



# Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

13. srpnja 2023.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 311. i sljedeći – Posebne odredbe primjenjive na umjetnine – Maržni sustav – Oporezivi preprodavatelji – Isporuka umjetnina koju obavi autor ili njegovi pravni sljednici – Transakcije unutar Zajednice – Pravo na odbitak pretporeza”

U predmetu C-180/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 20. listopada 2021., koju je Sud zaprimio 9. ožujka 2022., u postupku

**Finanzamt Hamm**

protiv

**Harryja Mensinga,**

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Harryja Mensinga, O.-G. Lippross, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, J. Möller i A. Hoesch, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Pethke i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 23. ožujka 2023.,

\* Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 311. i sljedećih članaka 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 Finanzamta Hamm (Porezna uprava u Hammu, Njemačka) i H. Mensinga, trgovca umjetninama, u vezi s izračunom porezne osnovice poreza na dodanu vrijednost (PDV) u slučaju primjene maržnog sustava na isporuku umjetnina koje je zainteresirana osoba ulazno stekla u okviru isporuke unutar Zajednice.

### **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 [PDV-a] kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici 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 slične 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 sprečavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika.”
- 4 Člankom 193. te direktive određuje se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”
- 5 Direktiva o PDV-u u glavi XII., naslovljenoj „Posebne odredbe”, sadržava poglavlje 4., naslovljeno „Posebn[e] odredb[e] za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete”. Odjeljak 1. tog poglavlja sadržava članak 311. te direktive, koji definira, među ostalim, pojmove

„umjetnina” i „oporezivi preprodavatelj”. U odjeljku 2. navedenog poglavlja, kojim se utvrđuje posebna odredba za oporezive preprodavatelje, pododjeljak 1., naslovljen „Maržni sustav”, sadržava članke 312. do 325.

6 Člankom 312. Direktive o PDV-u određuje se:

„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 subvencije izravno povezane s tom transakcijom, poreze, davanja, namete i troškove i povezane rashode, kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje zaračunava 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.”

7 Člankom 314. te direktive predviđa se:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe [isporuku koju obavi oporezivi preprodavatelj], umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporučila unutar [Europske zajednice] jedna od sljedećih osoba:

- (a) osoba koja nije porezni obveznik;
- (b) drugi porezni obveznik, ukoliko je nabava [isporuka] robe od strane tog drugog poreznog obveznika izuzeta u skladu s člankom 136.;
- (c) drugi porezni obveznik, ukoliko nabava [isporuka] 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 [isporuku] robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom.”

8 Članak 315. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Porezna osnovica za nabavu [isporuku] 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 zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene.”

9 Člankom 316. iste direktive predviđa se:

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

- (a) nabava [isporuka] umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, koje oporezivi preprodavatelj sam uvozi;
- (b) nabava [isporuka] umjetnina koje za oporezive preprodavatelje dobavljaju njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;
- (c) nabava [isporuka] 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.”

10 Člankom 317. Direktive o PDV-u određuje se:

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

Za nabavu [isporuku] umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje uvozi sam oporezivi preprodavatelj, nabavna cijena koju je potrebno uzeti u obzir pri izračunu 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.”

### *Njemačko pravo*

11 Članak 25.a Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u verziji objavljenoj 21. veljače 2005. (BGBl. I, str. 386., u daljnjem tekstu: UStG), glasi kako slijedi:

„(1) Isporuke pokretne materijalne imovine u smislu članka 1. stavka 1. točke 1. oporezuju se u skladu sa sljedećim odredbama (maržni sustav), ako su ispunjeni uvjeti navedeni u nastavku:

- 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. Za tu isporuku:
  - a) porez na promet nije trebalo platiti ili nije naplaćen na temelju članka 19. stavka 1.,
  - ili
  - b) primijenjen je maržni sustav.
- 3. Robom se ne smatraju drago kamenje (iz tarifnih brojeva 71 02 i 71 03 Carinske tarife) ili plemeniti metali (iz tarifnih brojeva 71 06, 71 08, 71 10 i 71 12 Carinske tarife).

(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:

1. umjetnine (točka 53. Priloga 2.), kolekcionarske predmete (točka 49.f i točka 54. Priloga 2.) ili antikvitete (tarifni broj 9706 00 00 Carinske tarife) koje sam uvozi, ili
2. umjetnine, ako je isporuka koja je za njega izvršena oporezovana i ako je nije izvršio drugi preprodavatelj.

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

(3) Određivanje visine prometa provodi se na temelju iznosa za koji prodajna cijena premašuje nabavnu cijenu robe; u slučaju isporuka u smislu članka 3. stavka 1.b i u slučajevima iz članka 10. stavka 5. umjesto prodajne cijene uzima se vrijednost u skladu s člankom 10. stavkom 4. točkom 1. Ako se nabavna cijena umjetnine (točka 53. Priloga 2.) ne može utvrditi ili je zanemariva, iznos prema kojem se promet izračunava je 30 % od prodajne cijene. Porez na promet ne ulazi u poreznu osnovicu. U slučaju iz stavka 2. prve rečenice točke 1. nabavnom cijenom smatra se vrijednost u smislu članka 11. stavka 1. uvećana za uvozni porez na promet. U slučaju iz stavka 2. prve rečenice točke 2. nabavna cijena uključuje porez na promet koji je platio dobavljač.

[...]

(7) Primjenjuju se sljedeća posebna pravila:

1. Maržni sustav se ne primjenjuje
  - a) na isporuku robe koju je preprodavatelj stekao unutar Zajednice, ako je preprodavatelj za isporuku robe na ostalom području Zajednice oslobođen od plaćanja poreza za nabavu robe koja se isporučuje unutar Zajednice,
  - b) na isporuku novog vozila unutar Zajednice u smislu članka 1.b stavaka 2. i 3.
2. Stjecanje unutar Zajednice ne podliježe obvezi plaćanja poreza na promet ako je na isporuku robe kupcu u smislu članka 1.a stavka 1. na ostalom području Zajednice primijenjen maržni sustav.
3. U slučaju primjene maržnog sustava isključena je primjena članka 3.c i oslobođenje od plaćanja poreza za nabavu robe koja se isporučuje unutar Zajednice (članak 4. točka 1.b, članak 6.a).

[...]”

### **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 bile prijavljene u državi članici poslovnog nastana umjetnikâ kao isporuke unutar Zajednice koje su oslobođene od poreza. H. Mensing platio je PDV na njihovo stjecanje unutar Zajednice.

- 13 H. Mensing zatražio je od Porezne uprave u Hammu da na navedene isporuke primijeni maržni sustav. S obzirom na to da se člankom 25.a stavkom 7. točkom 1. podtočkom (a) UStG-a predviđa da se maržni sustav ne primjenjuje na isporuku 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 Europske unije, Porezna uprava u Hammu odbila je prihvatiti njegov zahtjev, te je utvrdila da je H. Mensing obvezan platiti dodatni iznos PDV-a.
- 14 Nakon što je odbijena njegova žalba protiv poreznog rješenja koje se odnosi na taj dodatni iznos PDV-a, H. Mensing podnio je tužbu Finanzgerichtu Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka) u kojoj je istaknuo da predmetni nacionalni propis nije u skladu s pravom Unije te je zahtijevao izravnu primjenu članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.
- 15 Budući da je taj sud imao sumnje u tom pogledu, uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku.
- 16 Presudom od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), donesenom povodom tog zahtjeva, Sud je odlučio da, s jedne strane, članak 316. stavak 1. točku (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 i, s druge strane, oporezivi preprodavatelj ne može istodobno primijeniti maržni sustav 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. točke (b) navedene direktive, ako ta odredba nije prenesena u nacionalno pravo.
- 17 Nakon te presude Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru) prihvatio je presudom od 7. studenoga 2019. zahtjev H. Mensinga. Taj je sud u biti smatrao da se porezna osnovica treba utvrditi u skladu s pravom Unije i da, s obzirom na odredbe članka 317. prvog stavka Direktive o PDV-u, u vezi s člancima 312., 315. i 316. te direktive, porez na promet, kao element „nabavne cijene”, treba dovesti do smanjenja razlike u cijeni.
- 18 Porezna uprava u Hammu protiv te je presude podnijela reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka), koji je u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev. Ona u bitnome navodi da porez na promet koji se plaća na stjecanje unutar Zajednice ne umanjuje poreznu osnovicu. U tom pogledu, Porezna uprava u Hammu upućuje na mišljenje nezavisnog odvjetnika Szpunara u predmetu Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722) koji je istaknuo da članak 317. drugi stavak Direktive o PDV-u, u slučaju uvoza iz trećih zemalja, nalaže da se od prodajne cijene oduzme porezna osnovica za uvoz, uključujući PDV na uvoz te je, slijedom toga, zaključio da nedostatak sličnog rješenja za stjecanje unutar Zajednice predstavlja pravnu prazninu.
- 19 Sud koji je uputio zahtjev napominje da se prema nacionalnom pravu porez na promet može uzeti u obzir prilikom utvrđivanja porezne osnovice u maržnom sustavu, i to na temelju tumačenja članka 25.a stavka 3. treće rečenice UStG-a koje je u skladu s pravom Unije. Međutim, taj sud dvoji o tome može li nacionalni sud posljednjeg stupnja, kada se porezni obveznik poziva na primjenu maržnog sustava iz članka 311. i sljedećih članaka Direktive o PDV-u, tumačiti članak 25.a stavak 3. treću rečenicu UStG-a na način da porez koji se plaća na stjecanje unutar Zajednice ne ulazi u poreznu osnovicu.

- 20 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojima se porezni obveznik na temelju presude od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) poziva na to da se i na nabavu umjetnina koje mu je u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza ulazno isporučio autor (ili njegovi pravni sljednici) primjenjuje maržni sustav iz članka 311. i sljedećih članaka Direktive [2006/112], u skladu s točkom 49. te presude, poreznu osnovicu odrediti isključivo u skladu s pravom Unije tako da nije dopušteno da nacionalni sud posljednjeg stupnja odredbu nacionalnog prava (u ovom predmetu: članak 25.a stavak 3. treća rečenica [UStG-a]) tumači na način da porez koji se plaća na stjecanje unutar Zajednice ne ulazi u poreznu osnovicu?
  2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 311. i sljedeće članke Direktive [2006/112] tumačiti na način da u slučaju primjene maržnog sustava na nabavu umjetnina koje je u okviru isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza ulazno isporučio autor (ili njegovi pravni sljednici), porez koji treba platiti na stjecanje unutar Zajednice umanjuje razliku u cijeni (maržu), ili u tom smislu postoji nenamjerna praznina u pravu Unije koja se ne može popuniti sudskom praksom utemeljenom na pravu razvijenim njegovim tumačenjem i primjenom, nego je popuniti može samo zakonodavac Unije?”

## O prethodnim pitanjima

### *Drugo pitanje*

- 21 Svojim drugim pitanjem, koje valja najprije ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 312., 315. i članak 317. prvi stavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da PDV koji je oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje unutar Zajednice umjetnine čija daljnja isporuka prema 316. stavku 1. točki (b) te direktive podliježe maržnom sustavu ulazi u poreznu osnovicu te isporuke.
- 22 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 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 23 Kad je riječ o tekstu predmetnih odredbi, najprije valja istaknuti da iz članka 317. prvog stavka Direktive o PDV-u proizlazi da, ako se oporezivi preprodavatelj u skladu s člankom 316. te direktive odluči za primjenu maržnog sustava na isporuku robe iz te odredbe, porezna osnovica određuje se u skladu s člankom 315. navedene direktive.
- 24 U skladu s prvim stavkom tog članka 315., porezna osnovica za isporuku robe na koju se primjenjuje maržni sustav jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, a koja se izračunava prema drugom stavku tog članka, umanjenoj za iznos PDV-a koji je sadržan u toj razlici u cijeni.
- 25 U tom pogledu, kao prvo, iz članka 315. drugog stavka Direktive o PDV-u proizlazi da je ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka razlici između „prodajne” cijene koju zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i „nabavne cijene”.

- 26 Konkretno, člankom 312. točkom 1. Direktive o PDV-u „prodajna cijena” definirana je kao „sve što čini naknadu koju je dobio ili koju će dobiti oporezivi preprodavatelj od kupca ili treće strane, uključujući subvencije izravno povezane s tom transakcijom, poreze, davanja, namete i troškove i povezane rashode, kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje zaračunava oporezivi preprodavatelj kupcu”. Pojam „nabavna cijena” definiran je u članku 312. točki 2. te direktive kao „sve što predstavlja naknadu, u smislu točke 1., koju je dobio ili koju će dobiti dobavljač od oporezivog preprodavatelja”.
- 27 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 31. do 33. svojeg mišljenja, iz samog teksta članka 312. Direktive o PDV-u proizlazi da se pojmovi „prodajna cijena” i „nabavna cijena” navedeni u toj odredbi odnose, s jedne strane, na sastavne dijelove troškova koje je oporezivi preprodavatelj primio kao naknadu u okviru isporuke obuhvaćene maržnim sustavom i, s druge strane, na one koje je platio dobavljaču prilikom stjecanja robe koja će zatim postati predmet te isporuke.
- 28 Iz toga slijedi da, kad je konkretno riječ o pojmu „nabavna cijena”, on ne uključuje sastavne dijelove troškova koje oporezivi preprodavatelj nije platio dobavljaču, nego ih je platio trećima, tako da ta nabavna cijena ne uključuje PDV plaćen u državnu riznicu za stjecanje robe unutar Zajednice koja je predmet daljnje isporuke o kojoj je riječ.
- 29 Kao drugo, kad je riječ o iznosu PDV-a sadržanom u samoj razlici u cijeni, koji u skladu s člankom 315. prvim stavkom Direktive o PDV-u i kao što je to navedeno u točki 24. ove presude treba oduzeti od razlike u cijeni koju ostvari oporezivi preprodavatelj, valja istaknuti, kao što je to učinila njemačka vlada i kao što je to naglasio nezavisni odvjetnik u točki 37. svojeg mišljenja, da je taj PDV porez koji oporezivi preprodavatelj treba platiti na prodaju umjetnina koju je izvršio. S druge strane, navedeni PDV ne može uključivati porez koji je oporezivi preprodavatelj platio na temelju stjecanja umjetnine unutar Zajednice, a koji se odnosi na nabavnu cijenu tog predmeta.
- 30 S obzirom na tekst članaka 312., 315. i članka 317. prvog stavka Direktive o PDV-u, valja zaključiti da PDV koji je oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje unutar Zajednice umjetnine koja je predmet daljnje isporuke koja podliježe maržnom sustavu ne ulazi u nabavnu cijenu te robe, u smislu članka 312. točke 2. te direktive, tako da iznos tog poreza ne treba isključiti iz porezne osnovice te daljnje isporuke.
- 31 Međutim, H. Mensing i Komisija u biti smatraju da strogo doslovno tumačenje članaka 312., 315. i članka 317. prvog stavka Direktive o PDV-u nije u skladu s ciljevima tih odredbi niti s njihovim kontekstom. Konkretno, Komisija tvrdi da tumačenje članka 312. Direktive o PDV-u na način da je u nabavnu cijenu umjetnine koju je oporezivi preprodavatelj stekao od dobavljača sa sjedištem u drugoj državi članici u okviru stjecanja tog predmeta unutar Zajednice uključen PDV plaćen na to stjecanje, omogućava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja, neovisno o tome je li navedeni predmet stečen u istoj državi članici, u drugoj državi članici ili u trećoj zemlji.
- 32 U tom pogledu, kao prvo, kad je riječ o ciljevima Direktive o PDV-u, točno je, s jedne strane, da iz njezine uvodne izjave 4. proizlazi da se njome želi uvesti sustav PDV-a koji ne narušava uvjete tržišnog natjecanja i ne sprečava slobodno kretanje dobara i usluga. Usto, prema uvodnoj izjavi 7. navedene direktive, 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 slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnih i distributivnih lanaca. Osim toga, kao što je to Sud naveo u svojoj



presudi od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 32. i navedena sudska praksa), iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u i da se tom načelu osobito protivi to da se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupa u pogledu pitanja naplate PDV-a.

- 33 S druge strane, kad je konkretnije riječ o ciljevima maržnog sustava, Sud je doduše već naglasio da, u skladu s uvodnom izjavom 51. Direktive o PDV-u, taj sustav ima za cilj sprečavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika u odnosu na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete (presuda od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 35.).
- 34 Međutim, valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda tumačenje odredbe prava Unije s obzirom na njezin kontekst i svrhu ne može imati za posljedicu oduzimanje svakog korisnog učinka jasnom i preciznom tekstu te odredbe. Stoga, ako smisao odredbe prava Unije nedvosmisleno proizlazi iz samog njezina teksta, Sud ne može odstupiti od tog tumačenja (vidjeti u tom smislu presude od 26. listopada 2006., Europska zajednica, C-199/05, EU:C:2006:678, t. 42. i od 20. rujna 2022., VD i SR, C-339/20 i C-397/20, EU:C:2022:703, t. 71. i navedenu sudsku praksu).
- 35 U tom pogledu, iako je točno da je načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u, to načelo, kad je riječ o posebnom izrazu načela jednakosti na razini sekundarnog prava Unije, a posebno u području oporezivanja, ne dopušta proširenje područja primjene odredbe te direktive na način koji bi bio protivan njezinu jasnom tekstu (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 50. i navedenu sudsku praksu), koji se, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 61. svojeg mišljenja, može izmijeniti samo intervencijom zakonodavca Unije.
- 36 Kao drugo, nesporno je, kao što je to u biti istaknula Komisija, da doslovno tumačenje članaka 312., 315. i članka 317. prvog stavka Direktive o PDV-u, navedeno u točki 30. ove presude, dovodi do različitog poreznog opterećenja isporuka u državi članici, ovisno o tome je li umjetnina bila predmet takvog stjecanja unutar Zajednice, je li oporezivi preprodavatelj tu umjetninu stekao na području iste države članice ili ju je uvezao iz treće zemlje.
- 37 Međutim, potrebno je ustvrditi da ta situacija izravno proizlazi iz teksta primjenjivih odredbi.
- 38 Naime, kao što je to istaknuto u točki 30. ove presude, dok PDV koji je oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje umjetnine unutar Zajednice koja je predmet daljnje isporuke koja podliježe maržnom sustavu ne ulazi u nabavnu cijenu te robe, u smislu članka 312. točke 2. Direktive o PDV-u, PDV koji je taj oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje umjetnine u državi članici, koja je predmet daljnje isporuke koja podliježe tom sustavu u istoj državi članici, taj oporezivi preprodavatelj obično plaća izravno svojem dobavljaču, koji je u načelu osoba odgovorna za plaćanje poreza u skladu s člankom 193. te direktive, tako da je on obuhvaćen pojmom „nabavna cijena” u smislu članka 312. točke 2. navedene direktive.
- 39 Usto, za isporuku umjetnina koje je sam oporezivi preprodavatelj uvezao, članak 317. drugi stavak te direktive izričito predviđa da nabavna cijena koju je potrebno uzeti u obzir pri izračunu razlike u cijeni mora biti jednaka poreznoj osnovici za uvoz, uvećanoj za porez na dodanu vrijednost koji dopijeva ili je plaćen pri uvozu.

- 40 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 34. ove presude, Sud ne može odstupiti od jasnog i preciznog teksta tih odredbi.
- 41 U tim okolnostima i prema trenutačnom stanju prava Unije, članke 312., 315. i članak 317. prvi stavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da PDV koji je oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje unutar Zajednice umjetnine na čiju se daljnju isporuku, na temelju članka 316. stavka 1. te direktive, primjenjuje maržni sustav, ne ulazi u poreznu osnovicu te isporuke.

### *Prvo pitanje*

- 42 S obzirom na odgovor na drugo pitanje, na prvo pitanje nije potrebno odgovoriti.

### **Troškovi**

- 43 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 (prvo vijeće) odlučuje:

**Članke 312., 315. i članak 317. prvi stavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

**treba tumačiti na način da:**

**porez na dodanu vrijednost koji je oporezivi preprodavatelj platio na stjecanje unutar Zajednice umjetnine na čiju se daljnju isporuku, na temelju članka 316. stavka 1. te direktive, primjenjuje maržni sustav, ne ulazi u poreznu osnovicu te isporuke.**

Potpisi