Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

1. kolovoza 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Posebna odredba za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete – Oporezivi preprodavatelji – Maržni sustav – Članak 316. stavak 1. točka (b) – Mogućnost primjene maržnog sustava – Pojam ‚isporuka koju izvršava autor' – Isporuka koju izvršava autor posredstvom pravne osobe"

U predmetu C-433/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 18. lipnja 2024., koju je Sud zaprimio 18. lipnja 2024., u postupku

Galerie Karsten Greve

protiv

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (izvjestitelj), M. Condinanzi i R. Frendo, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: R. Şereş, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 20. ožujka 2025.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Galerie Karsten Greve, L. Poulet-Odent, *avocat*,

– za francusku vladu, B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré i B. Fodda, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, A. Torró Molés, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, M. Herold, W. Roels i J. Samnadda, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. lipnja 2025.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 316. stavka 1. točke (b) 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), u verziji primjenjivoj na glavni postupak.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između galerije Galerie Karsten Greve (u daljnjem tekstu: galerija GKG) i ministèrea de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministarstvo gospodarstva, financija te industrijskog i digitalnog suvereniteta, Francuska) u vezi s rješenjima o ponovnom razrezu poreza na dodanu vrijednost (PDV).

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 U članku 14. stavku 1. te direktive propisuje se:

„‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik."

5 U skladu s člankom 103. navedene direktive:

„1. Države članice mogu odrediti da se snižene stope ili jedna od sniženih stopa, koje primjenjuju u skladu s člancima 98. i 99., također primjenjuju na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, u skladu s njihovom definicijom iz točaka 2., 3. i 4. članka 311. stavka 1.

2. Ako se države članice koriste mogućnošću iz stavka 1., one također mogu primjenjivati sniženu stopu na sljedeće transakcije:

(a) isporuku umjetnina, od strane umjetnika koji ih je stvorio ili njegovih pravnih sljednika;

(b) isporuku umjetnina, na povremenoj osnovi, koju provodi porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja, u slučaju kad umjetnine uvozi sam porezni obveznik ili kad mu ih isporučuje osoba koja ih je stvorila ili njezini pravni sljednici, ili u slučaju kad mu ona daju pravo na potpuni odbitak PDV-a.”

6 Člankom 311. stavkom 1. iste direktive utvrđuje se:

„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.”

7 Članak 314. Direktive o PDV-u propisuje:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, 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 [isporuka] robe od strane tog drugog poreznog obveznika izuzeta u skladu s člankom 136.;

(c) drugi porezni obveznik, ukoliko [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 [kapitalna dobra];

(d) drugi oporezivi preprodavatelj, ukoliko se na [isporuku] robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom.”

8 Članak 316. stavak 1. te direktive propisuje:

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

(a) [isporuku] umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, koje oporezivi preprodavatelj sam uvozi;

(b) [isporuku] umjetnina koje za oporezive preprodavatelje [isporučuju] njihovi autori ili njihovi pravni sljednici;

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

9 Prilog IX. navedenoj direktivi sadržava dio A, naslovljen „Umjetnine”, koji glasi kako slijedi:

„1. Slike, kolaži i slične ukrasne ploče, pasteli i crteži, koje je umjetnik izradio u potpunosti rukom, osim planova i crteža za arhitektonske, inženjerske, industrijske, komercijalne, topografske ili slične svrhe, obrtnički proizvodi ukrašeni rukom, kazališne kulise, pozadinska platna za studije i slično od slikanog platna (tarifna oznaka KN 9701);

2. Originalne gravure, tiskane slike i litografije, koje podrazumijevaju otiske proizvedene u ograničenom broju, izravno u crno-bijeloj ili kolor tehnici, na jednoj ili više ploča, u cijelosti izrađene rukom umjetnika, neovisno o postupku ili materijalu rabljenom za to, ali isključujući bilo kakav mehanički ili foto-mehanički postupak izrade (tarifna oznaka KN 9702 00 00);

3. Originalne skulpture i kipovi, od bilo kojeg materijala, pod uvjetom da ih je u potpunosti izradio umjetnik; odljeve skulpture čija je izrada ograničena na osam kopija te je pod nadzorom umjetnika ili njegovih pravnih sljednika (tarifna oznaka KN 9703 00 00); iznimno, u slučajevima koje određuju države članice, ograničenje od osam kopija moguće je prekoračiti za odljeve kipova izrađene prije 1. siječnja 1989.;

4. Tapiserije (tarifna oznaka KN 5805 00 00), kao i ručno izrađeni zidni tekstil (tarifna oznaka KN 6304 00 00), na temelju originalnog umjetnikovog dizajna, pod uvjetom da ne postoji više od osam kopija svakog;

5. Unikatni keramički predmeti koje je u potpunosti izradio umjetnik te koji nose njegov potpis;

6. Emajl na bakru, izrađen u potpunosti rukom, ograničen na osam numeriranih kopija koje nose potpis umjetnika ili studija, isključujući predmete koje izrađuju draguljarnice, zlatarne i srebrnarnice;

7. Umjetničke fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, a uključene su sve veličine i podloge.”

Francusko pravo

10 Članak 278 – 0.a codea général des impôts (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, među ostalim, određuje:

„[PDV] se plaća po sniženoj stopi od 5,5 % za:

[…]

I. – 1° Uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, kao i na stjecanja poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, unutar Zajednice, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje su uvezli na područje druge države članice Europske unije;

2° Stjecanja unutar Zajednice umjetnina koje su u drugoj državi članici bile predmet isporuke poreznih obveznika koji nisu oporezivi preprodavatelji".

11 U skladu s člankom 278.f CGI-ja, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku:

„[PDV] se plaća po stopi od 10 %:

[…]

2° Na isporuke umjetničkih djela koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici."

12 Člankom 297 A. stavkom I. CGI-ja propisuje se:

„1° Poreznu osnovicu isporuka koje izvršava oporezivi preprodavatelj rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje mu je isporučila osoba koja nije odgovorna za plaćanje [PDV-a] ili osoba koja nije ovlaštena obračunati [PDV] za tu isporuku čini razlika između prodajne i nabavne cijene.

Definicija rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta utvrđuje se uredbom."

13 Članak 297.B prvi stavak CGI-ja određuje:

„Oporezivi preprodavatelji mogu zatražiti da se odredbe članka 297 A primjenjuju za isporuke umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koje su izvršene nakon uvoza, stjecanja unutar Zajednice ili isporuke na koje se primjenjuje snižena stopa [PDV-a] u skladu s člankom 278.f ili člankom 278-0.a stavkom I."

14 Članak 98. A stavak II. Priloga III. CGI-ju, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, predviđa:

„Umjetničkim djelima smatraju se:

1° Slike, kolaži i slične ukrasne ploče, pasteli i crteži, koje je umjetnik izradio u potpunosti rukom, osim planova i crteža za arhitektonske, inženjerske, industrijske, komercijalne, topografske ili slične svrhe, obrtnički proizvodi ukrašeni rukom, kazališne kulise, pozadinska platna za studije i slično od slikanog platna".

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Galerija GKG obavlja djelatnost umjetničke galerije te je isporučila umjetnine koje je njoj tijekom 2014. isporučilo društvo osnovano u skladu s britanskim pravom – Studio Rubin Gideon (u daljnjem tekstu: društvo SRG). Nad galerijom GKG proveden je računovodstveni nadzor nakon kojeg je porezna uprava dovela u pitanje maržni sustav oporezivanja koji je galerija GKG primjenjivala na svoje isporuke te je stoga od nje zahtijevala da plati PDV iz rješenja o ponovnom razrezu PDV-a za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014.

16 Presudom od 25. studenoga 2020. tribunal administratif de Paris (Upravni sud u Parizu, Francuska) odbio je zahtjev galerije GKG za oslobođenje od ponovnog razreza i odgovarajućih kazni iz tih poreznih rješenja. Presudom od 1. lipnja 2022. cour administrative d'appel de Paris (Žalbeni upravni sud u Parizu, Francuska) odbio je žalbu koju je galerija GKG podnijela protiv te presude.

17 Odlučujući o žalbi u kasacijskom postupku koju je podnijela galerija GKG, Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), sud koji je uputio zahtjev, ističe da iz dokumenata u spisu dosljedno proizlazi da je društvo SRG tijekom spornog poreznog razdoblja redovito obavljalo isporuke umjetnina. Dakle, galerija GKG u svakom slučaju nije imala pravo primijeniti maržni sustav na vlastite isporuke, na temelju odredaba članka 297.B i članka 278 – 0.a stavka I, točke 2.° CGI-ja, nakon što je na temelju stjecanja unutar Zajednice stekla umjetnine od tog društva.

18 Međutim, iz teksta točke 2° članka 278.f CGI-ja, u verziji primjenjivoj na sporno porezno razdoblje, u vezi s odredbama članka 297.B tog zakonika, proizlazi da se pravo odabira posebnog maržnog sustava primjenjuje na isporuke umjetnina nakon isporuke koju su izvršili njihov autor ili njegovi pravni sljednici, kao i na isporuke nakon stjecanja unutar Zajednice takvih predmeta od njihova autora ili njegovih pravnih sljednika.

19 U ovom slučaju galerija GKG primijenila je maržni sustav na isporuke slika slikara Gideona Rubina, koje su izvršene njezinim klijentima, a koje je ona sama stekla na temelju stjecanja unutar Zajednice, od društva SRG, čiji je G. Rubin bio jedan od dvaju članova.

20 Kako bi presudio da galerija GKG nije imala pravo na te isporuke slika primijeniti maržni sustav, cour administrative d'appel de Paris (Žalbeni upravni sud u Parizu) smatrao je da predmetne slike njihov autor nije isporučio toj galeriji, osobito zato što je autor slike mogao biti samo umjetnik koji ju je naslikao svojom rukom, tako da se društvo SRG, u svojstvu pravne osobe, ne može smatrati autorom tih slika. Galerija GKG u prilog svojoj žalbi tvrdi da je cour administrative d'appel de Paris (Žalbeni upravni sud u Parizu) u tom pogledu počinio pogrešku koja se tiče prava.

21 Prema mišljenju Conseila d'État (Državno vijeće) odgovor na žalbeni razlog koji je istaknula galerija GKG ovisi o pitanju treba li odredbe članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, u vezi s odredbama članka 311. stavka 1. točke 2. i Priloga IX. dijela A. te direktive, tumačiti na način da im se protivi to da se pravnu osobu kao što je društvo smatra „autorom" slike u smislu i za potrebe primjene tih odredbi.

22 U slučaju niječnog odgovora na to prvo pitanje, odgovor na taj žalbeni razlog također bi ovisio o tome koje kriterije treba uzeti u obzir kako bi se smatralo da se pravna osoba, poput društva, može smatrati, u smislu i za primjenu tih odredbi, „autorom" slike. Takvi kriteriji mogu biti, među

ostalim, primjena posebnog pravnog sustava na društvo, činjenica da je temeljni kapital društva u cijelosti ili djelomično u vlasništvu fizičke osobe koja je izradila sliku ili činjenica da ta osoba obavlja rukovoditeljske dužnosti u tom društvu.

23 U tim okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive [o PDV-u], u vezi s odredbama njezina članka 311. stavka 1. točke 2. i odredbama njezina Priloga IX. dijela A., tumačiti na način da im se protivi to da se pravna osoba kao što je društvo, u smislu i za potrebe primjene tih odredbi, smatra ‚autorom' slike?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, koje kriterije treba uzeti u obzir kako bi se priznalo da se pravnu osobu kao što je društvo može smatrati ‚autorom' slike u smislu i za potrebe primjene tih odredbi (kao što su, u slučaju društva, primjena posebnog pravnog sustava na društvo, činjenica da je temeljni kapital društva u cijelosti ili djelomično u vlasništvu fizičke osobe koja je izradila sliku, činjenica da ta osoba obavlja rukovoditeljske dužnosti u društvu…)?"

O prethodnim pitanjima

24 Uvodno valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će prema potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena (presuda od 30. travnja 2025., Inspektorat kam Visšija sadeben savet, C-313/23, C-316/23 i C-332/23, EU:C:2025:303, t. 65. i navedena sudska praksa).

25 U skladu s člankom 316. stavkom 1. točkom (b) te direktive, države članice dodjeljuju pravo primjene maržnog sustava na isporuku umjetnina koje za oporezive preprodavatelje isporučuju njihovi autori ili njihovi pravni sljednici.

26 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev pita, osobito, može li se pravnu osobu smatrati autorom umjetnine kako bi oporezivi preprodavatelj primijenio maržni sustav predviđen tim člankom 316. stavkom 1. točkom (b) i, ako je to slučaj, pod kojim uvjetima.

27 Međutim, nesporno je da je autor slika o kojima je riječ u glavnom postupku slikar Gideon Rubin koji ih je stavljao na tržište posredstvom društva SRG čiji je on jedan od dvaju članova.

28 Osim toga, u skladu s člankom 314. točkom (a) Direktive o PDV-u, maržni sustav primjenjuje se na isporuku od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporučila unutar Unije osoba koja nije porezni obveznik. Tako se članak 316. stavak 1. točka (b) odnosi na slučaj u kojem oporezivi preprodavatelj koji isporučuje umjetnine koje su njemu isporučili njihovi autori ili njihovi pravni sljednici kao porezni obveznici PDV-a.

29 U tim okolnostima, kako bi se nacionalnom sudu dao koristan odgovor, ne treba analizirati pitanje može li pravna osoba poput društva SRG biti obuhvaćena pojmom „autor” u smislu članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, nego je li tom odredbom obuhvaćena isporuka umjetnina koju izvršava njihov autor ili je izvršavaju njegovi pravni sljednici koji djeluju posredstvom pravne osobe koja je porezni obveznik PDV-a.

30 Slijedom toga, valja smatrati da svojim prethodnim pitanjima, koja valja zajedno razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 316. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je tom odredbom obuhvaćena isporuka umjetnina, koju izvršavaju oporezivi preprodavatelji, a koje su njima isporučili autor ili njegovi pravni sljednici koji djeluju posredstvom pravne osobe te, ako je to slučaj, pod kojim uvjetima.

31 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da za tumačenje odredbe prava Unije treba uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i njezin kontekst te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presudu od 1. listopada 2014., E., C-436/13, EU:C:2014:2246, t. 37.).

32 Kao prvo, valja istaknuti da tekst članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ne precizira načine na koje autor ili njegovi pravni sljednici moraju isporučiti umjetnine oporezivim preprodavateljima. Međutim, kao što je to u biti istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 23. svojeg mišljenja, isporuka umjetnina dio je trgovačke djelatnosti autora ili njegovih pravnih sljednika čija se bit sastoji, u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, od prijenosa, općenito uz naknadu, prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

33 Stoga tekst članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ne isključuje izričito mogućnost da autor ili njegovi pravni sljednici izvršavaju takvu isporuku posredstvom pravne osobe, ni to da takvu isporuku može izvršiti pravna osoba.

34 Kao drugo, kad je riječ o kontekstu te odredbe, točno je da je maržni sustav oporezivanja koji primjenjuje oporezivi preprodavatelj prilikom isporuke umjetnina poseban sustav PDV-a kojim se odstupa od općeg sustava te direktive, tako da njezine članke 314. i 316., kojima se utvrđuju slučajevi primjene tog sustava treba usko tumačiti. Međutim, to pravilo uskog tumačenja ne znači da izraze kojima je definiran navedeni sustav treba tumačiti na način koji bi ih lišio učinka. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima tog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti (presuda od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 22. i 23.).

35 Kao treće, kad je riječ o ciljevima Direktive o PDV-u, iz njezinih uvodnih izjava 4. i 7. proizlazi da se njome želi uvesti sustav PDV-a koji ne narušava uvjete tržišnog natjecanja i ne sprečava slobodno kretanje dobara i usluga. Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je načelo porezne neutralnosti svojstveno tom sustavu i da se tom načelu osobito protivi to da se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupa u pogledu pitanja naplate PDV-a (presuda od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 32.).

36 Konkretno, kad je riječ o ciljevima koji se nastoje ostvariti maržnim sustavom, kako je predviđen člancima 314. i 316. Direktive o PDV-u, valja navesti da, u skladu s uvodnom izjavom 51. te direktive, 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.).

37 Usto, s jedne strane, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 25. i 26. svojeg mišljenja, zakonodavac Unije je donošenjem članaka 103. i 316. Direktive o PDV-u imao za cilj promicati uvođenje novih umjetničkih djela na tržište Unije, neovisno o tome jesu li ona uvezena u Uniju ili novostvorena na njezinu području, predviđajući povoljniji porezni tretman kako za uvoz takvih predmeta tako i za njihovu prvu isporuku nakon stvaranja, kao i za prvu isporuku tih umjetnina od strane oporezivih preprodavatelja.

38 S druge strane, kao što je to pravilno istaknula francuska vlada, time što ograničava pravo oporezivih preprodavatelja da izaberu maržni sustav samo za umjetnine koje su im isporučili njihovi autori ili njihovi pravni sljednici, cilj je članka 316. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u ograničiti administrativni teret dokazivanja i kontrole i za oporezive preprodavatelje i za porezne uprave država članica, za preprodavatelje osobito onaj povezan s dokazivanjem uključuje li kupovna cijena umjetnine ulazni PDV, a za poreznu upravu onaj kontrole te činjenice.

39 U tom pogledu, Sud je već utvrdio da može biti teško utvrditi je li neka roba prethodno podlijegala PDV-u jer bi, s obzirom na samu prirodu umjetnina, antikviteta i kolekcionarskih predmeta, mogla biti stara ili je mogla prethodno biti predmet više razmjena između različitih osoba koje nisu porezni obveznici. Uzimajući u obzir upravo te poteškoće pri utvrđivanju PDV-a kojem je, gdje je to primjenjivo, podlijegala takva roba, Direktiva o PDV-u predviđa pravo primjene maržnog sustava i izračunavanja dugovanog PDV-a, upućivanjem, kao na element izračuna takve marže, na prodajnu cijenu te robe (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 36.).

40 S obzirom na ta razmatranja, valja utvrditi da bi tumačenje članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, kojim bi se iz njegova područja primjene u svakom slučaju isključile isporuke oporezivih preprodavatelja u pogledu umjetnina koje su im isporučili autori ili njihovi pravni sljednici koji djeluju posredstvom pravnih osoba, moglo povrijediti ciljeve osiguranja porezne neutralnosti, izbjegavanja narušavanja tržišnog natjecanja i poticanja uvođenja novih umjetnina na tržište Unije.

41 Naime, kao što je to navedeno u točki 35. ove presude, načelu porezne neutralnosti protivi se, među ostalim, to da se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije postupa različito u području naplate PDV-a. Doista, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 27., 29. i 33. svojeg mišljenja, kada svoje umjetnine isporučuju oporezivim preprodavateljima, autori tih predmeta ili njihovi pravni sljednici obavljaju istovjetne transakcije sa stajališta oporezivanja PDV-om, neovisno o tome izvršavaju li te isporuke kao fizičke osobe ili posredstvom pravnih osoba.

42 Usto, kada članak 103. stavak 2. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u državama članicama daje mogućnost da primijene sniženu stopu PDV-a na određene isporuke, on u biti upotrebljava iste pojmove kao i članak 316. stavak 1. točka (b) te direktive, tako da bi takvo različito postupanje ovisno o pravnom obliku u kojem djeluju autori ili njihovi pravni sljednici također moglo dovesti do naplate PDV-a po različitim stopama za istovjetne transakcije.

43 Štoviše, razlika u postupanju koja bi proizišla iz tumačenja navedenog u točki 40. ove presude mogla bi, s jedne strane, naštetiti cilju poticanja uvođenja novih umjetnina na tržište Unije i, s druge strane, narušiti tržišno natjecanje između oporezivih preprodavatelja koji izvršavaju iste transakcije, odnosno u biti stjecanje i preprodaju umjetnina, jer bi se na njih primjenjivalo

različito postupanje u pogledu mogućnosti primjene maržnog sustava na temelju članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ovisno o tome je li im te predmete isporučio autor ili su im ih isporučili njegovi pravni sljednici djelujući ili ne djelujući posredstvom pravne osobe.

44 Slijedom toga, valja smatrati, osobito s obzirom na ciljeve Direktive o PDV-u i njezina članka 316. stavka 1. točke (b), da se ta odredba odnosi također i na isporuke oporezivog preprodavatelja umjetnina koje je njemu isporučila pravna osoba, međutim, pod uvjetom da se u takvom slučaju isporuka tih umjetnina koju ta pravna osoba obavlja tom oporezivom preprodavatelju može pripisati autoru ili njegovim pravnim sljednicima.

45 U tom pogledu, s jedne strane, kada isporuku umjetnine oporezivom preprodavatelju, kao što se čini da je to slučaj u ovom predmetu, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, izvrši pravna osoba koju su autor ili njegovi pravni sljednici osnovali radi trgovanja umjetninama koje je stvorio autor, može se pretpostaviti da se isporuka može pripisati autoru ili njegovim pravnim sljednicima jer se u takvom slučaju ta isporuka odvija u okviru poslovanja koje su autor ili njegovi pravni sljednici općenito uspostavili u svrhu tog trgovanja.

46 S druge strane, budući da je poseban cilj članka 316. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u poticanje uvođenja novih umjetnina na tržište Unije, kao što je to istaknuto u točki 37. ove presude, valja ograničiti tumačenje iz prethodne točke ove presude na isporuke navedene u toj točki koje stvarno predstavljaju prvo stavljanje umjetnine na tržište Unije, na način da ne smiju postojati indicije o prethodnoj isporuci te umjetnine koja podliježe PDV-u i koja predstavlja takvo prvo stavljanje na tržište.

47 Slijedom toga, u slučaju kada autor ili njegovi pravni sljednici izvršavaju isporuku takvog predmeta oporezivom preprodavatelju posredstvom pravne osobe, za potrebe primjene te odredbe na naknadnu isporuku tog predmeta koju izvršava oporezivi preprodavatelj, nužno je da ta pravna osoba ima pravo raspolagati navedenim predmetom kao vlasnik od trenutka njegova stvaranja ili, bez prethodne isporuke koja podliježe PDV-u, u trenutku tog prvog stavljanja na tržište Unije.

48 Iz toga slijedi da, ako su ispunjena dva kriterija navedena u točkama 44. i 46. ove presude, isporuka o kojoj je riječ obuhvaćena je člankom 316. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, što omogućuje oporezivom preprodavatelju da izabere maržni sustav.

49 Osim toga, valja istaknuti da bi primjena kriterija poput onih koje je naveo sud koji je uputio zahtjev, odnosno primjena posebnog pravnog sustava na tu pravnu osobu, činjenice da je temeljni kapital pravne osobe u cijelosti ili djelomično u vlasništvu fizičke osobe koja je izradila umjetninu, činjenice da ta osoba obavlja rukovoditeljske dužnosti u društvu i/ili prijenosa znatnog dijela prihoda od prodaje fizičkoj osobi koja je stvorila navedenu umjetninu, mogla ugroziti cilj članka 316. stavka 1. točke (b). Direktive o PDV-u, koji se sastoji od sprečavanja nalaganja prekomjernog tereta dokazivanja i kontrole, s obzirom na to da bi primjena takvih kriterija podrazumijevala provjeru, po potrebi, vrlo složene organizacije u pogledu vlasničkih ili glasačkih prava u pravnoj osobi te u pogledu raspodjele dobiti među njezinim članovima, primjerice u slučaju kada više umjetnika djeluje u okviru takve pravne osobe radi stavljanja na tržište svojih umjetnina i, osobito, kada su takvi predmeti stvoreni zajedničkom suradnjom.

50 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članak 316. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je tom odredbom obuhvaćena isporuka umjetnina koju izvršavaju oporezivi preprodavatelji, koje je njima isporučio autor ili su ih njima isporučili njegovi pravni sljednici koji djeluju posredstvom pravne osobe, pod uvjetom,

kao prvo, da se isporuka koju izvršava pravna osoba može pripisati autoru ili njegovim pravnim sljednicima, što je slučaj kada su autor ili pravni sljednici osnovali tu pravnu osobu radi stavljanja na tržište umjetnina koje je stvorio autor i, kao drugo, kada isporuka tih umjetnina oporezivom preprodavatelju predstavlja prvo stavljanje na tržište Unije navedenih umjetnina.

Troškovi

51 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 316. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da je tom odredbom obuhvaćena isporuka umjetnina koju izvršavaju oporezivi preprodavatelji, koje je njima isporučio autor ili su ih njima isporučili njegovi pravni sljednici koji djeluju posredstvom pravne osobe, pod uvjetom, kao prvo, da se isporuka koju izvršava pravna osoba može pripisati autoru ili njegovim pravnim sljednicima, što je slučaj kada su autor ili pravni sljednici osnovali tu pravnu osobu radi stavljanja na tržište umjetnina koje je stvorio autor i, kao drugo, kada isporuka tih umjetnina oporezivom preprodavatelju predstavlja prvo stavljanje na tržište Unije navedenih umjetnina.

Potpisi