj ne može istodobno primijeniti maržni sustav predvi?en ?lankom 316. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV?u na nabavu umjetnina koje su mu ulazno isporu?ene u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza i pozivati se na pravo na odbitak pretporeza u situacijama u kojima je takvo pravo isklju?eno na temelju ?lanka 322. stavka (b) te direktive, ako potonja odredba nije prenesena u nacionalno pravo.

Troškovi

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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1.

Članak 316. stavak 1. točka (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da oporezivi preprodavatelj može primijeniti maržni sustav na nabavu umjetnina koje mu je u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza ulazno isporučio autor ili njegovi pravni sljednici, iako oni ne spadaju u kategorije osoba navedenih u članku 314. te direktive.

2.

Oporezivi preprodavatelj ne može istodobno primijeniti maržni sustav predviđen člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u na nabavu umjetnina koje su mu ulazno isporučene u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza i pozivati se na pravo na odbitak pretporeza u situacijama u kojima je takvo pravo isključeno na temelju članka 322. stavka (b) te direktive, ako potonja odredba nije prenesena u nacionalno pravo.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njemački