

62016CC0374

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

NILSA WAHLA

od 5. srpnja 2017. (1)

Spojeni predmeti C-374/16 i C-375/16

RGEX GmbH, u likvidaciji, koji zastupa Rochus Geissel, likvidator

protiv

Finanzamt Neuss (C-374/16)

i

Finanzamt Bergisch Gladbach

protiv

Igora Butina (C-375/16)

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka)

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 178. točka (a) – Pravo na odbitak – Uvjeti za korištenje – članak 226. točka 5. – Podaci koje trebaju sadržavati računi – Adresa poreznog obveznika – Ispunjavanje u dobroj vjeri zahtjeva za odbitak pretporeza – Utaja ili zlouporaba prava – Nacionalni postupci – Načelo djelotvornosti”

I. Uvod

1.

U ovim se predmetima pojavljuju dva važna pitanja vezana uz tumačenje pravila Unije o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

2.

Prvo pitanje odnosi se na način na koji treba tumačiti zahtjev utvrđen u članku 226. točki 5. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (2) u vidu navođenja adrese poreznog obveznika na računu. Sud koji je uputio zahtjev, to jest dva različita vijeća Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), pita treba li pojam „adresa” tumačiti kao mjesto na kojem porezni obveznik obavlja svoju gospodarsku aktivnost ili je li dovoljno da se potonjeg tamo može samo kontaktirati.

3.

Drugo postavljeno pitanje odnosi se na to, može li porezni obveznik i u skladu s kojim postupcima tvrditi da je bio u dobroj vjeri u pogledu formalne ispravnosti računa, kada nadležno tijelo utvrdi da je izdavatelj tih računa uključen u utaju ili zlouporabu radi odbitka pretporeza.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4.

Članak 168. Direktive o PDV-u predviđa:

„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;

[...]”

5.

U članku 178. Direktive o PDV-u, koji je primjenjiv u mjerodavnom razdoblju u predmetu C-375/16, navedeno je (3):

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a)

za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[...]”

6.

Članak 226. Direktive o PDV-u predviđa:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

5.

puno ime i adres[a] poreznog obveznika i kupca;

[...]”

B. Nacionalno pravo

7.

U §14. Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) predviđeno je:

„1.

Račun je svaki dokument na temelju kojeg se plaća isporuka robe ili usluga, neovisno o nazivu koji je dan tom dokumentu u poslovanju. Mora se zajamčiti autentičnost izvora računa, cjelovitost njegova sadržaja i njegova čitljivost. Autentičnost izvora podrazumijeva osiguranje identiteta izdavatelja računa [...]

[...]

4.

Račun mora sadržavati sljedeće podatke:

(1)

puno ime i adresu dobavljača i kupca; [...]"

8.

U skladu s §15. UStG-a:

„1.

Poduzetnik može odbiti sljedeće iznose kao pretporez:

(1)

dugovani iznos poreza koji se zakonski potražuje za isporuke robe i usluga koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe njegova poslovanja. Ostvarivanje prava na odbitak pretpostavlja da poduzetnik ima račun izdan u skladu s §14. i 14.a."

9.

§163. Abgabenordnung (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO) predviđa:

„Poreze se može utvrditi u nižem iznosu te se pojedinačne porezne osnovice kojima se porez povećava mogu zanemariti prilikom utvrđivanja poreza ako bi naplata poreza bila nepravedna u okolnostima pojedinačnog slučaja. [...]"

10.

§227. AO-a predviđeno je:

„Porezna tijela mogu u cijelosti ili djelomično otpisati iznose koji proizlaze iz porezne obveze ako bi njihova naplata bila nerazumna u okolnostima pojedinačnog slučaja; pod istim uvjetima veći plaćeni iznosi može se vratiti ili uračunati u postojeću poreznu obvezu."

III. Zinjeno stanje, postupak i prethodna pitanja

11.

RGEX GmbH je društvo s ograničenom odgovornošću koje je trgovalo motornim vozilima. To je društvo, osnovano 2007., u likvidaciji od 2015. Jedini član društva i direktor RGEX-a bio je Rochus Geissel koji sada zastupa društvo kao likvidator.

12.

U svojoj izvornoj prijavi PDV-a za 2008. RGEX je prijavio, među ostalim, porezno izuzete isporuke motornih vozila unutar Unije i 122 odbitka pretporeza u vezi s motornim vozilima nabavljenima od društva EXTEL GmbH u iznosu od 1985443,42 eura.

13.

Nadležan Finanzamt (porezna uprava, Njemačka) nije se u to vrijeme složio s navodima RGEX-a te je rješenjem od 31. kolovoza 2010. utvrdio PDV za 2008. godinu u skladu s utvrđenjima iz dvaju poreznih nadzora. Za isporuke motornih vozila unutar Unije u Španjolsku koje su prijavljene kao izuzete od poreza utvrđeno je da su oporezive iz razloga što predmetna motorna vozila nisu bila dostavljena u Španjolsku, već su prodana u Njemačkoj. Utvrđeno je da nije bilo moguće koristiti pravo na odbitak u odnosu na pretporez na temelju računa koje je izdao EXTEL jer se potonjeg smatralo „fiktivnim društvom” koje nije imalo sjedište na adresi iz računa.

14.

RGEX je bezuspješno podnio prigovor protiv te odluke. Kasnije je tu odluku osporavao pred nadležnim Finanzgerichtom (Financijski sud, Njemačka).

15.

Finanzgericht (Financijski sud) većio dio tužbe odbio je kao neosnovan. Zaključio je da, iako je adresa koju je EXTEL naveo na svojim računima predstavljala njegovo registrirano sjedište, ista bila tek „adresa poštanskog pretinca”. Na toj se adresi EXTEL moglo kontaktirati samo poštom. Iako je knjigovodstveni ured bio smješten na toj adresi, tamo se nisu odvijale nikakve EXTEL-ove komercijalne aktivnosti. Finanzgericht (Financijski sud) također je odbio RGEX-ove argumente zasnovane na navodnim legitimnim očekivanjima. Prema njegovu stajalištu, člankom 15. UStG-a nije predviđena zaštita dobre vjere u odnosu na ispunjenje uvjeta za stjecanje prava na odbitak. Posljedično, pitanja legitimnih očekivanja mogu se u najboljem slučaju uzeti u obzir samo u okviru posebnog postupka na temelju pravičnosti iz članka 163. i 227. AO-a.

16.

RGEX je protiv presude Financijskog suda podnio reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud). Budući da je imao sumnje u pogledu ispravnog tumačenja prava Unije, taj je sud odlučio prekinuti postupak te uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Smatra li se da račun, potreban za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza prema članku 168. točki (a) u vezi s člankom 178. točkom (a) Direktive [o PDV-u] sadržava „punu adresu” u smislu članka 226. točke 5. [iste direktive], ako je poduzetnik koji obavlja isporuku, u račun koji je izdao za tu isporuku, naveo adresu na kojoj doduše može primiti poštanske pošiljke, ali na njoj ne

obavlja nikakvu gospodarsku aktivnost?

2.

Je li ?lanku 168. to?ki (a) u vezi s ?lankom 178. to?kom (a) Direktive [o PDV?u], uz poštovanje na?ela djelotvornosti, protivna nacionalna praksa prema kojoj se dobra vjera primatelja isporuke u pogledu ispunjenja pretpostavki za odbitak pretporeza može uzeti u obzir samo u okviru posebnog postupka na temelju pravi?nosti, a ne i u postupku utvr?ivanja porezne obveze? Može li se u tom dijelu pozivati na ?lanak 178. to?ku (a) Direktive [o PDV?u]?”

B. Predmet C?375/16

17.

Igor Butin, koji u Njema?koj vodi trgovinu automobilima, pozvao se radi odbitka pretporeza na ra?une za niz vozila koja je pribavio od poduzetnika „Z” i koja su namijenjena preprodaji. Budu?i da Z posluje isklju?ivo na internetu, vozila su I. Butinu ili njegovim zaposlenicima ponekad bila dostavljana u ulici u kojoj je sjedište poduzetnika Z, iako Z nije vodio trgovinu s te adrese, a ponekad na javnim mjestima kao što su prostori pred željezni?kim postajama.

18.

Tijekom poreznog nadzora koji je proveden kod I. Butina, inspektor je smatrao da se pretporez iskazan na ra?unima koje je Z izdao ne može odbiti jer je adresa dobavlja?a koju je Z naveo na tim ra?unima neto?na. Na toj adresi ne postoji ništa što bi ukazivalo na prisutnost poduzetnika: ona je služila kao adresa poštanskog pretinca na kojoj je Z samo preuzimao poštu. Inspektor je naveo da u Njema?koj Z nije imao poslovni nastan.

19.

Nadležna porezna uprava zauzela je isto stajalište te je 13. rujna 2013. izdala izmijenjena porezna rješenja o PDV?u za 2009. do 2011. Rješenjem od 1. listopada 2013. ona je odbila zahtjev I. Butina za izmjenu obra?una poreza iz razloga pravi?nosti na temelju ?lanka 163. AO?a.

20.

Finanzgericht (Financijski sud), pred kojim je I. Butin osporavao odluku porezne uprave, prihvatio je tužbu. Taj je sud zauzeo stajalište da navo?enje adrese na ra?unu, kako se zahtijeva ?lankom 14. stavkom 4. prvom re?enicom to?kom 1. UStG?a, ne zna?i da se poslovne aktivnosti moraju tamo odvijati. Taj je sud utvrdio da je s obzirom na napredak u tehnologiji i promjenu u poslovnoj praksi, postoje?a nacionalna sudska praksa zastarjela. Osim toga, Financijski sud je utvrdio da je tužba osnovana i u odnosu na podredni zahtjev za izmjenu obra?una poreza iz razloga pravi?nosti. Prema njegovu stajalištu, I. Butin je u?inio sve što se razumno moglo zahtijevati od njega kako bi provjerio status Z?a kao poduzetnika i to?nost sadržaja ra?una.

21.

Protiv te presude porezna uprava podnijela je reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud). Budu?i da je imao sumnje u pogledu ispravnog tuma?enja prava Unije, taj je sud odlu?io prekinuti postupak te uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Je li ?lankom 226. to?kom 5. Direktive [o PDV?u] propisano navo?enje adrese poreznog

obveznika na kojoj obavlja svoje gospodarske aktivnosti?

2.

U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje:

(a)

Je li za navođenje adrese prema članku 226. točki 5. Direktive o PDV-u dovoljno navesti adresu poštanskog pretinca?

(b)

Koju adresu u računu treba navesti porezni obveznik koji se bavi poslovnom djelatnošću (npr. e-trgovina), a nema nikakav poslovni prostor?

3.

U slučaju da formalne pretpostavke u pogledu sadržaja računa iz članka 226. Direktive o PDV-u nisu ispunjene, treba li poreznom obvezniku automatski odobriti odbitak pretporeza ako nije riječ o utaji poreza ili ako porezni obveznik nije znao i nije mogao znati da sudjeluje u utaji ili pak na temelju zaštite legitimnih očekivanja u tom slučaju zahtijeva da je porezni obveznik učinio sve što se od njega može razumno očekivati kako bi provjerio točnost sadržaja računa?"

C. Postupak pred Sudom

22.

Rješenjem predsjednika Suda od 22. srpnja 2016. predmeti C-374/16 i C-375/16 spojeni su u svrhu pisanog postupka te donošenja presude.

23.

Pisana očitovanja podnijeli su I. Butin, njemačka i austrijska vlada te Komisija.

IV. Analiza

A. Uvodna razmatranja

24.

Uvodno valjda upozoriti da je ustaljena sudska praksa Suda da je cilj sustava odbitaka u potpunosti osloboditi poduzetnika od tereta PDV-a koji je dužan platiti ili je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Na temelju porezne neutralnosti na kojem se temelji zajednički sustav PDV-a osigurava savršenu neutralnost u odnosu na porezni teret svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u. (4) To na temelju u području PDV-a izraz je općeg načela jednakog postupanja (5).

25.

U članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u navedeni su materijalni uvjeti za odbitak pretporeza. Kako bi gospodarski subjekti mogli koristiti to pravo, tri uvjeta moraju biti ispunjena. Kao prvo, zainteresirana strana mora biti porezni obveznik u smislu te direktive. Kao drugo, robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik mora koristiti u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih

transakcija. Kao treće, ulaznu isporuku robe ili usluga mora izvršiti drugi porezni obveznik (6).

26.

Što se tiče formalnih uvjeta za pravo na odbitak, članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u određuje da porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI. navedene direktive (7). Među tim odredbama, članak 226. Direktive posebno je relevantan za potrebe ovog postupka: njime je predviđen popis elemenata koje treba uvrstiti u račun. Peti element na popisu je „puno ime i adresa poreznog obveznika i kupca”.

27.

U ovom se postupku ne radi o materijalnim uvjetima za odbitak pretporeza. Prethodna pitanja tiču se samo ispunjavanja formalnih uvjeta za pravo na odbitak i to s dvaju aspekata. Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje pojma „adresa” u smislu članka 226. Direktive o PDV-u. Kao drugo, u slučaju da Sud taj pojam protumači kao adresu na kojoj dobavljač robe ili usluga obavlja svoju gospodarsku aktivnost, sud koji je uputio zahtjev pita pod kojim se okolnostima porezni obveznik ipak može pozvati na dobru vjeru u pogledu ispunjavanja uvjeta utvrđenih u članku 226. točki 5. Direktive o PDV-u.

B. Prvo pitanje u predmetu C-374/16 i prva dva pitanja u predmetu C-375/16

28.

Svojim prvim pitanjem u predmetu C-374/16 i prvim dvama pitanjima u predmetu C-375/16, koja su zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, je li članku 226. točki 5. Direktive o PDV-u protivno nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak PDV-a uvjetuje navođenjem na račun adrese na kojoj izdavatelj obavlja svoju gospodarsku aktivnost.

29.

Naime, prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, UStG, kako ga nacionalni sudovi uobičajeno tumače, zahtijeva da „adresa” na račun bude ona na kojoj izdavatelj obavlja svoju gospodarsku aktivnost. Na temelju te sudske prakse, u glavnim postupcima se za račune dvaju poduzetnika smatralo da krše UStG jer je izdavatelj naveo samo adresu poštanskog pretilca. Posljedično, kupci tog trgovca kao što su tužitelji u glavnim postupcima nisu se radi odbitka pretporeza mogli osloniti na račune koje je izdao ovaj potonji.

30.

Iz razloga koje su obrazložiti u nastavku smatram da se članku 226. točki 5. Direktive o PDV-u protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak ulaznog PDV-a uvjetuje navođenjem na račun adrese na kojoj izdavatelj obavlja svoju gospodarsku aktivnost.

1. Određena relevantna načela

31.

Na prvom mjestu, određena važna načela, koja potječu iz ustaljene sudske prakse, pružaju osnovu za ocjenu pojma „adresa”.

32.

Ustaljena je sudska praksa Suda da pravo na odbitak PDV-a jest ključan element sustava PDV-a

koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u i da se shodno tomu ono u na?elu ne može ograni?iti (8). Odbitak pretporeza treba odobriti ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznici nisu udovoljili odre?enim formalnim uvjetima. Konkretnije, Sud je utvrdio da je posjedovanje ra?una koji sadržava podatke propisane ?lankom 226. Direktive o PDV-u formalni, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a (9).

33.

Povrh toga, u ?lanku 226. Direktive o PDV-u odre?eno je da se, ne dovode?i u pitanje posebne odredbe te direktive, samo podaci navedeni u tom ?lanku moraju, u svrhu PDV-a, obvezno nalaziti na ra?unima koji se izdaju u skladu s ?lancima 220. i 221. te direktive. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, države ?lanice ne mogu stoga vezivati korištenje pravom na odbitak PDV-a uz poštovanje uvjeta u vezi sa sadržajem ra?una koji nisu izri?ito propisani Direktivom o PDV-u (10).

34.

U gore navedenim predmetima, Sud je stalno zauzimao realisti?an i pragmatičan pristup tuma?enju pravila o PDV-u, umjesto da je slijedio pristup koji je više formalisti?ki. ?ini se da se taj pristup razilazi s nacionalnim mjerama kojima se ne samo zahtjev u pogledu „adrese” na ra?unu tuma?i na posebno uzak i formalisti?ki na?in, ve? se i propustu da se ispuni taj zahtjev pripisuju dalekosežne posljedice.

2. Doslovno tuma?enje ?lanka 226. to?ke 5. Direktive o PDV-u

35.

Na drugom mjestu, a kao što je Komisija istaknula, u tekstu Direktive o PDV-u ne postoji ništa što bi išlo u prilog takvom uskom tuma?enju tog zahtjeva.

36.

Uobi?ajeni smisao tog pojma (11) upućuje na bilo koju vrstu adrese, uklju?uju?i „adresu poštanskog pretinca”, pod uvjetom da se osobu stvarno može kontaktirati na toj adresi.

37.

Op?enit tekst korišten u ?lanku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u prilikom definiranja poreznog obveznika (12) isto tako ide u prilog tom stajalištu.

3. Teleološko tuma?enje ?lanka 226. to?ke 5. Direktive o PDV-u

38.

Na tre?em mjestu, a što je još važnije, usko tuma?enje pojma „adresa” nije opravdano s obzirom na funkciju ra?una unutar sustava PDV-a.

39.

Kao što je Sud istaknuo, ra?un dokazuje gospodarsku transakciju omogu?uju?i nadležnom poreznom tijelu nadzor, na prvom mjestu, pla?anja i prijave iznosa poreza koji izdavatelj ra?una treba platiti i, na drugom mjestu, postojanja prava na odbitak PDV?a poreznog obveznika koji stje?e robu ili usluge (13). Što se ti?e potomjeg, ra?un je klju?no dokazno sredstvo njegova prava na odbitak ulaznog PDV?a.

40.

Obvezu utvr?enu u ?lanku 226. to?ki 5. Direktive o PDV?u u vidu uvrštavanja adrese izdavatelja na ra?un treba tuma?iti s obzirom na dvostruku funkciju ra?una. Navo?enje adrese izdavatelja ra?una, zajedno s njegovim imenom i identifikacijskim brojem za PDV, služi uspostavljanju veze izme?u odre?ene gospodarske transakcije i konkretnog gospodarskog subjekta, to jest izdavatelja ra?una (14). Drugim rije?ima, time se omogu?uje identifikaciju izdavatelja ra?una.

41.

Ta je identifikacija bitna kako bi se poreznim tijelima omogu?ilo da izvrše potrebne provjere u odnosu na to je li iznos PDV?a prijavljen i pla?en (15). S druge strane, identifikacijom se tako?er omogu?uje poreznom obvezniku da provjeri je li izdavatelj porezni obveznik u svrhu primjene pravila o PDV?u.

42.

S obzirom na to, ne mogu dijeliti stajalište izraženo od strane austrijske i njema?ke vlade, da je postojanje stvarnih gospodarskih aktivnosti ili konkretno postojanje poslovanja trgovca na adresi navedenoj na ra?unu potrebno kako bi se omogu?ilo da se izdavatelja ra?una to?no identificira i kontaktira. Naime, u skladu s ?lankom 226. Direktive o PDV?u na ra?unu tako?er treba navesti niz drugih elemenata koji služe toj svrsi. Me?u njima je od posebne važnosti identifikacijski broj za PDV dobavlja?a robe ili usluga. Nadležna tijela mogu lako provjeriti taj broj. Osim toga, valjanost tog broja tako?er svatko može provjeriti, uklju?uju?i internetom.

43.

Ne bi trebalo zaboraviti da radi dobivanja identifikacijskog broja za PDV poduzetnici moraju dovršiti postupak registracije u kojemu se od njih zahtijeva da dostave podru?ni registracijski obrazac za PDV zajedno s popratnom dokumentacijom. Na temelju pravila o PDV?u države su ?lanice obvezne pohranjivati odre?ene podatke (16). Tako su države ?lanice dužne prikupljati raznovrsne informacije u vezi sa svim gospodarskim subjektima kojima je dodijeljen identifikacijski broj za PDV (17). One o?ito ne moraju gledati samo ili posebno adresu koja se pojavljuje na ra?unu kako bi identificirale izdavatelja i utvrdile kako i gdje ga se može kontaktirati.

4. Tuma?enje u današnjih uvjetima

44.

Na ?etvrtom mjestu, zahtjev u pogledu obavljanja gospodarskih aktivnosti (ili, alternativno, posjedovanja poslovnih prostora) na adresi navedenoj na ra?unu jest, kao što je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, neuvjerljiv s obzirom na razne na?ine na koje je u današnje vrijeme poslovanje ustrojeno i na koje se obavljaju gospodarske aktivnosti. To posebno vrijedi s obzirom na nedavni razvoj u gospodarstvu uslijed, me?u ostalim, elektroni?ke trgovine, dijeljenja ureda i rada na daljinu.

45.

Imaju li na umu taj razvoj ponekad je teško vezati gospodarsku aktivnost uz jednu konkretnu fizičku lokaciju. Kao što I. Butin ističe u svojim pisanim očitovanjima, u današnje je vrijeme moguće samo s računalom i vezom s internetom voditi poslovanje kupovanja i preprodaje robe na internetskoj platformi iz skoro svakog mjesta na svijetu.

46.

Shodno tomu, zahtjev u pogledu obavljanja gospodarskih aktivnosti na adresi navedenoj na računu (ili posjedovanja poslovnih prostora) bio bi problematičan s obzirom na one poduzetnike koji svoje poslovanje ne obavljaju (u cijelosti ili pretežito) iz jedne konkretne lokacije.

47.

Ne može se tvrditi da je ta „odvojenost” poslovnih prostora od određene lokacije nova pojava koju zakonodavstvo Unije nije uzelo u obzir u Direktivi o PDV-u koja je trenutno na snazi. Direktiva o PDV-u preinačena je 2006. kada je postupak digitalizacije već uvelike obilježio gospodarstvo Europske unije. Naime, niz odredaba te direktive odnosi se na pitanja kao što su, na primjer, elektroničke komunikacije i usluge koje se pružaju elektroničkim putem (18).

5. Tumačenje s obzirom na sudsku praksu Suda

48.

Na petom mjestu, kao što primjećuje sam sud koji je uputio zahtjev, proizlazi da je „tradicionalno” tumačenje UStG-a teško uskladiti s nedavnom sudskom praksom Suda, a osobito s presudom PPUH Stehcemp (19).

49.

U tom je predmetu Sud utvrdio da je tužitelju bilo dopušteno odbiti PDV na temelju računa koje je izdala osoba za koju je nacionalni sud smatrao da predstavlja nepostojećeg trgovca. Prilikom ocjene činjenica predmeta, nacionalni je sud primijetio da je zgrada koja je u sudskom registru bila navedena kao sjedište trgovca bila u „oronulom stanju”. Međutim, Sud je zauzeo stajalište da okolnost da se u sjedištu društva nije moglo obavljati nikakvu djelatnost „ne isključuje činjenicu da se [...] djelatnost mogla obavljati na drugim mjestima, osim sjedišta društva”. Sud je dodao da „[k]ad se predmetna gospodarska djelatnost sastoji od isporuka robe koje su ostvarene u okviru više uzastopnih prodaja, prvi stjecatelj i preprodavatelj te robe jednostavno može naložiti prvom prodavatelju da preveze predmetnu robu izravno drugom stjecatelju, a da pritom nije potrebno da on sam raspolaže skladištem i prijevozom koji su nužni za ostvarenje isporuke predmetne robe” (20).

50.

Ta presuda ide u prilog stajalištu da za potrebe prava na odbitak PDV-a od strane primatelja robe ili usluga ne postoji zahtjev da se gospodarske aktivnosti obavlja na adresi navedenoj na računu. Stoga je dostatno da se dobavljač može odmah i stvarno kontaktirati na toj adresi.

51.

Nasuprot o?itovanjima njema?ke i austrijske vlade, to stajalište nije dovedeno u pitanje presudom Suda u predmetu Planzer Luxembourg (21).

52.

Taj se predmet odnosio na pravno pitanje razli?ito od onog u ovom predmetu. U predmetu Planzer Luxembourg od Suda se tra?ilo da odlu?i o tome, je li poduzetnik stvarno imao poslovni nastan u Europskoj uniji. U tu je svrhu Sud protuma?io, me?u ostalim izraze „poslovni nastan” i „stalna poslovna jedinica” u smislu Trinaeste direktive (22). Stoga su kriteriji, koje je Sud naveo u tom predmetu, na koji upu?uju njema?ka i austrijska vlada, relevantni za ocjenu stvarnog poslovnog nastana poduzetnika u Europskoj uniji, ali ne daju korisne interpretativne elemente za odre?ivanje koju se adresu mo?e navesti na ra?unu.

53.

S obzirom na prethodno izneseno, predla?em da se na prvo pitanje u predmetu C?374/16 i prva dva pitanja u predmetu C?375/16 odgovori na na?in da se ?lanku 226. to?ki 5. Direktive o PDV?u protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak PDV?a uvjetuje navo?enjem na ra?unu adrese na kojoj izdavatelj obavlja svoju gospodarsku aktivnost.

C. Drugo pitanje u predmetu C?374/16 i tre?e pitanje u predmetu C?375/16

54.

Drugo pitanje u predmetu C?374/16 i tre?e pitanje u predmetu C?375/16 ti?u se posljedica koje bi mogle proiza?i iz dobre vjere poreznog obveznika u formalnu ispravnost ra?una koje je izdao drugi porezni obveznik. U biti, sud koji je uputio zahtjev pita Sud, bi li i kako porezni obveznik trebao biti u mogu?nosti pozvati se na dobru vjeru kada je adresa navedena na ra?unu nepotpuna ili pogrešna.

55.

Budu?i da se ta pitanja zasnivaju na pretpostavci da porezni obveznik mora obavljati gospodarsku aktivnost na adresi navedenoj na ra?unu, na njih nije potrebno odgovoriti s obzirom na odgovor predlo?en na prvo pitanje u predmetu C?374/16 i prva dva pitanja u predmetu C?375/16.

56.

No, problematiku iznesenu u okviru tih pitanja obradit ?u za slu?aj da se odgovor Suda na pitanja koja prethode razlikuje od stajališta koje sam gore iznio. Osobito ?u se usredoto?iti na pitanje bi li i kako porezni obveznik trebao biti u mogu?nosti pozvati se na dobru vjeru u formalnu ispravnost adrese izdavatelja ra?una, kada nadležno tijelo utvrdi da je potonji mo?da uklju?en u utaju ili nepravilnosti.

1. Dobra vjera u vezi s cjelovitosti ra?una

57.

Izgleda da je pitanje utaje ili nepravilnosti relevantno u ovim predmetima jer se u objema odlukama kojima se upu?uju prethodna pitanja u glavnim postupcima postavljaju pitanja u vezi s utajom prilikom sastavljanja ra?una od strane izdavatelja ili prilikom transakcija povezanih s tim ra?unima.

58.

U tom pogledu valja imati na umu da je u nedavnoj presudi PPUH Stehcemp Sud zaključio da porezni obveznik gubi svoje pravo na odbitak kad je znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a. S druge strane, ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za nastanak i izvršavanje prava na odbitak, „sankcioniranje uskratno tog prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV”, nije u skladu s Direktivom o PDV-u (23). U pravu Unije to je izraz načela koje sud koji je uputio zahtjev naziva „dobrom vjerom” ili „legitimnim očekivanjima”.

59.

Posljedično, poreznom obvezniku može se uskratiti pravo na odbitak ako se dokaže da je postupao nemarno i bez dužne pažnje koju se može razumno očekivati od razboritog trgovca (24). Očito je da mjere koje se u konkretnom slučaju razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje ili zlouporabe u bitnome ovise o okolnostima tog slučaja (25). Nerazumno je, međutim, obvezati poreznog obveznika da provodi dubinske ili vremenske zahtjevne provjere točnosti i ispravnosti formalnih podataka koji su uvršteni u svaki račun svih njegovih dobavljača. To ne bi bilo niti praktično niti ekonomski izvedivo.

60.

Osim toga, Sud je već naveo da je u načelu „na poreznim tijelima da izvrše nužne kontrole poreznih obveznika kako bi ista utvrdila nepravilnosti i utaje PDV-a kao i da odrede sankcije poreznom obvezniku koji je počinio te nepravilnosti ili utaje” (26).

61.

Očito, kad porezni obveznik naiđe na konkretne pokazatelje koji izgleda upućuju na postojanje utaje ili zlouporabe, od njega se može očekivati da se dodatno raspita o svojem dobavljaču kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost (27). Međutim, i u tom slučaju porezna tijela ne mogu, s obzirom na rizik da se pravo na odbitak uskrati, obvezati poreznog obveznika da poduzme složene i dalekosežne provjere tako da de facto na njega prenesu svoje istražne zadatke (28). Nezamislivo je, na primjer, da se od poreznog obveznika zahtijeva provjera da je adresa dobavljača na račun u onu na kojoj potonji stvarno obavlja svoje gospodarske aktivnosti ili posjeduje poslovne prostore ili da na toj adresi dobavljač ima zakonit ili stvaran poslovni nastan.

62.

Stoga se pravo na odbitak može uskratiti ako porezni obveznik nije bio u dobroj vjeri u pogledu postojanja s time povezane utaje ili zlouporabe (jer je znao ili je trebao znati za nju). Međutim, važno je to da isto vrijedi neovisno o tome jesu li ispunjeni formalni uvjeti na računima koji se odnose na te transakcije.

63.

Drugim riječima, ako u određenim okolnostima može za poreznog obveznika postojati složenija obveza postupanja s dužnom pažnjom koja mu nalaže da bude oprezniji u svojem poslovanju s dobavljačem, ta obveza može proizlaziti samo iz činjenice da je porezni obveznik znao ili trebao znati za moguću utaju ili nepravilnosti koje je počinio potonji. Tu se obvezi ne može, s druge strane, opravdati tek činjenicom da je adresa navedena na račun nepotpuna, pogrešna ili

neistinita. Kao prvo, teško je utvrditi ispravnost adrese, osim ako je pogreška očit. Kao drugo, za pogrešku se također može ispostaviti da je običan propust koji je porezni obveznik teško mogao primijetiti.

64.

Stoga, sudska praksa Suda ne dopušta tumačenje pravila o PDV-u kao što je ono koje predlaže sud koji je uputio zahtjev i prema kojemu se u slučaju neispunjavanja formalnih uvjeta za odbitak, isti treba odobriti samo kada je porezni obveznik poduzeo sve mjere koje se od njega razumno moglo očekivati kako bi se uvjerio da je sadržaj računa ispravan. Tim bi se tumačenjem de facto uvelo značajno ograničenje prava na odbitak koje nema uporišta u pravilima o PDV-u.

65.

To bi tumačenje također dovelo do nepropisnog prebacivanja tereta dokazivanja na primatelja računa u vezi s mogućom uključenosti u utaju ili sa znanjem o istoj. Nastavno na ono što sam naveo u točki 60. ovog mišljenja, Sud je zaključio da je „na poreznoj upravi, kada ustanovi poreznu utaju ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa, da na temelju objektivnih elemenata a da pritom ne zahtijeva provjere od primatelja računa koje nisu na njemu, utvrdi je li taj primatelj znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a” (29). U tom bi kontekstu također trebalo primijetiti da poreznom obvezniku možda neće uvijek biti lako u dovoljnoj mjeri dokazati da je, izraženo riječima suda koji je uputio zahtjev u predmetu C-375/16, učinio „sve što se od njega može razumno očekivati kako bi provjerio točnost sadržaja računa”.

66.

Za razliku od onoga što predlaže sud koji je uputio zahtjev, to ne znači da formalni uvjeti utvrđeni u članku 226. Direktive o PDV-u postaju besmisleni. Kao što Komisija s pravom ističe, čak i ako ispunjavanje svih tih uvjeta nije bitno da se poreznom obvezniku odobri odbitak, države članice ipak mogu obvezati poreznog obveznika da djeluje kako bi dopunio i/ili ispravio račune te propisati sankcije zbog nepoštovanja formalnih uvjeta, pod uvjetom da te mjere ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje cilja u vidu osiguranja pravilne naplate PDV-a i sprječavanja utaje, i da te mjere ne dovode u pitanje neutralnost PDV-a (30).

2. Djelotvorna sudska zaštita prava na odbitak

67.

U predmetu C-374/16 sud koji je uputio zahtjev također je postavio pitanje, je li činjenica da se tužitelj može pozivati na pravo na odbitak samo u zasebnom postupku na temelju pravičnosti u skladu s člankom 168. točkom (a) u vezi s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir načelo djelotvornosti. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da na temelju nacionalnih pravila tužitelj ne može u redovnom postupku utvrđivanja poreza isticati argument dobre vjere ili legitimnih očekivanja, već mora pokrenuti zaseban postupak.

68.

To pitanje uopće nije relevantno za glavne postupke jer je navođenje adrese poštanskog pretinca u skladu s odredbama članka 226. točke 5. Direktive o PDV-u. Naime, ako dobro shvaćam, tužitelji u glavnim postupcima trebali bi biti u mogućnosti potraživati odbitke u redovnim postupcima utvrđivanja poreza, a da ne moraju pribjegavati posebnom postupku na temelju pravičnosti.

69.

U svakom slučaju ipak obraditi to pitanje za slučaj da neki od razloga o kojima je riječ u glavnim postupcima nisu iz drugih razloga u skladu s formalnim uvjetima utvrđenima u članku 226. Direktive o PDV-u.

70.

U skladu s načelom postupovne autonomije, države članice su u nedostatku zakonodavstva Unije dužne uspostaviti unutarnje postupke radi borbe protiv utaje PDV-a. U tom je pogledu na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da odredi nadležna tijela za borbu protiv utaje PDV-a i donese postupovna pravila za osiguranje zaštite prava koja pojedinci imaju na temelju prava Unije. Međutim, takva pravila ne smiju biti manje povoljna od onih koja uređuju slične situacije unutarnje naravi (načelo ekvivalentnosti) i ne smiju u praksi onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (31).

71.

Što se tiče načela djelotvornosti, Sud je zaključio da pitanje onemogućuje li neka nacionalna procesnopravna odredba ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na temelju pravnog poretka Unije treba ispitati uzimajući u obzir položaj te odredbe u cjelokupnom postupku, tijekom postupka i njegove posebnosti pred različitim nacionalnim tijelima. U tom pogledu, valja uzeti u obzir načela na kojima se temelji nacionalni pravni sustav, kao što su zaštita prava obrane te načela pravne sigurnosti i dobrog odvijanja postupka (32). Na sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku jest da ocijeni usklađenost nacionalnih mjera s tim načelima s obzirom na sve okolnosti predmeta u glavnom postupku (33).

72.

U ovom slučaju Sud ne raspolaže s dovoljno detaljnim informacijama o posebnom postupku na temelju pravičnosti (i o razlikama između tog postupka i redovnog postupka utvrđivanja poreza) kako bi mogao odlučiti o tome jesu li nacionalna postupovna pravila kao što su ona o kojima je riječ u glavnim postupcima u skladu s odredbama Direktive o PDV-u. Tako je u skladu s gore navedenom sudskom praksom na sudu koji je uputio zahtjev da, s obzirom na načela prepoznata u sudskoj praksi Suda, odlučiti je li pravo poreznog obveznika na isticanje svoje dobre vjere u formalnu ispravnost razloga djelotvorno zaštićeno u postupku kao što je poseban postupak na temelju pravičnosti utvrđen u člancima 163. i 227. AO-a.

73.

U svojoj bi analizi sud koji je uputio zahtjev trebao prema mojem mišljenju posebno razmotriti, stvaraju li trajanje, složenost i troškovi u vezi s tim posebnim postupkom neproporcionalne poteškoće poreznom obvezniku. Te su poteškoće nedvojbeno značajnije kada se u pogledu zahtjeva koji se u biti tiču istih ili povezanih pravnih pitanja i/ili istih ili povezanih transakcija traži od poreznog obveznika da usporedno pokrene dva ili više sudskih postupaka (34).

74.

Unatoč nemogućnosti pružanja konkretnijih smjernica, ipak moram izraziti svoje sumnje u pogledu usklađenosti predmetnih nacionalnih postupovnih pravila s pravom Unije s obzirom na određene elemente navedene u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje. Pravo poreznog obveznika da potražuje odbitak ulaznog PDV-a potječe iz odredaba Direktive o PDV-u, a ne iz pravičnosti. To vrijedi neovisno o tome jesu li relevantni razuni u cijelosti u skladu s člankom 226. te direktive.

75.

Drugim riječima, čak i u tim okolnostima, nadležna tijela nemaju diskrecijsku ovlast u pogledu toga treba li poreznom obvezniku dopustiti da odbije ulazni PDV. Shodno tomu, s postupovnog aspekta ne vidim nikakvu supstancijalnu razliku između situacije poreznog obveznika koji ima pravo na odbitak kada su formalni uvjeti za razune ispunjeni i situacije u kojoj ta osoba ima takvo pravo unatoč formalnoj neusklađenosti. Ne vidim zašto se porezni obveznik ne bi mogao pozivati na takvo pravo u okviru redovnog postupka utvrđivanja poreza.

76.

Međutim, o tom pitanju treba odlučiti nacionalni sud.

77.

Na temelju gore navedenog, predlažem da se na drugo pitanje u predmetu C-374/16 i treće pitanje u predmetu C-375/16 odgovori na način da se članak 168. točka (a) i članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo u skladu s kojim se u slučaju neispunjavanja formalnih uvjeta za razune, odbitak dodjeljuje samo ako porezni obveznik dokaže da je poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle očekivati kako bi se uvjerio da je sadržaj razuna ispravan. Na nacionalnom je sudu da ocijeni jesu li nacionalna postupovna pravila, na temelju kojih se porezni obveznik može pozvati na svoju dobru vjeru u vezi s cjelovitostu razuna, u skladu s načelom djelotvornosti, posebno s obzirom na trajanje, složenost i troškove u vezi s relevantnim postupcima.

V. Zaključak

78.

Zaključno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prethodna pitanja koja je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka):

—

Članku 226. točki 5. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva o PDV-u) protivi se nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost uvjetuje navođenjem na razunu adrese na kojoj izdavatelj obavlja svoju gospodarsku aktivnost;

—

članku 168. točki (a) i članku 178. točki (a) Direktive o PDV-u protivi se nacionalno zakonodavstvo u skladu s kojim se u slučaju neispunjavanja formalnih uvjeta za račune, odbitak dodjeljuje samo ako porezni obveznik dokaže da je poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle očekivati kako bi se uvjerio da je sadržaj računa ispravan;

—

na nacionalnom je sudu da ocijeni, jesu li nacionalna postupovna pravila na temelju kojih se porezni obveznik može pozvati na svoju dobru vjeru u vezi s cjelovitošću računa, u skladu s načelom djelotvornosti, posebno s obzirom na trajanje, složenost i troškove u vezi s relevantnim postupcima.

(1) Izvorni jezik: engleski

(2) SL 2006., L 347, str. 1., SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.

(3) Odredba koja je primjenjiva *ratione temporis* na predmet C-374/16, bila je odredba koja je bila na snazi prije revizije Direktive o PDV-u 2010. godine. Međutim, ta je revizija nebitna za potrebe ovog postupka jer nije utjecala na obvezu navođenja adrese na račun u skladu s člankom 226. Direktive.

(4) Presuda od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 19.).

(5) Presuda od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.).

(6) Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, u daljnjem tekstu presuda PPUH Stehcamp, t. 28.)

(7) Vidjeti presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 29.).

(8) Vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 37. i navedena sudska praksa).

(9) Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 38.)

(10) Vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 25.) i presudu od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 40. i 41.).

(11) Vidjeti po analogiji presudu od 4. lipnja 2015., Komisija/Poljska (C-678/13, neobjavljena, EU:C:2015:358, t. 46. i navedena sudska praksa).

(12) Ta odredba glasi: „Porezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.” (moje isticanje)

(13) Vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 27.) koja upućuje na mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u tom istom predmetu (EU:C:2016:101).

(14) Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Barlis 06 –

Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, t. 34. i 35.).

(15) Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, t. 34.).

(16) Vidjeti osobito ?lanak 17. stavak 1. to?ku (b) Uredbe Vije?a (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u podru?ju poreza na dodanu vrijednost (preinaka) (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.). Tom se odredbom od svake države ?lanice zahtijeva da pohranjuje u elektroni?kom obliku, me?u ostalim, „podatke o identitetu, djelatnosti, pravnom obliku i adresi osoba kojima je izdala identifikacijski broj za PDV, prikupljene u skladu s ?lankom 213. Direktive 2006/112/EZ, kao i datum kada je taj broj izdan”.

(17) Vidjeti po analogiji presudu od 1. o?ujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, t. 48. i 49.). Nacionalna tijela mogu, nadalje, na temelju Uredbe br. 904/2010 zatra?iti od upravnih tijela drugih država ?lanica sve informacije koje mogu pomo?i u ispravnom utvr?ivanju PDV?a, pra?enju ispravne primjene PDV?a, posebno na transakcije unutar Unije, i u suzbijanju utaje PDV?a.

(18) Vidjeti osobito uvodne izjave 46., 47., 56., i 57. Direktive o PDV?u.

(19) Presuda od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719)

(20) Vidjeti presudu od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 35).

(21) Presuda od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397)

(22) Trinaesta Direktiva Vije?a 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na podru?ju Zajednice (SL 1986., L 326, str. 40.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 6.)

(23) Vidjeti presudu od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 48. i 49.).

(24) Vidjeti osobito presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C?409/04, EU:C:2007:548, t. 65. i 66.), od 21. velja?e 2008., Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, t. 24., 25. i 27.) i od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, t. 25. i 26.).

(25) Vidjeti presudu od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 51).

(26) Vidjeti osobito presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, t. 62.).

(27) Vidjeti presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, t. 60.) i od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 52.).

(28) Vidjeti presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, t. 65.) i od 31. sije?nja 2013., LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, t. 62.).

(29) Vidjeti presudu od 22. listopada 2015.PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 50.). Vidjeti tako?er presudu od 6. prosinca 2012., Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, t. 43.).

(30) Vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, t. 41. i 42.) i

mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91, t. 45.).

(31) Presuda od 12. veljače 2015., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, t. 26.)

(32) Presuda od 12. veljače 2015., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, t. 28.)

(33) Presuda od 12. veljače 2015., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, t. 27.)

(34) Vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2008., Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, t. 51.).