

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vije?e)

17. svibnja 2023.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Maržni sustav – ?lanak 311. – Pojam ‚rabljena roba’– Otpadna vozila koja se prodaju za dijelove”

U predmetu C-365/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour de cassation (Belgija), odlukom od 16. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 7. lipnja 2022., u postupku

**IT**

protiv

**État belge,**

SUD (osmo vije?e),

u sastavu: M. Safjan (izvjestitelj), predsjednik vije?a, N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani dio postupka,

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

- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart i J. Jokubauskait?, u svojstvu agenata,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlu?i bez mišljenja,

donosi sljede?u

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 311. stavka 1. to?ke 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289, str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5., u dalnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u osobe IT i État belge (Belgijska Država) u pogledu odbijanja porezne uprave da primjeni maržni sustav kad je rije? o odre?enim prodajama vozila koje je izvršila osoba IT.

## **Pravni okvir**

### **Pravo Unije**

3 ?lankom 311. stavkom 1. Direktive o PDV-u odre?uje se:

„Za potrebe ovog poglavlja i ne dovode?i u pitanje druge odredbe Zajednice, primjenjuju se sljede?e definicije:

1. „rabljena roba” zna?i materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolezionarskih predmeta ili antikviteta, te ostalih dragocjenih kovina ili dragog kamenja, kako su definirale države ?lanice;

[...]

5. „oporezivi preprodavatelj” zna?i porezni obveznik koji, u okviru svoje gospodarske djelatnosti i s ciljem preprodaje, kupuje ili primjenjuje u svrhu svog poslovanja, ili uvozi rabljenu robu, umjetnine, kolezionarske predmete ili antikvitete, bilo da taj porezni obveznik djeluje za sebe ili za ra?un druge osobe, u skladu s ugovorom prema kojemu se pla?a provizija na kupnju ili prodaju;

[...]"

4 U skladu s ?lankom 313. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Što se ti?e nabave rabljene robe, umjetnina, kolezionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države ?lanice dužne su primjenjivati posebnu odredbu za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka.”

5 ?lanak 314. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolezionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporu?ila unutar Zajednice jedna od sljede?ih 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 ?lankom 136.;

(c) drugi porezni obveznik, ukoliko nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika zadovoljava uvjete za izuzimanje za mala poduze?a, kako je navedeno u ?lancima od 282. do 292., te uklju?uje osnovna sredstva;

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

6 ?lanak 315. Direktive o PDV-u predvi?a:

„Porezna osnovica za nabavu robe, iz ?lanka 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 zarađuju oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene."

### **Belgijsko pravo**

7 ?lankom 58. stavkom 4. codea de la taxe sur la valeur ajoutée (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost) i ?lankom 1. arrêté royal no 53 du 23 décembre 1994 relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux objets d'art, de collection ou d'antiquité (Kraljevska odluka br. 53 od 23. prosinca 1994. o posebnom sustavu oporezivanja razlike u cijeni koji se primjenjuje na rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete) u belgijsko su pravo preneseni ?lanci 311. i 313. Direktive o PDV-u.

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

8 Od 1. listopada 2013. osoba IT porezni je obveznik poreza na dodanu vrijednost jer obavlja profesionalnu djelatnost prodaje rabljenih vozila i olupina. U okviru te djelatnosti ona osobito kupuje rashodovana vozila, odnosno vozila u potpuno oštećenom stanju, od osiguravaju?ih društava te ih preprodaje tre?im osobama kao olupine ili „za dijelove”.

9 Nad osobom IT je 2015. izvršen nadzor koji je doveo do odluke o ispravcima zbog povreda pravila o odbitku PDV-a i maržnog sustava. Na temelju nacionalnih odredaba kojima su preneseni ?lanci 311. i 313. Direktive o PDV-u porezna je uprava iz maržnog sustava odlu?ila isklju?iti ra?une u kojima je naveden izraz „vozila koja se prodaju za dijelove” ili one koji su se odnosili na olupine.

10 Osoba IT podnijela je tužbu protiv te odluke u kojoj je osobito tvrdila, upu?uju?i na presudu Suda od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), da su vozila koja se prodaju „za dijelove” „rabljena roba” u smislu ?lanka 311. stavka 1. to?ke 1. Direktive o PDV-u.

11 Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija) presudom od 1. ožujka 2019. odbio je zahtjeve osobe IT. On je istaknuo da se presuda od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20) ne odnosi na, kao što je to u predmetnom slu?aju, vozila koja se prodaju „za dijelove” a da ti dijelovi nisu ni na koji na?in individualizirani, nego na dijelove koje je sam oporezivi preprodavatelj odvojio iz otpadnih vozila te koje je taj porezni obveznik preprodao kakvi jesu. Nadalje, taj je sud smatrao da valja provjeriti jesu li vozila o kojima je rije? u glavnom postupku zadržala funkcije koje su imala dok su bila nova tako da su se mogla nastaviti upotrebljavati takva kakva jesu ili nakon što se poprave i mogu li se ona slijedom toga kvalificirati kao „rabljena roba” u smislu ?lanka 311. stavka 1. to?ke 1. Direktive o PDV-u.

12 S jedne strane, navedeni je sud smatrao da to o?ito nije tako u slu?aju vozila koja osoba IT prodaje „za dijelove” s obzirom na to da navod „za dijelove” objektivno potvr?uje da se ta vozila u na?elu ne mogu nastaviti upotrebljavati kakva jesu i da valja uzeti u obzir objektivne okolnosti u kojima su se odvijale preprodaje. S druge strane, on je smatrao da se, kad je rije? o vozilima koja su postala olupine, ni ona ne mogu kvalificirati kao „rabljena roba” jer ih nije mogu?e nastaviti upotrebljavati a da pritom zadrže zna?ajke koje su imala kad su bila nova, s obzirom na to da ih se može upotrebljavati samo za uporabu ponekih dijelova i materijala od kojih se sastoje.

13 Budu?i da je osoba IT podnijela kasacijsku žalbu protiv te presude žalbenog suda Cour de cassation (Kasacijski sud, Belgija), sudu koji je uputio zahtjev, potonji se pita je li žalbeni sud pravilno protuma?io ?lanak 311. stavak 1. to?ku 1. Direktive o PDV-u.

14 U tim je okolnostima Cour de cassation (Kasacijski sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li ?lanak 311. stavak 1. to?ku 1. Direktive [o PDV-u] tuma?iti na na?in da otpadni automobili koja je poduze?e koje prodaje rabljena vozila i olupine kupilo od osoba navedenih u ?lanku 314. te direktive, a koji su namijenjeni prodaji „za dijelove“ a da se pritom ti dijelovi ne odvajaju od njih, predstavljaju rabljenu robu u smislu te odredbe?”

### O prethodnom pitanju

15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 311. stavak 1. to?ku 1. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da su posve dotrajali automobili koje je poduze?e kupilo od osoba navedenih u ?lanku 314. Direktive o PDV-u i koji su namijenjeni prodaji „za dijelove“ a da se pritom ti dijelovi ne odvajaju od njih, rabljena roba u smislu prvonavedene odredbe.

16 Uvodno, valja pojasniti da kako iz prikaza ?injeni?nog stanja tako i iz upu?enog pitanja proizlazi da su vozila koja je kupila osoba IT rashodovana vozila odnosno vozila u potpuno ošte?enom stanju i da su stoga ona posve dotrajala. U tim okolnostima i kao što tako?er proizlazi iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje, ta se vozila mogu preprodavati samo kao olupine ili radi dalnjeg iskorištavanja dijelova od kojih se sastoje („preprodaja za dijelove“), a ne kako bi se nastavila upotrebljavati takva kakva jesu ili kako bi se popravila, pri ?emu se pojašnjava da se pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi samo na slu?aj preprodaje za dijelove.

17 Ne dovode?i u pitanje tu uvodnu napomenu, valja podsjetiti na to da, u skladu s ?lankom 311. stavkom 1. to?kom 1. Direktive o PDV-u, „rabljena roba“ zna?i materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka.

18 S tim u vezi, Sud je smatrao da taj pojam obuhva?a materijalne pokretnine koje se mogu nastaviti upotrebljavati takve kakve jesu ili nakon što se poprave, koje proizlaze iz druge robe ?iji su bili sastavni dijelovi i da kvalifikacija „rabljena roba“ zahtijeva jedino da je upotrebljena roba zadržala funkcije koje je imala kada je bila nova i da se zato može nastaviti upotrebljavati takva kakva jest ili nakon što se popravi (vidjeti osobito presudu od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 31. i 32.).

19 Usto, Sud je tako?er smatrao da primjena maržnog sustava nužno ne prepostavlja istovjetnost kupljene i prodane robe. Osobito, Sud je potvrdio da se taj sustav primjenjivao na preprodaju odvojenih dijelova koje je sam porezni obveznik odvojio od otpadnih vozila koja je kupio, u mjeri u kojoj se automobil sastoji od skupa dijelova koji su sklopljeni i koji se mogu odvojiti i preprodati takvi kakvi jesu ili nakon što se poprave (vidjeti osobito presudu od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 36. i 37.).

20 To?no je da je, za razliku od predmeta u kojem je donesena navedena presuda, glavnom predmetu svojstvena ?injenica da oporezivi preprodavatelj nije odvojio dijelove posve dotrajalog vozila koje je kupio kako bi ih on sam preprodao, nego je preprodao vozilo takvo kakvo jest „za dijelove“, tj. radi dalnjeg iskorištavanja dijelova tog vozila kao odvojenih dijelova.

21 Me?utim, kao što je Europska komisija u biti navela u svojim pisanim o?itovanjima, na toj se razlici ne može temeljiti zaklju?ak da se rasu?ivanje koje je Sud usvojio u presudi od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), ne može prenijeti na situaciju poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku.

22 Naime, valja voditi ra?una o ?injenici, istaknutoj u to?ki 16. ove presude, da su vozila koja je

kupio oporezivi preprodavatelj poput osobe IT posve dotrajala te se stoga ne mogu preprodati kako bi se nastavila upotrebljavati takva kakva jesu ili popravljena. Budu?i da se samo vozilo, kao materijalna pokretnina, ne može u pravilu nastaviti upotrebljavati takvo kakvo jest ili nakon što se popravi, u smislu ?lanka 311. stavka 1. to?ke 1. Direktive o PDV-u, valja, radi utvr?ivanja može li se to vozilo smatrati rabljenom robom i stoga biti obuhva?eno maržnim sustavom, uzeti u obzir samo one elemente tog vozila koji se, u okviru preprodaje drugim osobama koju obavlja oporezivi preprodavatelj, mogu nastaviti upotrebljavati na taj na?in.

23 Tuma?enje koje omogu?uje da posve dotrajalo vozilo može, kao rabljena roba, biti obuhva?eno maržnim sustavom jer se neki od njegovih sastavnih dijelova mogu nastaviti upotrebljavati u skladu je s ciljem tog sustava kojim se, kao što proizlazi iz uvodne izjave 51. Direktive o PDV-u, nastoji osobito izbj?i dvostruko oporezivanje koje može proiza?i iz okolnosti da je, s jedne strane, u okviru prodajne cijene tih sastavnih dijelova ve? uzet u obzir pretporez pla?en kada je vozilo kupila osoba navedena u ?lanku 314. te direktive i, s druge strane, da ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj ne mogu odbiti taj iznos (vidjeti u tom smislu presudu od 18. sije?nja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 39. i 40. i navedenu sudsku praksu).

24 U predmetnom slu?aju, radi provjere toga mogu li vozila koja preprodaje osoba IT biti obuhva?ena maržnim sustavom, sud koji je uputio zahtjev morat ?e se uvjeriti, u skladu sa sudskom praksom navedenom u to?ki 18. ove presude, da ta vozila još uvijek imaju sastavne dijelove koji su zadržali funkcije koje su imali kad su bili novi tako da se mogu nastaviti upotrebljavati takvi kakvi jesu ili nakon što se poprave.

25 Usto, sud koji je uputio zahtjev morat ?e provjeriti nisu li navedena vozila zapravo prodana kako bi se jednostavno uništila ili pretvorila u neki drugi predmet. Naime, vozilo – ?ije sastavne dijelove koji su zadržali funkcije koje su imali kad su bili novi kupac ne?e odvojiti kako bi se nastavili upotrebljavati takvi kakvi jesu ili nakon što se poprave – ne ostaje u svojem gospodarskom ciklusu te se stoga na njega ne može primijeniti maržni sustav (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 2018., E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, t. 34.).

26 U okviru te provjere sud koji je uputio zahtjev morat ?e uzeti u obzir sve objektivne okolnosti u kojima je obavljena preprodaja. Naime, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, pojmovi prihva?eni u Direktivi o PDV?u objektivne su naravi i primjenjuju se neovisno o ciljevima i rezultatima konkretnih transakcija (presuda od 11. srpnja 2018., E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, t. 35. i navedena sudska praksa).

27 Iako je uzimanje u obzir namjere poreznog obveznika koji sudjeluje u transakciji, osim u iznimnim slu?ajevima, protivno ciljevima zajedni?kog sustava PDV-a, sud koji je uputio zahtjev ?e, ipak, mo?i uzeti u obzir objektivne elemente poput izgleda i stanja vozilâ, predmeta ugovora, vrijednosti po kojoj su ta vozila prodana, metode naplate ili ?ak gospodarske djelatnosti osobe koja je kupila navedena vozila (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 2018., E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, t. 36. i 37. i navedenu sudsku praksu).

28 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanka 311. stavak 1. to?ku 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da su posve dotrajali automobili koje je poduze?e kupilo od osoba navedenih u ?lanku 314. Direktive o PDV-u i koji su namijenjeni prodaji „za dijelove” a da se pritom ti dijelovi ne odvajaju od njih, rabljena roba u smislu ?lanka 311. stavka 1. to?ke 1. navedene direktive ako, s jedne strane, još uvijek imaju dijelove koji su zadržali funkcije koje su imali kada su bili novi tako da se mogu nastaviti upotrebljavati takvi kakvi jesu ili nakon što se poprave i ako je, s druge strane, dokazano da su ta vozila ostala u svojem gospodarskom ciklusu zbog takve upotrebe dijelova koja se nastavila.

## **Troškovi**

29 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je суду da odluci o troškovima postupka. Troškovi podnošenja otkovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**?lanak 311. stavak 1. točku 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

treba tumačiti na način da su:

posve dotrajali automobili koje je poduzeće kupilo od osoba navedenih u ?lanku 314. Direktive o PDV-u i koji su namijenjeni prodaji „za dijelove” a da se pritom ti dijelovi ne odvajaju od njih rabljena roba u smislu ?lanka 311. stavka 1. točke 1. navedene direktive ako, s jedne strane, još uvijek imaju dijelove koji su zadržali funkcije koje su imali kada su bili novi tako da se mogu nastaviti upotrebljavati takvi kakvi jesu ili nakon što se poprave i ako je, s druge strane, dokazano da su ta vozila ostala u svojem gospodarskom ciklusu zbog takve upotrebe dijelova koja se nastavila.

Potpisi

\* Jezik postupka: francuski