

62015CJ0471

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

18. siječnja 2017. (1)

„Zahtjev za prethodnu odluku — Oporezivanje — Porez na dodanu vrijednost — Direktiva 2006/112/EZ — Poseban sustav oporezivanja marže — Pojam ‚rabljena roba‘ — Prodaja odvojenih dijelova otpadnih vozila“

U predmetu C-471/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vestre Landsret (žalbeni sud zapadne regije, Danska), odlukom od 2. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 7. rujna 2015., u postupku

Sjelle Autogenbrug I/S

protiv

Skatteministeriet,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, M. Vilaras (izvjestitelj), J. Malenovský, M. Safjan i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Y. Bot,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. rujna 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Sjelle Autogenbrug I/S, C. Bachmann, advokat,

—

za dansku vladu, C. Thorning, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Aukena, advokat,

—

za vladu Helenske Republike, E. Tsaousi i K. Nasopoulou, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, u početku L. Lozano Palacios i M. Clausen, potom L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt i M. Clausen, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. rujna 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 311. stavka 1. točke 1. 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.).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Sjelle Autogenbrug I/S i Skatteministeriet (Ministarstvo za poreze i trošarine, Danska) povodom primjenjivosti posebnog sustava oporezivanja marže na prodaju dijelova otpadnih vozila namijenjenih prodaji kao zamjenskih dijelova.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3

Uvodna izjava 51. Direktive 2006/112 glasi:

„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 [poreza na dodanu vrijednost („PDV”)] 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.

[...]”

5

Glava XII. Direktive 2006/112, „Posebne odredbe”, sadržava poglavlje 4., pod naslovom „Posebna odredba za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete”, koje se sastoji od članaka 311. do 343. te direktive.

6

U skladu s člankom 311. stavkom 1. točkama 1. i 5. navedene direktive:

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

(1)

„rabljena roba” znači materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, te ostalih dragocjenih kovina ili dragog kamenja, kako su definirale države članice;

[...]

(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.”

7

Odjeljak 2. poglavlja 4. koji se nalazi u glavi XII. Direktive 2006/112 naslovljen je „Poseban sustav oporezivih preprodavatelja”. Osobito sadržava pododjeljak 1. naslovljen „Maržni sustav” u kojem se nalaze članci 312. do 325. te direktive

8

Članak 312. te direktive određuje:

„Za potrebe ovog pododjeljka, primjenjuju se sljedeće definicije:

(1)

„prodajna cijena” znači sve što čini naknadu koju je dobio ili koju će dobiti oporezivi preprodavatelj od kupca ili treće strane, uključujući i subvencije izravno povezane s tom transakcijom, poreze, davanja, namete i troškove i povezane rashode, kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje zarađunava oporezivi preprodavatelj kupcu, no isključujući iznose navedene u članku 79.;

(2)

„nabavna cijena” znači sve što predstavlja naknadu, u smislu točke 1., koju je dobio ili koju će dobiti dobavljač od oporezivog preprodavatelja.”

9

Članak 313. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Što se tiče nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države članice dužne su primjenjivati posebne odredbe za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka.”

10

U skladu s člankom 314. ove direktive:

„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;

[...]”

11

U članku 315. navedene direktive određuje se:

„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.”

12

Članak 318. Direktive 2006/112 predviđa:

„1. Kako bi se pojednostavio postupak obrađivanja poreza, te nakon savjetovanja s Odborom za porez na dodanu vrijednost, države članice mogu propisati da se za određene transakcije ili za određene kategorije oporezivih preprodavatelja porezna osnovica za nabavu robe koja podliježe maržnom sustavu utvrđuje za svako porezno razdoblje u kojem oporezivi preprodavatelj mora podnijeti prijavu PDV-a navedenu u članku 250.

U slučaju iz prvog podstavka, porezna osnovica za nabavu robe na koju se primjenjuje ista stopa poreza na dodanu vrijednost jest ukupna razlika u cijeni koju ima oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na tu razliku.

2. Ukupna razlika u cijeni jednaka je razlici između dva sljedeća iznosa:

(a)

ukupna vrijednost nabave robe koja podliježe maržnom sustavu, a koju obavlja oporezivi preprodavatelj tijekom poreznog razdoblja obuhvaćenog poreznom prijavom, odnosno ukupna prodajna cijena;

(b)

ukupna vrijednost kupovine robe, kako je navedeno u članku 314., a koju obavlja oporezivi preprodavatelj tijekom poreznog razdoblja obuhvaćenog poreznom prijavom, tj. ukupna nabavna cijena.

3. Države članice moraju poduzeti potrebne mjere kako bi osigurale da oporezivi preprodavatelji, navedeni u stavku 1., ne uživaju neopravdane prednosti ili da ne trpe neopravdani gubitak.”

Direktiva 2000/53/EZ

13

Uvodna izjava 5. Direktive 2000/53/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 18. rujna 2000. o otpadnim vozilima (SL 2000., L 269, str. 34.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 34., str. 33.) utvrđuje da postoji temeljno načelo da bi otpad trebalo ponovo upotrijebiti i oporabiti, te da se prednost daje ponovnoj uporabi i recikliranju. Uvodna izjava 14. te direktive prepoznaje potrebu poticanja razvoja tržišta recikliranih materijala.

14

Članak 3. Direktive 2000/53, naslovljen „Područje primjene”, propisuje u stavku 1.:

„Ovom Direktivom obuhvaćena su vozila i otpadna vozila, uključujući u njih ugrađene komponente i materijale. Ne dovodeći u pitanje članak 5. stavak 4. treći podstavak, to vrijedi bez obzira kako je vozilo servisirano ili popravljano tijekom uporabe i neovisno o tomu je li opremljeno komponentama koje je isporučio prvobitni proizvođač ili drugim komponentama koje se kao rezervni ili zamjenski dijelovi ugrađuju u skladu s primjerenim odredbama Zajednice ili domaćim odredbama.”

Dansko pravo

15

U poglavlju 17. naslovljenom „Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete” lov om merværdiafgift nr. 106 (Zakon br. 106 o porezu na dodanu vrijednost) od 23. siječnja 2013., u verziji primjenjivoj na činjenice glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), članak 69. stavak 1. točka 1. i stavak 3. propisuju:

„1. Poduzetnici koji stječu, među ostalim, rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete u cilju njihove preprodaje mogu kod preprodaje platiti porez na rabljenu robu o kojoj je riječ na temelju odredaba ovog poglavlja. Primjena tih pravila osobito na rabljenu robu podliježe prethodnom uvjetu da osoba koja tu robu isporučuje iz Danske ili druge države članice Europske unije:

(1)

nije porezni obveznik,

[...]

3. Rabljenom robom smatraju se materijalne pokretne stvari koje su prikladne za ponovnu uporabu u stanju u kojem jesu ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta, antikviteta i dragocjenih kovina ili dragog kamenja. Prijevozno sredstvo isporučeno u druge države

„lanice Europske unije ili iz njih smatra se rabljenim ako nije obuhvaćeno definicijom iz članka 11. stavka 6.”

16

Prema pripremnim aktima Zakona o PDV-u iz 1994. (Folketingstidende 1993-1994, Prilog A, stupac 4368), koji je uveo pravila o PDV-u na rabljenu robu, „cilj predloženih pravila je izbjeći plaćanje cjelokupnog iznosa PDV-a za istu robu dvaput ili više puta. To je na primjer slučaj kada trgovci kupuju rabljenu robu od pojedinaca kako bi je preprodali.”

17

Iz tih pripremnih akata proizlazi da pojam „rabljena roba”, predviđen u članku 69. stavku 3. Zakona o PDV-u, označava „materijalne pokretne stvari koje su prikladne za ponovnu uporabu u stanju u kojem jesu ili nakon popravka. Iz toga proizlazi da materijalna pokretna stvar mora očitovati svoj identitet.”

18

U informativnoj okružnici od 10. veljače 2006. o PDV-u primjenjivoj na otpisana vozila porezna uprava navela je da se pravila PDV-a o rabljenoj robi ne primjenjuju na preprodaju odvojenih dijelova od obraćivača otpadnih vozila jer se vozilo pretvara u odvojene dijelove i time mijenja značajke.

Glavni postupak i prethodno pitanje

19

Sjelle Autogenbrug I/S je poduzeće za ponovnu uporabu vozila čija je glavna djelatnost prodaja rabljenih automobilskih dijelova otpadnih vozila.

20

Djelatnosti Sjelle Autogenbruga usto uključuju otklanjanje onečišćujućih tvari i obradu otpada koji potječe od tih vozila što je preduvjet za stjecanje prava na odvajanje zamjenskih dijelova. Naposljetku, mali dio ukupnog prometa tog poduzetnika rezultat je prodaje željeznih ostataka (željezni otpad) koji ostaju nakon obrade i odvajanja automobilskih dijelova.

21

Sjelle Autogenbrug kupuje otpadna vozila od pojedinaca i osiguravajućih društava. Ni pojedinci ni osiguravajuća društva na ostvarenu prodaju ne prijavljuju PDV. Sud koji je uputio zahtjev je u svojoj odluci naveo da se pitanje koje je postavio Sudu odnosi samo na kvalifikaciju rabljenih dijelova vozila koja je Sjelle Autogenbrug kupio od pojedinaca.

22

Obradom otpadnog vozila stječe se pravo na premiju koju isplaćuje Ministarstvo okoliša posljednjem vlasniku vozila upisanom u za to namijenjen nacionalni registar vozila. Tim se sustavom želi potaknuti vlasnike da osiguraju obradu vozila kojom se poštuje okoliš. Od 2014. su za naplatu premije zaduženi vlasnici tih vozila, a ne više Sjelle Autogenbrug.

23

Sud koji je uputio zahtjev navodi da nisu dostupni podaci o tome od čega se sastoji otkupna cijena

vozila i osobito o određivanju i ukljućivanju vrijednosti automobilskih dijelova, željeznih ostataka, kao i premije predviđene za otklanjanje onećišćujućih tvari i obradu otpada od vozila u prodajnu cijenu.

24

Sud koji je uputio zahtjev iznosi da Sjelle Autogenbrug prijavljuje PDV prema općim pravilima. On je 15. srpnja 2010. od danske porezne uprave zatražio donošenje poreznog rješenja o tome primjenjuje li se na njegovu djelatnost preprodaje rabljenih automobilskih dijelova sustav PDV-a za rabljenu robu predviđen u poglavlju 17. Zakona o PDV-u.

25

Prema poreznom rješenju koje je porezna uprava 6. kolovoza 2010. dostavila Sjelle Autogenbrugu, taj poduzetnik nema pravo pozivati se na sustav oporezivanja marže od prodaje rabljene robe jer automobilski dijelovi o kojima je rijeć nisu obuhvaćeni pojmom „rabljena roba” u smislu mjerodavnog zakonodavstva.

26

Landsskatteretten (porezni sud, Danska) je presudom od 12. prosinca 2011. potvrdio to rješenje. Tužitelj u glavnom postupku podnio je žalbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev.

27

U tim je okolnostima Vestre Landsret (žalbeni sud zapadne regije, Danska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li u okolnostima ovog predmeta dijelove otpadnih vozila koje poduzeće za ponovnu uporabu vozila prijavljeno u sustav PDV-a odvoji od vozila kako bi ih preprodalo kao rezervne dijelove smatrati rabljenom robom u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive [2006/112]?”

O prethodnom pitanju

28

Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 311. stavak 1. točku 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da su rabljeni dijelovi otpadnih automobila, koje je od pojedinca steklo poduzeće za ponovnu uporabu automobila i koji su namijenjeni prodaji kao zamjenski dijelovi, „rabljena roba” u smislu te odredbe, s posljedicom da nabava takvih dijelova koju obavlja oporezivi preprodavatelj podliježe primjeni maržnog sustava.

29

S tim u vezi valja podsjetiti da radi utvrđivanja dosega neke odredbe prava Unije valja istodobno voditi računa o njezinu tekstu, o njezinu cilju i o njezinu kontekstu (presuda od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 41. i navedena sudska praksa).

30

U ovom slučaju, na temelju članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive 2006/112, „rabljena roba” jest „materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka”.

31

Valja utvrditi da iz te odredbe ne proizlazi da pojam „rabljena roba” u tom smislu isključuje materijalne pokretne stvari koje su prikladne za daljnje korištenje u stanju u kojem jesu ili nakon popravka, a koje potječu iz druge robe u koju su bile uključene kao njezini sastavni dijelovi. Naime, okolnost da je rabljena roba koja je sastavni dio druge robe razdvojena od potonje ne dovodi u pitanje kvalifikaciju odvojene robe kao „rabljene robe” ako je prikladna za daljnje korištenje „u stanju u kojem jest ili nakon popravka”.

32

Osim toga, kvalifikacija „rabljene robe” samo zahtijeva da je rabljena roba zadržala značajke koje je imala dok je bila nova i da se zbog te činjenice može dalje koristiti u stanju u kojem jest ili nakon popravka.

33

Međutim, to je slučaj odvojenih dijelova otpadnih automobila jer oni čak i kad se odvoje od tog vozila zadržavaju funkcije koje su imali dok su bili novi i mogu se dalje koristiti u iste svrhe.

34

To je tumačenje uostalom u skladu s temeljnim načelom utvrđenim u uvodnoj izjavi 5. Direktive 2000/53 prema kojoj automobilski otpad, koji uključuje sastavne dijelove i materijal otpadnih vozila, treba ponovo upotrijebiti i oporabiti.

35

Takvo tumačenje se ne može dovesti u pitanje argumentacijom danske vlade prema kojoj se roba kvalificira kao „rabljena roba”, u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive 2006/112, kad su kupljena i prodana roba identične, što nije slučaj prilikom kupnje novog automobila i preprodaje dijelova odvojenih od tog vozila. Ta vlada ističe da su dijelovi odvojeni od rabljenog vozila proizvedeni prilikom obrade automobilskog otpada. Oni uslijed toga nisu zadržali svoj identitet od trenutka kad ih je poduzeće kupilo kao dijelove otpadnog vozila do trenutka kad su prodani kao odvojeni dijelovi.

36

Valja međutim utvrditi da se automobil sastoji od svih dijelova koji su sastavljeni i koji se mogu odvojiti i preprodati u stanju u kojem jesu ili nakon popravka.

37

U tim se okolnostima dijelove otpadnih automobila treba smatrati „rabljenom robom” u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive 2006/112 s uvidom da nabava takvih dijelova koju obavljaju oporezivi preprodavatelji podliježe primjeni maržnog sustava, sukladno članku 313. stavku 1. te direktive.

38

U tom pogledu, što se tiče maržnog sustava, valja podsjetiti da je na temelju članka 315. drugog stavka Direktive 2006/112 marža oporezivog preprodavatelja jednaka razlici između prodajne cijene koju zarađunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene.

39

Neprimjena tog sustava na zamjenske dijelove, odvojene od otpadnih automobila kupljenih od pojedinaca, protivna je cilju posebnog maržnog sustava kojim se, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 51. Direktive 2006/112, želi spriječiti dvostruko oporezivanje i narušavanje tržišnog natjecanja između poreznih obveznika u području rabljene robe (vidjeti u tom smislu presude od 1. travnja 2004., *Stenholmen*, C-320/02, EU:C:2004:213, t. 25.; od 8. prosinca 2005., *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, t. 37., kao i od 3. ožujka 2011., *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 47.).

40

Naime, podvrgavanje PDV-u transakcija nabave takvih zamjenskih dijelova koje je izvršio oporezivi preprodavatelj dovelo bi do dvostrukog oporezivanja jer je, s jedne strane, pri određivanju prodajne cijene tih dijelova već nužno uzet u obzir pretporez koji je kod kupnje vozila platila osoba obuhvaćena člankom 314. točkom (a) Direktive 2006/112 i jer, s druge strane, ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj nisu mogli odbiti taj iznos (vidjeti presudu od 3. ožujka 2011., *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

41

Danska i grčka vlada spominju eventualne poteškoće pri utvrđivanju, sukladno članku 315. Direktive 2006/112, porezne osnovice za maržu i osobito nabavne cijene svakog odvojenog dijela.

42

Međutim, eventualne praktične poteškoće u primjeni maržnog sustava ne mogu opravdati isključenje određenih kategorija oporezivih preprodavatelja iz tog sustava jer mogućnost takvog isključenja nije predviđena ni u članku 313. ni u nekoj drugoj odredbi Direktive 2006/112.

43

Osim toga, porezna osnovica utvrđena prema maržnom sustavu treba proizlaziti iz obračuna koji omogućuje provjeru jesu li ispunjeni svi uvjeti za primjenu tog sustava.

44

Usto, valja podsjetiti da, kako bi se pojednostavio postupak naplate poreza, te nakon savjetovanja s Odborom za PDV, države članice mogu propisati da za određene transakcije ili za određene kategorije oporezivih preprodavatelja poreznu osnovicu za nabavu robe koja podliježe maržnom sustavu i na koju se primjenjuje ista stopa PDV-a čini ukupna marža, kako je definirana člankom 318. Direktive 2006/112.

45

S obzirom na sva prethodna razmatranja, na pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da su rabljeni dijelovi otpadnih automobila koje je od pojedinca steklo poduzeće za ponovnu uporabu automobila i koji su namijenjeni prodaji kao zamjenski dijelovi, „rabljena roba” u smislu te odredbe, s posljedicom

da nabava takvih dijelova koju obavlja oporezivi preprodavatelj podliježe primjeni maržnog sustava.

Troškovi

46

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:

Članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da su rabljeni dijelovi otpadnih automobila koje je steklo poduzeće za ponovnu uporabu automobila i koji su namijenjeni prodaji kao zamjenski dijelovi, „rabljena roba” u smislu te odredbe, s posljedicom da nabava takvih dijelova koju obavlja oporezivi preprodavatelj podliježe primjeni maržnog sustava.

Potpisi

(1) Jezik postupka: danski