Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 13. rujna 2018.[1]

**Predmet C-264/17**

**Harry Mensing**
**protiv**
**Finanzamt Hamm**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 314. i 316. – Posebne odredbe – Oporezivi preprodavatelji – Maržni sustav – Nabava umjetnina koju dobavljaju autori ili njihovi pravni sljednici – Transakcije unutar Zajednice – Pravo na odbitak pretporeza”

## Uvod

1. Ako je predmet transakcije koja podliježe porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) roba u cijenu koje je već uključen PDV iz ranijih transakcija koji se ne može odbiti, kao što je često slučaj u odnosu na robu koja se ponovno stavlja na tržište, primjerice umjetnine, uobičajeni mehanizam oporezivanja ne osigurava provedbu osnovnog načela tog poreza, a to je načelo neutralnosti PDV-a za porezne obveznike. Zakonodavac Unije stoga je uveo posebne odredbe za oporezivanje koje omogućuju da se oporezuje samo razlika u cijeni poreznog obveznika, odnosno dodana vrijednost koja je stvorena u određenoj transakciji. Međutim, iako se čini da su relevantne odredbe prava Unije, kada ih se razmatra pojedinačno, potpuno jasne, njihova zajednička primjena ne dovodi uvijek do postizanja željenog cilja. No je li to dovoljan razlog da se te odredbe u određenim situacijama uopće ne primjenjuju? To je pitanje na koje Sud treba odgovoriti u ovom predmetu.

1 Izvorni jezik: poljski

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

2. U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2]:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članaka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.;

[…]

[…]

(d) uvoz robe."

3. Članak 14. stavak 1. te direktive određuje isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik".

4. S druge strane, članak 20. prvi podstavak navedene direktive definira stjecanje robe unutar Zajednice na sljedeći način:

„‚Stjecanje robe unutar Zajednice' znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje."

5. U skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje."

6. Članak 168. te direktive glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/61/EU od 17. prosinca 2013. (SL 2013., L 353, str. 5.)

[…]

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

[…]

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu."

7. U skladu s člankom 169. točkom (b) te direktive:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

[…]

(b) transakcije koje su izuzete u skladu s [člankom] 138. […]."

8. U poglavlju 4. glave XII. Direktive 2006/112 utvrđene su posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete. U skladu s člankom 311. stavkom 1. točkama 2. i 5. navedene direktive:

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

[…]

2. ‚umjetnine' znači predmeti navedeni u Prilogu IX. dijelu A.;

[…]

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;

[…]"

9. U pododjeljku 1. odjeljka 2. tog poglavlja Direktive 2006/112 utvrđuje se maržni sustav za oporezive preprodavatelje. U skladu s člancima 312. do 317. i člankom 319. te direktive:

„Članak 312.

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.

Članak 313.

1. Što se tiče nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države članice dužne su primjenjivati posebn[e] odredb[e] za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka.

[…]

Članak 314.

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;

(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.

Članak 315.

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 zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene.

Članak 316.

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

(a) nabava umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, koje oporezivi preprodavatelj sam uvozi;

(b) nabava umjetnina koje za oporezive preprodavatelje dobavljaju njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;

(c) nabava umjetnina koje za oporezive preprodavatelje dobavlja porezni obveznik, osim oporezivog preprodavatelja, ako se na tu nabavu primjenjuje niža stopa, u skladu s člankom 103.

[…]

Članak 317.

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

Za nabavu 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 dospijeva ili je plaćen pri uvozu.

[…]

Članak 319.

Oporezivi preprodavatelj može primijeniti uobičajenu odredbu za porez na dodanu vrijednost na bilo koju nabavu unutar maržnog sustava."

10. Pravila u pogledu prava na odbitak pretporeza koja se primjenjuju na oporezive preprodavatelje utvrđena su u člancima 320. i 322. Direktive 2006/112. Njima se propisuje:

„Članak 320.

1. Ako oporezivi preprodavatelj primjenjuje uobičajenu odredbu za porez na dodanu vrijednost na nabavu umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje sam uvozi, on ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan platiti, PDV koji dospijeva ili koji je plaćen pri uvozu te robe.

Ako oporezivi preprodavatelj primjenjuje uobičajenu odredbu za porez na dodanu vrijednost na nabavu umjetnina koje za njega dobavlja autor ili njegovi pravni sljednici, ili porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja, on ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan platiti, PDV koji dospijeva ili koji je plaćen za umjetninu koja mu je dobavljena.

[…]

Članak 322.

Ukoliko se roba koristi u svrhu nabave od strane oporezivog preprodavatelja, uz primjenu maržnog sustava, on nema pravo odbiti od PDV-a koji mora platiti:

(a) porez na dodanu vrijednost koji dospijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete koje sam uvozi;

(b) porez na dodanu vrijednost koji dospijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine koje dobavljaju ili koje će dobaviti njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;

(c) porez na dodanu vrijednost koji dospijeva ili koji je plaćen, s obzirom na umjetnine koje je dobavio ili koje će dobaviti porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja."

11. Naposljetku, u skladu s člankom 342. navedene direktive:

„Države članice mogu poduzimati mjere koje se odnose na pravo odbitka poreza na dodanu vrijednost, kako bi se osiguralo da oporezivi preprodavatelji, obuhvaćeni posebnim odredbama iz Odjeljka 2., ne uživaju neopravdane prednosti ili da ne trpe neopravdane gubitke."

*Njemačko pravo*

12. Maržni sustav za oporezive preprodavatelje prenesen je u njemačko pravo člankom 25.a Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG). U toj se odredbi osobito predviđa sljedeće:

„1. Nabava pokretne materijalne imovine u smislu članka 1. stavka 1. točke 1. oporezuje se u skladu sa sljedećim odredbama (maržni sustav), ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

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. Kad je riječ o toj nabavi:

   (a) porez na promet nije trebalo platiti ili nije naplaćen na temelju članka 19. stavka 1., ili

   (b) primijenjen je maržni sustav.

[…]

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:

[…]

(2.) umjetnine, ako je nabava koja je za njega izvršena oporezovana i ako je nije izvršio drugi preprodavatelj.

[…]

3. Određivanje visine prometa provodi se na temelju iznosa za koji prodajna cijena premašuje nabavnu cijenu robe; […] U slučajevima iz stavka 2. prve rečenice točke 2. nabavna cijena uključuje porez na promet koji je platio dobavljač.

[…]

5. […] Odstupajući od članka 15. stavka 1., preprodavatelj u slučajevima navedenima u stavku 2. nema pravo na odbitak uvoznog poreza na promet, poreza koji je odvojeno prikazan na računu niti poreza koji se mora platiti na temelju članka 13.b stavka 5. kao pretporez.

[…]

7. Primjenjuju se sljedeća posebna pravila:

(1.) Maržni sustav se ne primjenjuje:

   (a) na nabavu 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 Zajednice,

[…]”

## Činjenice i tijek postupka

13. Harry Mensing oporezivi je preprodavatelj u smislu članka 311. stavka 1. točke 5. Direktive 2006/112 i članka 25.a stavka 1. točke 1. UStG-a. Obavlja gospodarsku djelatnost u području trgovine umjetninama u različitim gradovima na području Njemačke. U poreznoj godini 2014. stekao je, među ostalim, umjetnine od autora iz drugih država članica. Te su isporuke izuzete od plaćanja PDV-a u državama članicama podrijetla, a H. Mensing platio je porez na njihovo stjecanje unutar Zajednice. Nije iskoristio pravo na odbitak tog poreza.

14. H. Mensing podnio je početkom 2014. Finanzamtu Hamm (Porezna uprava u Hammu, Njemačka) prijavu za primjenu maržnog sustava na umjetnine stečene od njihovih autora. Međutim, porezno tijelo odbilo mu je pravo na primjenu tih odredbi na umjetnine stečene od autora iz drugih država članica pozivajući se na članak 25.a stavak 7. točku 1. podtočku (a) UStG-a te je zbog toga povećalo iznos dugovanog PDV-a za 19 763,31 euro.

15. Nakon neuspješnog prigovora, H. Mensing podnio je protiv te odluke poreznog tijela u Hammu tužbu Finanzgerichtu Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka). Budući da je imao dvojbe o usklađenosti članka 25.a stavka 7. točke 1. podtočke (a) UStG-a s pravom Unije kao i o međusobnoj povezanosti članaka 314. i 316. Direktive 2006/112, taj je sud odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 316. stavak 1. točku (b) Direktive [2006/112] tumačiti na način da oporezivi preprodavatelji mogu primijeniti maržni sustav na nabavu umjetnina koje im unutar Zajednice dobavlja autor ili njegov pravni sljednik, kod kojih se ne radi o osobama u smislu članka 314. Direktive o PDV-u?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: zahtijeva li članak 322. točka (b) Direktive 2006/112 da se preprodavatelju odbije pravo na odbitak PDV-a za stjecanje umjetnina unutar Zajednice, čak i ako ne postoji nacionalni propis koji bi sadržavao odgovarajuće pravilo?”

16. Sud je zaprimio zahtjev za prethodnu odluku 17. svibnja 2017. Pisana očitovanja podnijeli su H. Mensing, njemačka vlada i Europska komisija. Iste su stranke bile zastupane na raspravi održanoj 14. lipnja 2018.

## Analiza

### *Prvo prethodno pitanje*

17. Prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi doznati ima li oporezivi preprodavatelj pravo primijeniti maržni sustav na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 za prodaju umjetnina koje je stekao od autora ili njihovih pravnih sljednika iz drugih država članica koji ne pripadaju u kategoriju osoba navedenih u članku 314. te direktive. To pitanje zapravo sadržava dvije pravne poteškoće. Prva je pitanje povezanosti članka 314. i članka 316. Direktive 2006/112. Druga se poteškoća odnosi na to može li se maržni sustav primjenjivati na prodaju umjetnina koje je oporezivi preprodavatelj stekao od subjekata iz drugih država članica koji su porezni obveznici.

#### *Međusobna povezanost članaka 314. i 316. Direktive 2006/112*

18. U obrazloženju zahtjeva za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, prema njegovu mišljenju, članak 314. Direktive 2006/112 iscrpno utvrđuje područje primjene maržnog sustava. Drugim riječima, prema mišljenju tog suda, maržni sustav može se primijeniti samo na robu stečenu od subjekata koji ispunjavaju uvjete navedene u članku 314. te direktive ili istodobno u

njezinim člancima 314. i 316. Takvo razumijevanje povezanosti članaka 314. i 316. Direktive 2006/112 opravdalo bi isključenje iz maržnog sustava robe koju je oporezivi preprodavatelj stekao od subjekta iz druge države članice, kako je predviđeno člankom 25.a stavkom 7. točkom 1. podtočkom (a) UStG-a, pri čemu je taj subjekt iskoristio izuzeće s pravom na odbitak pretporeza predviđeno člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 169. točkom (b) za isporuku robe unutar Zajednice. Naime, subjekti navedeni u članku 314. nemaju pravo na takvo izuzeće s pravom na odbitak.

19. Međutim, čini mi se da takvo razumijevanje povezanosti članaka 314. i 316. Direktive 2006/112 nije opravdano.

20. Prije svega, to ni na koji način ne proizlazi iz teksta tih odredbi. U uvodnoj rečenici članka 314. navedene direktive navodi se da se maržni sustav „primjenjuje" u slučajevima navedenima u tom članku. To znači da se te odredbe automatski primjenjuju ako se ispune navedene okolnosti [3]. Međutim, članak 316. stavak 1. te direktive daje oporezivom preprodavatelju „pravo primjene maržnog sustava" u slučajevima navedenima u toj odredbi, osim onih navedenih u članku 314. Ništa u tekstu te odredbe ne upućuje na to da pravo primjene maržnog sustava na temelju članka 316. stavka 1. Direktive 2006/112 ovisi o ispunjenju uvjetâ iz njezina članka 314. Naprotiv, prema mojem mišljenju, iz teksta te odredbe proizlazi da je zakonodavac pravo iz članka 316. stavka 1. te direktive predvidio kao dodatno s obzirom na osnovno područje primjene maržnog sustava iz njezina članka 314. Stoga članak 316. proširuje moguće područje primjene tih odredbi, pri čemu je odluka o tom pitanju na poreznom obvezniku.

21. Komisija takvo rješenje obrazlaže u svojim očitovanjima u ovom predmetu. Komisija pojašnjava da je glavni cilj uspostavljanja maržnog sustava bilo izbjegavanje dvostrukog oporezivanja robe u čiju je nabavnu cijenu oporezivog preprodavatelja već uključen PDV koji je prodavatelj platio, bez prava na odbitak, u ranijoj transakciji.

22. Subjekti iz članka 314., bez prava na odbitak pretporeza, snose financijski teret tog poreza i stoga ga, naravno, uključuju u cijenu robe prilikom njezine prodaje. Kad bi se takva roba prilikom prodaje od strane oporezivog preprodavatelja oporezivala prema uobičajenim odredbama, što znači da bi porezna osnovica bila puna prodajna cijena, ta bi porezna osnovica uključivala i iznos poreza koji je plaćen u ranijim transakcijama, što bi dovelo do dvostrukog oporezivanja („porez na porez"). Primjena maržnog sustava u kojem poreznu osnovicu čini samo razlika u cijeni, odnosno dodana vrijednost stvorena u fazi transakcija koje je izvršio oporezivi preprodavatelj, omogućava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

23. Međutim, nije uvijek moguće ili prikladno točno utvrditi u odnosu na koju je robu koju prodaje oporezivi preprodavatelj u ranijim transakcijama PDV odbijen, a u odnosu na koju nije. Osim toga, PDV je mogao biti odbijen samo djelomično ili se roba možda uopće nije oporezivala, što dodatno komplicira stvari. Stoga je zakonodavac predvidio automatsku primjenu maržnog sustava u slučajevima u kojima PDV nije mogao biti odbijen u ranijim transakcijama, zato što prodavatelj nije porezni obveznik ili zato što je u okviru prodaje primijenjeno izuzeće bez prava na odbitak pretporeza. To je sada odredba članka 314. Direktive 2006/112. S druge strane, zakonodavac je u nekim drugim slučajevima, zbog administrativne racionalizacije, oporezivim preprodavateljima ostavio mogućnost izbora da primjenjuju maržni sustav (sada članak 316. Direktive 2006/112). Stoga je članak 316. Direktive 2006/112 neovisan o njezinu članku 314. i predstavlja dodatak tom članku.

24. Tumačenje članka 316. navedene direktive prema kojem njegova primjena ovisi o ispunjenju uvjetâ iz članka 314. te direktive također ne bi bilo u skladu sa strukturom i logikom odredbi o maržnom sustavu.

3 Pri čemu porezni obveznik može primijeniti uobičajene odredbe za PDV na temelju članka 319. Direktive 2006/112.

25. Naime, moguće je zamisliti da su subjekti obuhvaćeni člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2006/112 ograničeni na subjekte koji su istodobno obuhvaćeni člankom 314. To bi prije svega bili autori ili njihovi pravni sljednici koji nisu porezni obveznici (članak 314. točka (a)) i, iako to nije uobičajeno, autori ili njihovi pravni sljednici koji su porezni obveznici, ali čije se nabave obavljaju pod uvjetima navedenima u članku 314. točkama (b) i (c)[4].

26. Stoga istodobno ispunjavanje uvjetâ iz članaka 314. i 316. nije moguće kad se radi o članku 316. stavku 1. točkama (a) i (c).

27. Članak 316. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112 odnosi se na robu koju su oporezivi preprodavatelji izravno uvezli. Međutim, uvodna rečenica članka 314. govori o robi koja je takvom poreznom obvezniku „[isporučena] unutar Zajednice". Stoga članak 314. unaprijed isključuje svoju primjenu na uvezenu robu. To se objašnjava činjenicom da u slučaju robe koja potječe izvan teritorijalnog područja primjene zajedničkog sustava PDV-a nema smisla govoriti o porezu koji je plaćen u ranijoj transakciji i uključen u cijenu te robe. Sa stajališta sustava PDV-a cijena uvezene robe uvijek je cijena „bez poreza".

28. Nadalje, članak 316. stavak 1. točka (c) odnosi se na umjetnine koje su dobavljene oporezivom preprodavatelju „ako se na tu *nabavu* primjenjuje niža stopa" PDV-a[5]. Budući da se ovdje ne radi o primjeni niže stope poreza na robu, nego na nabavu, to prema mojem mišljenju isključuje primjenu te odredbe na nabave koje se uopće ne oporezuju (članak 314. točka (a)) ili one koje su izuzete od poreza (članak 314. točke (b) i (c)).

29. Iz prethodno navedenog proizlazi da zajednička primjena članka 314. i članka 316. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive 2006/112 nije moguća. Stoga mi se u tim okolnostima čini nelogičnim tumačenje prema kojem bi se članak 314. navedene direktive zajednički primjenjivao samo s njezinim člankom 316. stavkom 1. točkom (b).

30. Uvjetovanje primjene članka 316. stavka 1. navedene direktive ispunjavanjem uvjetâ iz njezina članka 314. također se ne može teleološki opravdati. Ispunjavanje uvjetâ iz članka 314. te direktive dovodi do automatske primjene maržnog sustava. Kakav bi onda bio smisao prava oporezivih preprodavatelja da primjenjuju taj sustav u određenim slučajevima koji su ionako obuhvaćeni člankom 314.? To bi se eventualno moglo smatrati nekom vrstom prava tipa „*opt-out*", ali mogućnost „*opt-outa*" iz maržnog sustava već je predviđena člankom 319. Direktive 2006/112, a njezin je članak 316. izričito zamišljen kao pravo „*opt-in*".

31. U konačnici, uvjetovanje primjene članka 316. Direktive 2006/112 ispunjavanjem uvjetâ iz njezina članka 314. učinilo bi bespredmetnim članak 322. te direktive. Tom se odredbom oporezivom preprodavatelju uskraćuje pravo odbitka pretporeza za robu koju prodaje u okviru maržnog sustava u trima slučajevima koji odgovaraju onima navedenima u članku 316. stavku 1. Tako se članak 322. točka (a) odnosi na uvoz (članak 316. stavak 1. točka (a)), članak 322. točka (b) odnosi se na stjecanje umjetnina od autora ili njegovih pravnih sljednika (članak 316. stavak 1. točka (b)), a članak 322. točka (c) odnosi se na stjecanje umjetnina od drugih poreznih obveznika uz primjenu niže stope (članak 316. stavak 1. točka (c)).

4 Primjena članka 314. točke (d) bila bi, naravno, isključena jer se istodobno ne može djelovati u svojstvu autora ili njegova pravnog sljednika i oporezivog preprodavatelja.

5 Moje isticanje

32. Međutim, članak 314. Direktive 2006/112 isključuje samo postojanje pretporeza jer se odnosi na nabave koje se uopće ne oporezuju PDV-om ili koje su izuzete od tog poreza [6]. Stoga, kada bi primjena članka 316. stavka 1. navedene direktive bila uvjetovana ispunjavanjem uvjetâ iz članka 314. te direktive, njezin članak 322. postao bi bespredmetan. Čak i kad bi se ispunjavanjem tih uvjetâ umjetno uvjetovala samo primjena članka 316. stavka 1. točke (b), time bi bespredmetan postao barem članak 322. točka (b).

33. Stoga smatram da članak 316. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da njegova primjena ne ovisi o ispunjavanju uvjetâ iz članka 314. te direktive.

*Mogućnost primjene maržnog sustava na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 na robu koju oporezivi preprodavatelj stječe od subjekata iz drugih država članica*

34. Njemačka vlada u svojim očitovanjima u ovom predmetu opravdava isključenje primjene maržnog sustava na umjetnine koje je oporezivi preprodavatelj stekao od subjekata iz drugih država članica koji su iskoristili izuzeće za isporuku unutar Zajednice iz članka 25.a stavka 7. točke 1. UStG-a. U prilog svojoj tvrdnji ističe tri argumenta.

– *Argument koji se odnosi na cilj maržnog sustava*

35. Prema mišljenju njemačke vlade, u slučaju umjetnina koje oporezivom preprodavatelju dobavljaju subjekti iz drugih država članica s izuzećem za isporuku unutar Zajednice, obuhvaćanje daljnje prodaje tih umjetnina od strane oporezivog preprodavatelja uobičajenim odredbama PDV-a ne bi dovelo do dvostrukog oporezivanja jer nabavna cijena umjetnine oporezivog preprodavatelja ne bi uključivala nikakav porez, a porez na temelju stjecanja unutar Zajednice može se odbiti. Primjena maržnog sustava u takvim slučajevima stoga ne bi dovela do ostvarivanja cilja tog sustava, koji je, u skladu s uvodnom izjavom 51. Direktive 2006/112, sprečavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika.

36. Međutim, ne slažem se s tom argumentacijom, i to zbog razloga sličnih onima koje sam naveo u dijelu koji se odnosi na dvojbe suda koji je uputio zahtjev o međusobnoj povezanosti članaka 314. i 316. Direktive 2006/112 (vidjeti točke 20. do 32. ovog mišljenja).

37. Doista, u slučajevima iz članka 316. stavka 1. navedene direktive primjena uobičajenih odredbi za PDV, odnosno oporezivanje cijelog iznosa transakcije s pravom na odbitak pretporeza, ne bi dovela do dvostrukog oporezivanja. Međutim, to se ne odnosi samo na robu stečenu od subjekata iz drugih država članica, nego na sve slučajeve obuhvaćene člankom 316. stavkom 1. Direktive 2006/112.

38. Sa stajališta PDV-a isporuka unutar Zajednice je uobičajena, oporeziva isporuka robe. Jedina je razlika to što se izuzećem predviđenim u članku 138. stavku 1. te direktive i istodobnim oporezivanjem stjecanja robe unutar Zajednice na temelju njezina članka 2. stavka 1. točke (b) porezna nadležnost prenosi s države članice isporuke na državu članicu stjecanja robe. Izuzeće isporuka unutar Zajednice stoga zapravo nije izuzeće od oporezivanja poput izuzeća predviđenih člankom 136. navedene direktive, nego prijenos oporezivanja na drugu državu članicu. Ta se vrsta izuzeća katkad naziva oporezivanje stopom od 0 %.

6 Osim u slučaju iz članka 314. točke (d), ali on se ne može povezati s bilo kojim slučajem iz članka 316. stavka 1.

39. Sa stajališta poreznih obveznika to izuzeće ne mijenja mnogo. Prodavatelj isporučuje robu po cijeni „bez poreza” i ne mora platiti porez poreznom tijelu, ali zadržava pravo na odbitak pretporeza na robu i usluge kojima se koristi u svrhu isporuke unutar Zajednice (članak 169. točka (b) Direktive 2006/112). Kupac pak u cijeni kupljene robe ne plaća porez prodavatelju, kao što je to slučaj s isporukom na području iste države članice, nego poreznom tijelu. Međutim, istodobno ima pravo na odbitak tog poreza kao pretporeza, naravno, pod uvjetom da se stečenom robom koristi za potrebe svoje oporezive djelatnosti.

40. Sličan mehanizam oporezivanja postoji i kod uvoza robe. Uvoznik plaća cijenu robe u koju nije uključen nikakav PDV (u smislu Direktive 2006/112), s obzirom na to da ta roba potječe s područja izvan teritorijalne primjene zajedničkog sustava PDV-a. Osim toga, uvoznik plaća poreznom tijelu PDV za uvoz i istodobno ima pravo na odbitak tog poreza kao pretporeza.

41. Stoga ne postoji problem dvostrukog oporezivanja, bez obzira na to radi li se o umjetninama koje su uvezene, stečene na području iste države članice ili pak stečene od subjekta iz druge države članice (odnosno unutar Zajednice). Stoga, kad bi se prihvatilo da je dvostruko oporezivanje u slučaju primjene uobičajenih odredbi za PDV uvjet za primjenu maržnog sustava, tada bi cijeli članak 316. Direktive 2006/112 postao bespredmetan, kao i njezin članak 322., čiji je smisao u tome da postoji pretporez koji se eventualno može odbiti, a to nije slučaj s robom čija je isporuka izuzeta od poreza (u pravom smislu riječi) ili koja se ne oporezuje[7].

42. Cilj članka 316. Direktive 2006/112 nije izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, nego, kao što to Komisija pojašnjava u svojim očitovanjima, izbjegavanje prevelikih administrativnih opterećenja za oporezive preprodavatelje koja bi nastala zbog potrebe da se svaki put ispituje i dokazuje je li u cijenu dotične umjetnine uključen PDV koji je plaćen u ranijim transakcijama i u kojem iznosu. U ta administrativna opterećenja ulazi i obveza oporezivog preprodavatelja da vodi dvostruku računovodstvenu evidenciju ako prodaje robu koja se oporezuje prema maržnom sustavu i robu koja se oporezuje prema uobičajenim odredbama za PDV. Ta obveza proizlazi izravno iz članka 324. Direktive 2006/112.

43. Stoga mi se ne čini uvjerljivom ni argumentacija njemačke vlade prema kojoj uvjete za primjenu maržnog sustava, kao iznimku od uobičajenih odredbi oporezivanja, treba tumačiti usko. Načelo uskog tumačenja ne smije potpuno lišavati iznimke njihova smisla i tako ih učiniti bespredmetnima.

44. Tužitelj u glavnom postupku tvrdi da je cilj članka 316. Direktive 2006/112 prije svega zadržavanje povlaštenog poreznog tretmana određene robe koji je predviđen člankom 103. te direktive. Tom se odredbom dopušta primjena snižene stope na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, a za umjetnine i u slučaju njihove nabave koju dobavljaju autori ili njihovi pravni sljednici. U skladu s člankom 94. stavkom 1. navedene direktive, snižena stopa primjenjuje se i na stjecanje unutar Zajednice umjetnina koje dobavljaju autori ili njihovi pravni sljednici.

45. Ne isključujem mogućnost da je članak 316. Direktive 2006/112 sastavljen i s tim ciljem, ali valja istaknuti da primjena članka 103. te direktive nije obvezna za države članice, dok je primjena njezina članka 316. za njih obvezna. U svakom slučaju, cilj članka 316. Direktive 2006/112, za razliku od njezina članka 314., nije izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

7 Pritom se ne slažem s tezom njemačke vlade prema kojoj tekst članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 omogućava njegovu primjenu bez obzira na to je li isporuka umjetnine preprodavatelju bila izuzeta od poreza ili oporezovana. Slučajevi koji su izuzeti od poreza ili se ne oporezuju uređeni su člankom 314. navedene direktive, dok se njezin članak 316. odnosi na isporuke koje se oporezuju, pri čemu porezna obveza može nastati na strani prodavatelja (isporuka unutar Zajednice) ili kupca (stjecanje unutar Zajednice i uvoz).

46. Osim toga, treba napomenuti da, iako je točno da članak 316. stavak 1. točka (b) Direktive 2006/112 ne sprečava opasnost od dvostrukog oporezivanja jer takva opasnost ne postoji, primjena te odredbe u slučaju isporuka na području države uz istodobno odbijanje njezine primjene u odnosu na stjecanje unutar Zajednice ipak može dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika. Naime, nekim bi oporezivim preprodavateljima bila uskraćena mogućnost korištenja maržnim sustavom iako bi se u drugim pogledima nalazili u usporedivoj situaciji s oporezivim preprodavateljima koji umjetnine stječu na području iste države članice.

47. Slijedom navedenog, smatram da argument utemeljen na nepostojanju opasnosti od dvostrukog oporezivanja ne opravdava odbijanje primjene članka 316. stavka 1. točke (b) navedene direktive na umjetnine koje je oporezivi preprodavatelj stekao od subjekata iz drugih država članica.

*– Argument koji se odnosi na nemogućnost uračunavanja PDV-a u nabavnu cijenu za stjecanje unutar Zajednice*

48. Njemačka vlada također ističe da, za razliku od odredbi o robi koju uvoze oporezivi preprodavatelji, u pogledu koje se člankom 317. drugim stavkom nalaže da se u nabavnu cijenu uračuna PDV na uvoz, u Direktivi 2006/112 ne postoji slična odredba o PDV-u na stjecanje unutar Zajednice. Prema mišljenju njemačke vlade, to dokazuje da zakonodavac Unije pri sastavljanju članka 316. te direktive njegovim odredbama nije namjeravao obuhvatiti umjetnine koje oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica.

49. Doista, nedostatak odredbe koja bi odgovarala drugom podstavku članka 317. Direktive 2006/112 i koja bi se odnosila na stjecanje unutar Zajednice predstavlja poteškoću. Naime, na umjetnine koje oporezivi preprodavatelj stječe od subjekata iz drugih država članica treba primjenjivati uobičajene odredbe koje proizlaze iz članka 315. te direktive u vezi s prvim podstavkom njezina članka 317. U skladu s tim odredbama, razlika u cijeni koja je porezna osnovica u maržnom sustavu predstavlja razliku između cijene po kojoj porezni preprodavatelj prodaje robu i nabavne cijene koju je on za tu robu platio dobavljaču. Međutim, članak 312. točka 2. navedene direktive definira nabavnu cijenu kao sve što predstavlja naknadu koju je dobio dobavljač od oporezivog preprodavatelja.

50. Te se odredbe stoga primjenjuju na umjetnine koje je oporezivi preprodavatelj stekao na području iste države članice kao i na one koje je stekao unutar Zajednice. Međutim, primjena tih odredbi u oba slučaja ima različit učinak.

51. Naime, u slučaju stjecanja na području jedne države članice, u elemente naknade koju dobavljač dobiva od oporezivog preprodavatelja ulazi i pretporez koji je obračunao dobavljač, u situaciji kada ta isporuka nije izuzeta od poreza, odnosno, među ostalim, u situacijama koje su obuhvaćene člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2006/112. Prodajna cijena robe oporezivog preprodavatelja jednaka je nabavnoj cijeni (uključujući PDV) uvećanoj za razliku u cijeni. Razlika u cijeni stoga ne pokriva trošak PDV-a koji je oporezivi preprodavatelj platio, iako taj porez utječe na ukupnu cijenu robe koju prodaje.

52. Situacija je drukčija u slučaju stjecanja unutar Zajednice jer oporezivi preprodavatelj dobavljaču plaća cijenu bez PDV-a, s obzirom na to da je isporuka unutar Zajednice izuzeta od poreza na temelju članka 138. stavka 1. Direktive 2006/112. Međutim, oporezivi preprodavatelj mora platiti porez za stjecanje unutar Zajednice na temelju članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i. te direktive, pri čemu na temelju njezina članka 322. točke (b) nema pravo na odbitak tog poreza. Stoga oporezivi preprodavatelj trošak tog poreza mora uključiti u cijenu robe prilikom njezine prodaje. Međutim, trošak poreza ne ulazi u nabavnu cijenu u smislu članka 312. točke 2. navedene direktive. Time se povećava razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja obračunana u skladu s drugim podstavkom njezina članka 315.

53. Stoga se trošak PDV-a koji je oporezivi preprodavatelj platio za stjecanje unutar Zajednice uključuje u poreznu osnovicu njegove prodajne transakcije. To dovodi do dvostrukog oporezivanja („porez na porez”), koje je upravo trebala spriječiti primjena maržnog sustava u skladu s uvodnom izjavom 51. Direktive 2006/112. U slučaju robe koju uvoze oporezivi preprodavatelji, dvostruko oporezivanje sprečava se drugim podstavkom članka 317. navedene direktive, koji za izračun razlike u cijeni nalaže da se od prodajne cijene oduzme porezna osnovica za uvoz (odnosno nabavna cijena), uključujući PDV za uvoz. Nedostatak sličnog rješenja za stjecanje unutar Zajednice predstavlja pravnu prazninu koja onemogućava da se u potpunosti postignu ciljevi maržnog sustava u slučaju umjetnina koje oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica.

54. Prema mojem mišljenju, ta se praznina ne može popuniti tumačenjem jer se definicija nabavne cijene iz članka 312. točke 2. Direktive 2006/112 vrlo jasno odnosi na iznos koji dobiva „dobavljač” od oporezivog preprodavatelja. Stoga je teško u nabavnu cijenu uključiti porez koji je oporezivi preprodavatelj platio poreznom tijelu. S druge strane, članak 322. točka (b) te direktive isključuje pravo oporezivog preprodavatelja na odbitak PDV-a koji je platio „s obzirom na umjetnine” koje je stekao od autora ili njihovih pravnih sljednika, a to nedvojbeno uključuje porez koji je plaćen na stjecanje takvih umjetnina unutar Zajednice. Stoga bi navedenu pravnu prazninu trebao popuniti zakonodavac.

55. Međutim, ne smatram da postojanje te praznine, kao što to tvrdi njemačka vlada, upućuje na to da je zakonodavac namjerno isključio mogućnost primjene maržnog sustava na umjetnine koje je oporezivi preprodavatelj stekao od subjekata iz drugih država članica s izuzećem za isporuke unutar Zajednice.

56. Na to prije svega ne upućuje tekst članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 ni tekst njezina članka 322. točke (b). Podsjećam na to da se u prvoj od tih odredbi radi o umjetninama „koje za oporezive preprodavatelje dobavljaju njihovi autori ili njihovi pravni sljednici”. Stoga se radi o nabavi umjetnina bez ikakvih dodatnih uvjeta. Kada se pak u Direktivi 2006/112 upotrebljava izraz nabava, to uključuje nabavu na području jedne države članice kao i nabavu unutar Zajednice. To dokazuje i sama usporedba definicije isporuke robe iz članka 14. stavka 1. te direktive [8] s definicijom stjecanja robe unutar Zajednice iz prvog podstavka njezina članka 20. [9]. U situacijama u kojima se radi samo o jednoj vrsti isporuke, zakonodavac to izričito ističe, kao na primjer u članku 2. stavku 1. točki (a), prema kojem oporezivanju podliježe „isporuka robe […] na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”, ili u članku 138. stavku 1., prema kojem je od oporezivanja izuzeta „isporuk[a] robe koju [se] otprema ili prevozi na odredište izvan […] teritorija [dotične države] ali unutar Zajednice”. Doslovno tumačenje članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 stoga ne može poslužiti kao osnova za isključenje iz njezina područja primjene umjetnina koje oporezivi preprodavatelj stječe od subjekata iz drugih država članica.

57. Slično tomu, članak 322. točka (b) Direktive 2006/112, koji je dopuna njezinu članku 316. stavku 1. točki (b), sastavljen je tako široko da obuhvaća zabranu odbitka poreza plaćenog na stjecanje na području jedne države članice i na stjecanje unutar Zajednice (vidjeti i točku 54. ovog mišljenja).

58. Također bi bilo teško teleološki opravdati isključenje mogućnosti primjene maržnog sustava na umjetnine koje oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica. Naime, ako ta mogućnost postoji za umjetnine koje se stječu na području jedne države članice (i to u dvama slučajevima: članak 316. stavak 1. točke (b) i (c)) kao i za uvezene umjetnine (članak 316. stavak 1. točka (a)), zašto bi onda zakonodavac diskriminirao baš trgovinu unutar Zajednice ako je olakšavanje slobodnog kretanja robe i usluga jedan od osnovnih ciljeva uvođenja zajedničkog sustava PDV-a [10]?

8 „[…] prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.

9 „[…] stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom […]”.

10 Vidjeti uvodnu izjavu 4. Direktive 2006/112.

59. Stoga smatram da je navedena pravna praznina zakonodavčev propust, a ne namjerna intervencija. No opravdava li taj propust odbijanje mogućnosti primjene maržnog sustava na umjetnine koje oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica? Prema mojemu mišljenju, ne opravdava.

60. Doista, navedena pravna praznina oporezivog preprodavatelja koji umjetnine stječe od subjekata iz drugih država članica stavlja u nepovoljniji položaj od preprodavatelja koji umjetnine stječu na području iste države članice ili izvan područja Unije. Naime, ta praznina dovodi do dvostrukog oporezivanja koje sam već spomenuo i povećava ukupan porez umjetnim povećanjem njegove osnovice, odnosno razlike u cijeni.

61. Međutim, treba napomenuti da primjena maržnog sustava u slučajevima iz članka 316. Direktive 2006/112 nije obvezna za poreznog obveznika (ali je obvezna za državu članicu koja mu tu primjenu mora omogućiti). Stoga, ako porezni obveznik želi izbjeći dvostruko oporezivanje svoje razlike u cijeni u mjeri u kojoj ona pokriva trošak PDV-a plaćenog na stjecanje unutar Zajednice, može izabrati oporezivanje prema uobičajenim odredbama uz puno pravo na odbitak plaćenog poreza.

62. Međutim, kao što sam to već naveo, osnovni cilj primjene maržnog sustava u slučajevima navedenima u članku 316. Direktive 2006/112 nije sprečavanje dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da je to već osigurano oporezivanjem prema uobičajenim odredbama, nego izbjegavanje prevelikih administrativnih opterećenja povezanih s oporezivanjem pojedinačne robe koju prodaje oporezivi preprodavatelj prema različitim načelima. Stoga, ako porezni obveznik zbog tog razloga izabere oporezivanje u skladu s maržnim sustavom, ne može se osjećati oštećenim, u skladu sa starim načelom *volenti non fit iniuria*, i ne treba ga „štititi" na način da mu se odbije pravo na primjenu tog sustava.

63. U skladu s člankom 342. Direktive 2006/112, države članice mogu poduzimati mjere kako bi se osiguralo da oporezivi preprodavatelji ne trpe neopravdane gubitke koji proizlaze iz primjene, među ostalim, maržnog sustava. Međutim, te se mjere mogu odnositi na pravo na odbitak pretporeza, a ne na pravo na primjenu samog maržnog sustava.

*– Argument utemeljen na tekstu članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112*

64. Njemačka je vlada na raspravi istaknula još jedan argument koji, prema njezinu mišljenju, ide u prilog isključenju mogućnosti primjene maržnog sustava na umjetnine koje oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica. Naime, tvrdi da, u slučaju isporuke robe unutar Zajednice, zbog prijenosa porezne nadležnosti s države članice isporuke na državu članicu stjecanja robe, oporezivi događaj nije isporuka robe unutar Zajednice, nego njezino stjecanje unutar Zajednice. Međutim, u članku 316. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112 takav događaj nije naveden, što, prema mišljenju njemačke vlade, znači da ta odredba ne obuhvaća umjetnine koje se stječu od subjekata iz drugih država članica.

65. Međutim, valja napomenuti da članci 314. i 316. Direktive 2006/112 ne uređuju oporezivanje robe u fazi u kojoj je oporezivi preprodavatelj stječe, nego u fazi u kojoj je prodaje. U slučajevima iz članka 314. točaka (a) do (d) i članka 316. stavka 1. točaka (a) do (c) te direktive navodi se samo način na koji oporezivi preprodavatelj može ući u posjed robe koju će kasnije, prilikom prodaje, moći oporezivati na temelju maržnog sustava. Oporezivi preprodavatelj može, ali ne mora steći robu oporezivim događajem. Članak 314. točke (a) do (c) navedene direktive odnosi se na slučajeve u kojima uopće ne nastaje porezna obveza (PDV-a) jer se radi o transakcijama koje se ne oporezuju ili su izuzete od poreza. Slično tomu, načini na koje oporezivi prodavatelj stječe robu navedeni u članku 316. stavku 1. točkama (a) do (c) mogu, ali ne moraju biti povezani s nastankom porezne obveze.

66. Osim toga, iako isporuka robe unutar Zajednice kao takva doista ne predstavlja oporezivi događaj jer je izuzeta od poreza, ipak neizbježno dovodi do nastanka porezne obveze u trenutku stjecanja te iste robe unutar Zajednice. Naime, ne postoji isporuka unutar Zajednice bez stjecanja unutar Zajednice. Isporuka unutar Zajednice pak ne može biti izuzeta od poreza ako je od njega izuzeto stjecanje unutar Zajednice (vidjeti članak 139. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112). Stoga se čini da se argument njemačke vlade temelji na pretjerano formalističkom tumačenju članka 316. stavka 1. točke (b) navedene direktive.

*Odgovor na prvo prethodno pitanje*

67. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da Sud na prvo prethodno pitanje odgovori da članak 316. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se oporezivi preprodavatelj ima pravo koristiti maržnim sustavom na temelju te odredbe za prodaju umjetnina koje je stekao od autora ili njihovih pravnih sljednika iz drugih država članica koji ne pripadaju u kategoriju osoba navedenih u članku 314. te direktive, uključujući u situaciji u kojoj su ti subjekti iskoristili pravo na izuzeće za isporuke unutar Zajednice u skladu s njezinim člankom 138. stavkom 1.

## *Drugo prethodno pitanje*

68. Ako se Sud složi s mojim prijedlogom odgovora na prvo prethodno pitanje, bit će potrebno analizirati drugo pitanje. Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi treba li članak 322. točku (b) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se njime oporezivom preprodavatelju isključuje pravo na odbitak plaćenog PDV-a na stjecanje umjetnina unutar Zajednice za isporuku na koju taj porezni obveznik primjenjuje maržni sustav na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) te direktive, čak i ako nacionalno pravo države članice ne predviđa takvo isključenje prava na odbitak.

69. To je pitanje povezano s činjenicom da njemačko pravo, time što u članku 25.a stavku 7. točki 1. podtočki (a) UStG-a isključuje primjenu maržnog sustava na robu koju oporezivi preprodavatelji stječu od subjekata iz drugih država članica i koja je obuhvaćena izuzećem predviđenim za isporuke unutar Zajednice, ne sadržava odredbu kojom bi se isključivalo pravo oporezivog preprodavatelja na odbitak poreza za stjecanje unutar Zajednice ako se na tu robu primjenjuje maržni sustav.

70. Stoga, ako sud koji je uputio zahtjev na temelju odgovora na prvo pitanje utvrdi neusklađenost članka 25. stavka 7. točke 1. podtočke (a) UStG-a s Direktivom 2006/112, morat će odbiti njegovu primjenu i tužitelju u glavnom postupku priznati pravo primjene maržnog sustava. Međutim, hoće li tužitelj istodobno imati pravo na odbitak poreza koji je platio za stjecanje unutar Zajednice robe koja je predmet spora? Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, direktiva ne može sama po sebi stvoriti obveze za pojedinca, pa se na nju kao takvu država članica ne može pozvati protiv njega [11], a u njemačko pravo nije prenesen članak 322. točka (b) Direktive 2006/112 u pogledu odbitka poreza na stjecanje unutar Zajednice. Slažem se s mišljenjem svih zainteresiranih stranaka koje su u ovom predmetu podnijele očitovanja, uključujući tužitelja u glavnom postupku, da odgovor na to pitanje treba biti niječan.

71. Pravo na odbitak pretporeza nije samostalno pravo poreznih obveznika. Ono je element sustava PDV-a koji se temelji na mehanizmu oporezivanja svake transakcije s istodobnim odbitkom poreza plaćenog u prethodnoj transakciji. Na taj se način ukupno porezno opterećenje svaki put povećava samo za vrijednost koja odgovara dodanoj vrijednosti robe ili usluge u dotičnoj transakciji, a to cjelokupno porezno opterećenje prenosi se na posljednju transakciju, odnosno na fazu prodaje potrošaču. Pravo na odbitak poreza služi samo pravilnom funkcioniranju tog mehanizma i, kao što je

11 Vidjeti osobito presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

to Sud više puta imao prilike presuditi, ono pretpostavlja da su troškovi izvršeni za stjecanje robe i usluga za koje se priznaje pravo na odbitak dio konstitutivnih elemenata cijene operacijâ koje se izlazno oporezuju [12]. Stoga porezni obveznik kojemu nacionalno pravo države članice priznaje izuzeće za njegove transakcije nema pravo na odbitak pretporeza, čak i kad to izuzeće nije u skladu s Direktivom 2006/112 [13].

72. Slično rješenje treba prihvatiti i u situaciji kao što je ona u ovom predmetu. Ako porezna osnovica nije ukupna cijena robe, nego samo prodavateljeva razlika u cijeni, odnosno razlika između prodajne i nabavne cijene, kao što je to slučaj kod maržnog sustava, PDV plaćen u nabavnoj cijeni (pretporez) nije uključen u porez kojim se oporezuje prodaja (izlazni porez). Stoga nema osnove za odbitak pretporeza. Drukčije rješenje dovelo bi *de facto* do izuzeća od oporezivanja isporuke robe oporezivom preprodavatelju, koje je protivno Direktivi 2006/112, jer bi on u biti imao pravo na povrat cijelog iznosa plaćenog poreza a da nije morao platiti jednakovrijedan iznos kao izlazni porez.

73. Stoga, ako se nacionalnim pravom, protivno odredbama Direktive 2006/112, poreznom obvezniku odbija pravo na korištenje posebnim poreznim odredbama, porezni obveznik može se izravno pozvati na odredbe direktive kako bi iskoristio te odredbe, ali gubi pravo na odbitak pretporeza koje ima na temelju nacionalnog prava, ako primjena tih odredbi podrazumijeva gubitak tog prava.

74. To ne mijenja ni činjenica navedena u točkama 46. do 60. ovog mišljenja da, u slučaju umjetnina koje oporezivi preprodavatelj stječe od subjekata iz drugih država članica, zbog praznine u odredbama Direktive 2006/112, dolazi do dvostrukog oporezivanja dijela razlike u cijeni koja pokriva trošak poreza na stjecanje unutar Zajednice. Tu prazninu treba popuniti izmjenom načina na koji se izračunava nabavna cijena, a ne time da se, protivno logici zajedničkog sustava PDV-a, oporezivom preprodavatelju daje pravo na odbitak.

75. Stoga na drugo prethodno pitanje predlažem odgovor da članak 322. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se njime oporezivom preprodavatelju isključuje pravo na odbitak plaćenog PDV-a na stjecanje umjetnine unutar Zajednice za isporuku koje taj porezni obveznik primjenjuje maržni sustav na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) te direktive, čak i ako nacionalno pravo države članice ne isključuje takvo pravo na odbitak.

## Zaključak

76. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 316. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se oporezivi preprodavatelj ima pravo koristiti maržnim sustavom na temelju te odredbe za prodaju umjetnina koje je stekao od autora ili njihovih pravnih sljednika iz drugih država članica koji ne pripadaju u kategoriju osoba navedenih u članku 314. te direktive, uključujući u situaciji u kojoj su ti subjekti iskoristili pravo na izuzeće za isporuke unutar Zajednice u skladu s njezinim člankom 138. stavkom 1.

2. Članak 322. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se njime oporezivom preprodavatelju isključuje pravo na odbitak plaćenog PDV-a na stjecanje umjetnine unutar Zajednice za isporuku koje taj porezni obveznik primjenjuje maržni sustav na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) te direktive, čak i ako nacionalno pravo države članice ne isključuje takvo pravo na odbitak.

12 Vidjeti osobito presudu od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 41.).

13 Vidjeti osobito presudu od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 56. prva alineja).