

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

29. srpnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 288. prvi stavak točka 1. i članak 315. – Posebne odredbe za mala poduzeća – Posebne odredbe za oporezive preprodavatelje – Oporezivi preprodavatelj na kojeg se primjenjuje maržni sustav – Godišnji promet na temelju kojeg se određuje primjenjivost posebnih odredbi za mala poduzeća – Razlika u cijeni ili naplaćeni iznosi”

U predmetu C-388/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 7. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 13. lipnja 2018., u postupku

Finanzamt A

protiv

B,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, E. Juhász (izvjestitelj) i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za njemačku vladu, u početku T. Henze i S. Eisenberg, zatim S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Mantl i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta A (Porezni ured A, Njemačka) i osobe B, koja obavlja djelatnost preprodavatelja rabljenih vozila, u pogledu načina izražavanja njezina godišnjeg prometa radi primjene posebnih odredbi za mala poduzeća iz Direktive o PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 73. Direktive o PDV-u propisuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

4 Glava XII. Direktive o PDV-u, naslovljena „Posebne odredbe”, sadržava poglavlje 1. koje se odnosi na „Posebne odredbe za mala poduzeća”. U odjeljku 2., naslovljenom „Izuzeća i progresivne olakšice”, tog poglavlja 1. nalaze se članci 282. do 292. te direktive.

5 Na temelju članka 282. navedene direktive izuzeća i progresivne porezne olakšice propisane navedenim odjeljkom 2. primjenjuju se na isporuke robe i usluga od strane malih poduzeća.

6 U članku 288. Direktive o PDV-u određuje se:

„Promet koji služi kao osnova za uporabu odredaba navedenih u ovom Odjeljku sastoji se od sljedećih iznosa, bez PDV-a:

1. vrijednost isporučene robe i usluga, ukoliko se one oporezuju;
2. vrijednost transakcija koje se izuzimaju, uz pravo na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi, u skladu s člancima 110. ili 111., člankom 125. stavkom 1., člankom 127. ili člankom 128. stavkom 1.;
3. vrijednost transakcija koje se izuzimaju u skladu s člancima od 146. do 149. i člancima 151., 152. ili 153.;
4. vrijednost transakcija nekretninama, financijskih transakcija iz točaka od (b) do (g) članka 135. stavka 1., te usluge osiguranja, osim ako su te transakcije pomoćne transakcije.

Međutim, otuđenje materijalnih ili nematerijalnih osnovnih sredstava poduzeća ne uzima se u obzir u svrhu izražavanja prometa.”

7 U skladu s člankom 289. te direktive „[p]orezni obveznici izuzeti od PDV-a nemaju pravo na odbitak PDV-a u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177., te ne smiju iskazivati PDV na svojim računima”.

8 Članak 290. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Porezni obveznici koji imaju pravo na izuzeće od PDV-a mogu se odlučiti ili za uobičajene

odredbe PDV-a ili za pojednostavljene postupke navedene u članku 281. U tom slučaju oni imaju pravo na bilo koje progresivne porezne olakšice određene nacionalnim zakonodavstvom.”

9 Poglavlje 4. glave XII. Direktive o PDV-u odnosi se na „Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete”. U odjeljku 2., naslovljenom „Posebne odredbe za oporezive preprodavatelje”, tog poglavlja 4., u pododjeljku 1. koji se odnosi na „Maržni sustav” nalaze se članci 312. do 325. te direktive.

10 Članak 313. stavak 1. navedene direktive glasi:

„1. 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.”

11 Člankom 314. iste direktive propisano je:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je ta 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.”

12 Članak 315. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„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.”

Njemačko pravo

13 U članku 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) naslovljenom „Oporezive transakcije”, u verziji tog zakona koja se primjenjuje u glavnom postupku (BGBl. 2005 I, str. 386., u daljnjem tekstu: UStG), predviđa se:

„(1) Sljedeće transakcije podliježu plaćanju poreza na promet:

1. isporuke i druge usluge koje u okviru svoje poslovne djelatnosti poduzetnik obavlja uz naknadu na njemačkom državnom području [...]”

14 U ?lanku 10. UStG-a, naslovljenom „Osnovica za isporuke, druge usluge i stjecanje unutar Zajednice”, navodi se:

„Za isporuke i druge usluge (?lanak 1. stavak 1. to?ka 1. prva re?enica) promet se utvr?uje [...] na temelju naknade. Naknada je sve ono što primatelj usluge pla?a kako bi primio uslugu, me?utim, umanjeno za porez na promet [...]”

15 ?lanak 19. UStG-a, naslovljen „Oporezivanje malih poduzetnika”, glasi:

„(1) Porez na promet koji se duguje na transakcije u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. ne prikuplja se od poduzetnika [...] ako promet iz druge re?enice uve?an za odgovaraju?i porez nije tijekom prethodne kalendarske godine premašio 17 500 eura i vjerojatno ne?e premašiti 50 000 eura u teku?oj kalendarskoj godini. Promet u smislu prve re?enice jest ukupan promet koji se odre?uje prema napla?enim naknadama, umanjen za u tome sadržan promet dugotrajnom imovinom poduze?a. [...]

[...]

(3) Ukupan promet jednak je iznosu oporezivih transakcija koje je u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. poduzetnik izvršio nakon odbitka sljede?ih transakcija:

[...]”

16 U ?lanku 25.a UStG-a, naslovljenom „Maržni sustav”, predvi?a se:

„(1) Isporuke pokretnina u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. oporezuju se u skladu sa sljede?im odredbama (maržni sustav) ako su ispunjeni sljede?i uvjeti:

[...]

(3) Promet se izra?unava na temelju iznosa za koji prodajna cijena premašuje nabavnu cijenu robe; [...]

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

17 Osoba B, kao osoba koja obavlja djelatnost preprodavatelja rabljenih vozila, izvršila je oporezive transakcije koje podliježu maržnom sustavu na temelju ?lanka 25.a UStG-a. Njezin promet, odre?en prema naknadama koje je naplatila, dosegnuo je iznos od 27 358 i 25 115 eura u 2009., odnosno u 2010.

18 Osoba B je u svojim prijavama PDV-a od 10. velja?e 2010. (za 2009.) i od 23. ožujka 2011. (za 2010.) smatrala da se mogla pozvati na svojstvo „malog poduzetnika” u smislu ?lanka 19. UStG-a jer je njezin promet za 2009. i 2010. iznosio 17 328 eura, odnosno 17 470 eura. Osoba B navedeni promet nije izra?unala prema naknadama koje je naplatila nego prema razlici u cijeni u skladu s ?lankom 25.a stavkom 3. UStG-a.

19 Što se ti?e prve od tih prijava PDV-a, porezna uprava je priznala da godišnji promet koji služi kao osnova za primjenu odredbi za mala poduze?a može biti odre?en na temelju iznosa razlike u cijeni te je stoga prihvatila da se na osobu B primjenjuju posebne odredbe za mala poduze?a.

20 Me?utim, kad je rije? o drugoj prijavi PDV-a, Porezni ured A je poreznim rješenjem od 4.

listopada 2012. odbio primjenu odredbi za mala poduzeća na osobu B za financijsku godinu 2010. Naime, upravna praksa izmijenjena je Umsatzsteuer-Anwendungserlassom (Naputak za primjenu poreza na promet) od 1. listopada 2010. (BStBl. 2010 I, str. 846.), kojim se za primjenu odredaba o malim poduzećima, među ostalim u slučaju primjene maržnog sustava na preprodavatelje, određuje da se godišnji promet računa prema naplaćenim naknadama, a ne na temelju razlike u cijeni.

21 Budući da je prigovor koji je bio podnesen protiv tog poreznog rješenja odbijen, osoba B podnijela je tužbu nadležnom Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka) koji je poništio navedeno porezno rješenje s obrazloženjem da se naplaćene naknade koje premašuju iznos razlike u cijeni ne uzimaju u obzir za izračun prometa u svrhu primjene posebnih odredbi za mala poduzeća.

22 Taj sud je smatrao da članak 288. prvi stavak točka 1. Direktive o PDV-u ima izravan učinak i da mu je protivan način izračuna koji je usvojio Porezni ured A. Naime, tom odredbom je određeno da se promet koji treba uzeti u obzir za primjenu odredbi za mala poduzeća sastoji od vrijednosti isporučenih robe i usluga „ukoliko se one oporezuju”. Međutim, maržnim sustavom, koji se primjenjuje na isporuke koje je izvršila osoba B, predviđa se da se na temelju članka 315. Direktive o PDV-u oporezuje samo razlika u cijeni.

23 Porezni ured A tvrdi u okviru revizije koju je podnio Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) da je tumačenje članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u pogrešno.

24 Zbog toga se da sud koji je uputio zahtjev dijeli stajalište Finanzgerichta (Financijski sud), prema kojem se promet koji služi kao osnova za primjenu odredbi za mala poduzeća, iz članka 282. i sljedećih Direktive o PDV-u, na trgovce koji podliježu maržnom sustavu na temelju članka 314. te direktive mora odrediti na temelju te razlike s obzirom na to da se u članku 313. stavku 1. navedene direktive predviđa posebno uređenje koje se primjenjuje na te trgovce. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se, u skladu s člankom 288. prvim stavkom točkom 1. Direktive o PDV-u, promet koji treba uzeti u obzir sastoji od vrijednosti isporučenih robe, „ukoliko se on[a] oporezuje”. Doista, to pojašnjenje upućuje na opseg porezne osnovice koji bi u okviru sustava iz članka 315. te direktive bio ograničen na razliku u cijeni.

25 Međutim, taj sud napominje da se izraz „ukoliko se one oporezuju” iz članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u također može razumjeti u smislu da radi primjene odredbi za mala poduzeća iz relevantnog prometa moraju biti isključene samo izuzete usluge. Na temelju tog pristupa isporuke koje podliježu maržnom sustavu, a koje nisu izuzete nego se oporezuju kao takve, treba u cijelosti uzeti u obzir, a ne samo u visini osnovice prometa određenog posebnim propisom iz članka 315. te direktive.

26 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev ne isključuje da se na temelju članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u može smatrati da „vrijednost” isporučenih robe odgovara „iznosu” ostvarenih naplaćenih naknada i da se ta odredba, prema tome, odnosi na oporezivi iznos u smislu članka 73. te direktive.

27 Smatrajući da je za rješenje spora koji se pred njim vodi potrebno tumačenje odredaba Direktive o PDV-u, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebalo li, u slučaju primjene maržnog sustava u skladu s člancima 311. i sljedećima Direktive [o PDV-u], odredbe članka 288. prvog stavka točke 1. te direktive tumačiti na način da se izrađun relevantnog prometa prilikom isporuke robe u skladu s člankom 314. Direktive [o PDV-u] treba temeljiti u skladu s člankom 315. te direktive na razlici između zarađunane prodajne cijene i nabavne cijene (trgovačka marža)?”

O prethodnom pitanju

28 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 288. prvi stavak točke 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis odnosno nacionalna upravna praksa na temelju kojeg se promet koji služi kao osnova za primjenjivost posebnih odredbi za mala poduzeća na poreznog obveznika na kojeg se primjenjuje poseban maržni sustav predviđen za oporezive preprodavatelje izrađunava u skladu s člankom 315. te direktive uzimajući u obzir samo ostvarenu razliku u cijeni.

29 Na temelju članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u, promet koji služi kao osnova za primjenu posebnih odredbi za mala poduzeća sastoji se od iznosa, bez PDV-a, vrijednosti isporučene robe i usluga, ukoliko se one oporezuju.

30 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, iz zahtjeva za ujednačenu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti proizlazi da se izrazi odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izravno upućivanje na pravo država članica radi utvrđenja njezina smisla i dosega moraju u pravilu autonomno i ujednačeno tumačiti u cijeloj Uniji, uzimajući u obzir ne samo tekst te odredbe nego i njezin kontekst i cilj koji se želi postići propisom o kojem je riječ (presuda od 23. svibnja 2019., WB, C-658/17, EU:C:2019:444, t. 50. i navedena sudska praksa).

31 Što se tiče, kao prvo, doslovnog tumačenja članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u, valja primijetiti da je, s jedne strane, ukupna vrijednost, bez PDV-a, oporezive isporučene robe i usluga iznos od kojeg se, u skladu sa samim tekstom te odredbe, sastoji promet poreznog obveznika, ali da se, s druge strane, izraz „oporez[ive]” ne odnosi na izraz „vrijednost”, nego na „isporuč[en]u rob[u]” ili „uslug[e]”.

32 Iz toga slijedi da se tom odredbom, u skladu s njezinim tekstom, zahtijeva da se, kako bi vrijednost isporučene robe i usluga bila uključena u promet poreznog obveznika, one oporezuju kao takve, ne navodeći pritom na koji se način one moraju oporezivati, to jest bez navođenja postupaka njihova oporezivanja.

33 Iz tog teksta ne proizlazi ni da se isporučene robe ili usluge u svakom slučaju moraju u cijelosti oporezivati.

34 Doista, nesporno je da se isporuke koje je izvršio oporezivi preprodavatelj oporezuju čak i ako se to čini primjenom posebnih odredbi.

35 Stoga doslovno tumačenje članka 288. prvog stavka točke 1. Direktive o PDV-u podrazumijeva da se promet koji služi kao osnova za primjenjivost posebnih odredbi za mala poduzeća sastoji od ukupne vrijednosti isporuka koje su izvršili oporezivi preprodavatelji, a ne njihove razlike u cijeni.

36 Opća struktura, povijest nastanka i svrha Direktive o PDV-u potvrđuju to tumačenje.

37 Što se tiče opće strukture te direktive, valja podsjetiti da je u ovom slučaju riječ o odnosu između dvaju posebnih sustava iz navedene direktive, odnosno posebnih odredbi za mala poduzeća i onih za oporezive preprodavatelje.

38 Međutim, kao što je to ispravno istaknula njemačka vlada, posebne odredbe za mala poduzeća i one za oporezive preprodavatelje dva su zasebna posebna sustava neovisna jedan o drugome. U nedostatku bilo kakvog upućivanja u jednom od tih posebnih sustava na elemente i pojmove iz drugog sustava, sadržaj jednog od njih treba, u načelu, ocjenjivati ne uzimajući u obzir sadržaj drugog.

39 Što se tiče povijesti nastanka propisa o PDV-u, valja istaknuti da razvoj tog propisa također potvrđuje da pojam „razlik[a] u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj” ne može utjecati na tumačenje pojma „promet” u okviru posebnih odredbi za mala poduzeća.

40 Naime, važno je podsjetiti da su posebne odredbe za mala poduzeća uvedene Šestom direktivom 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 1977., L 145, str. 1.) i da je tek naknadno, radi uspostave posebnih odredbi za oporezive preprodavatelje, usvojena Direktiva Vijeća 94/5/EZ od 14. veljače 1994. kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ – Poseban sustav za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete (SL 1994., L 60, str. 16.).

41 Pravila za određivanje prometa radi primjene posebnih odredbi za mala poduzeća utvrđena u Šestoj direktivi 77/388 ne mogu se stoga, u nedostatku izričite odredbe kojom se predviđa takvo usklađivanje, smatrati usklađenima s pravilima koje se odnose na posebne odredbe za oporezive preprodavatelje uspostavljenima Direktivom 94/5.

42 Kada je riječ o svrsi posebnih odredbi za mala poduzeća, Sud je presudio da je tim posebnim odredbama zakonodavac Unije želio pojednostavniti računovodstvene zahtjeve koje podrazumijeva uobičajeni sustav PDV-a (presuda od 6. listopada 2005., *My Travel*, C-291/03, EU:C:2005:591, t. 39.) s obzirom na to da se tim upravnim pojednostavnjenjima nastoji osobito ojačati osnivanje, poslovanje i konkurentnost malih poduzeća (presude od 26. listopada 2010., *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63. i od 2. svibnja 2019., *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, t. 37.).

43 U tom pogledu valja istaknuti, poput njemačke vlade, da se cilj koji se želi postići posebnim odredbama za mala poduzeća ne odnosi na jačanje konkurentnosti velikih poduzeća koja obavljaju djelatnost preprodaje rabljene robe. Ako naplatene naknade kojima se premašuje razlika u cijeni ne bi bile uzete u obzir za izračun prometa u svrhu primjene tih posebnih odredbi, takva poduzeća s velikim prometom koja ostvaruju nisku razliku u cijeni mogla bi biti obuhvaćena potonjim odredbama i tako ostvariti neopravdanu konkurentsku prednost.

44 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 288. prvi stavak točku 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis odnosno nacionalna upravna praksa na temelju kojeg se promet koji služi kao osnova za primjenjivost posebnih odredbi za mala poduzeća na poreznog obveznika na kojeg se primjenjuje poseban maržni sustav predviđen za oporezive preprodavatelje izračunava u skladu s člankom 315. te direktive uzimajući u obzir samo ostvarenu razliku u cijeni. Taj promet valja utvrditi na temelju svih iznosa bez PDV-a koje je naplatio ili treba naplatiti taj oporezivi preprodavatelj, neovisno o načinima na koje će se ti iznosi stvarno oporezovati.

Troškovi

45 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 (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 288. prvi stavak točku 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis odnosno nacionalna upravna praksa na temelju kojeg se promet koji služi kao osnova za primjenjivost posebnih odredbi za mala poduzeća na poreznog obveznika na kojeg se primjenjuje poseban maržni sustav predviđen za oporezive preprodavatelje izražunava u skladu s člankom 315. te direktive uzimajući u obzir samo ostvarenu razliku u cijeni. Taj promet valja utvrditi na temelju svih iznosa bez PDV-a koje je naplatio ili treba naplatiti taj oporezivi preprodavatelj, neovisno o načinima na koje će se ti iznosi stvarno oporezovati.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački