

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

17. svibnja 2023.(*)

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

U predmetu C-365/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 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 vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja 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. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

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. 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 daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe IT i État belge (Belgijska Država) u pogledu odbijanja porezne uprave da primjeni maržni sustav kad je riječ o određenim prodajama vozila koje je izvršila osoba IT.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 311. stavkom 1. Direktive o PDV-u određuje se:

„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;

[...]”

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

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

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

„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 [(PDV)] u skladu s tim maržnim sustavom.”

6 Članak 315. Direktive o PDV-u predviđa:

„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.”

Belgijsko pravo

7. Člankom 58. stavkom 4. *code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost) i člankom 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 članci 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 osiguravajućih društava te ih preprodaje trećim 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 članci 311. i 313. Direktive o PDV-u porezna je uprava iz maržnog sustava odlučila isključiti račune 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, upućujući na presudu Suda od 18. siječnja 2017., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), da su vozila koja se prodaju „za dijelove” „rabljena roba” u smislu članka 311. stavka 1. točke 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. siječnja 2017., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20) ne odnosi na, kao što je to u predmetnom slučaju, vozila koja se prodaju „za dijelove” a da ti dijelovi nisu ni na koji način 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 riječ 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 članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u.

12. S jedne strane, navedeni je sud smatrao da to očitito nije tako u slučaju vozila koja osoba IT prodaje „za dijelove” s obzirom na to da navod „za dijelove” objektivno potvrđuje da se ta vozila u načelu 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 riječ o vozilima koja su postala olupine, ni ona ne mogu kvalificirati kao „rabljena roba” jer ih nije moguće nastaviti upotrebljavati a da pritom zadrže značajke 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. Budući 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 protumačio članak 311. stavak 1. točku 1. Direktive o PDV-u.

14 U tim je okolnostima Cour de cassation (Kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da otpadni automobili koja je poduzeće koje prodaje rabljena vozila i olupine kupilo od osoba navedenih u članku 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 članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da su posve dotrajali automobili koje je poduzeće kupilo od osoba navedenih u članku 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 činjeničnog stanja tako i iz upućenog pitanja proizlazi da su vozila koja je kupila osoba IT rashodovana vozila odnosno vozila u potpuno oštećenom stanju i da su stoga ona posve dotrajala. U tim okolnostima i kao što također proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, ta se vozila mogu preprodavati samo kao olupine ili radi daljnjeg 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 čemu se pojašnjava da se pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi samo na slučaj preprodaje za dijelove.

17 Ne dovodeći u pitanje tu uvodnu napomenu, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 311. stavkom 1. točkom 1. Direktive o PDV-u, „rabljena roba” znači 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 obuhvaća materijalne pokretnine koje se mogu nastaviti upotrebljavati takve kakve jesu ili nakon što se poprave, koje proizlaze iz druge robe čiji su bili sastavni dijelovi i da kvalifikacija „rabljena roba” zahtijeva jedino da je upotrijebljena 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. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 31. i 32.).

19 Usto, Sud je također smatrao da primjena maržnog sustava nužno ne pretpostavlja 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. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 36. i 37.).

20 Točno je da je, za razliku od predmeta u kojem je donesena navedena presuda, glavnom predmetu svojstvena činjenica 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 daljnjeg iskorištavanja dijelova tog vozila kao odvojenih dijelova.

21 Međutim, kao što je Europska komisija u biti navela u svojim pisanim očitovanjima, na toj se razlici ne može temeljiti zaključak da se rasuđivanje koje je Sud usvojio u presudi od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), ne može prenijeti na situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

22 Naime, valja voditi računa o činjenici, istaknutoj u točki 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. Budući da se samo vozilo, kao materijalna pokretnina, ne može u pravilu nastaviti upotrebljavati takvo kakvo jest ili nakon što se popravi, u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u, valja, radi utvrđivanja može li se to vozilo smatrati rabljenom robom i stoga biti obuhvaćeno 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 način.

23 Tumačenje koje omogućuje da posve dotrajalo vozilo može, kao rabljena roba, biti obuhvaćeno 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 izbjeći dvostruko oporezivanje koje može proizaći iz okolnosti da je, s jedne strane, u okviru prodajne cijene tih sastavnih dijelova već uzet u obzir pretporez plaćen kada je vozilo kupila osoba navedena u članku 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. siječnja 2017., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 39. i 40. i navedenu sudsku praksu).

24 U predmetnom slučaju, radi provjere toga mogu li vozila koja preprodaje osoba IT biti obuhvaćena maržnim sustavom, sud koji je uputio zahtjev morat će se uvjeriti, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 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 će provjeriti nisu li navedena vozila zapravo prodana kako bi se jednostavno uništila ili pretvorila u neki drugi predmet. Naime, vozilo – čije sastavne dijelove koji su zadržali funkcije koje su imali kad su bili novi kupac neće 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 će uzeti u obzir sve objektivne okolnosti u kojima je obavljena preprodaja. Naime, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, pojmovi prihvaćeni 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 slučajevima, protivno ciljevima zajedničkog sustava PDV-a, sud koji je uputio zahtjev će, ipak, moći uzeti u obzir objektivne elemente poput izgleda i stanja vozila, predmeta ugovora, vrijednosti po kojoj su ta vozila prodana, metode naplate ili čak 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 članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da su posve dotrajali automobili koje je poduzeće kupilo od osoba navedenih u članku 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 članka 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.

Troškovi

29 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 (osmo 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:

posve dotrajali automobili koje je poduzeće kupilo od osoba navedenih u članku 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 članka 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