

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

ELEANOR SHARPSTON

od 6. veljače 2020.(1)

Predmet C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 33. – Određivanje mjesta izvršenja oporezivih transakcija – Roba koju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime – Zloporaba – Uredba (EU) br. 904/2010 – Članci 7., 13. i 28. do 30. – Administrativna suradnja – Dvostruko oporezivanje”

1. Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) odnosi se na tumačenje više odredbi Direktive 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)(2) i Uredbe (EU) br. 904/2010 (u daljnjem tekstu: Uredba o suzbijanju prijevare u području PDV-a)(3). Kada je ispravno smatrati da „otpremu ili prijevoz [robe] izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” u skladu s člankom 33. Direktive o PDV-u? Kada se u skladu s tom odredbom trgovčeva ustaljena praksa smatra zloporabom? I koja je u tom okviru administrativna suradnja poreznih tijela različitih država članica potrebna radi određivanja mjesta izvršavanja oporezivih transakcija, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, u skladu s člancima 7., 13. i 28. do 30. Uredbe o suzbijanju prijevare u području PDV-a?

2. Sud koji je uputio zahtjev postavio je pet pitanja o toj temi. Sud me pozvao da u ovom mišljenju razmotrim samo četvrto i peto prethodno pitanje. Ta se pitanja odnose na značenje izraza „robe koju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač” iz članka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u i koncepta zloporabe.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3. Direktivom o PDV-u utvrđuje se sveobuhvatan okvir za ujednaženu primjenu PDV-a u cijeloj Europskoj uniji.
4. U uvodnoj izjavi 9. navodi se da je „[v]ažno [...] osigurati prijelazno razdoblje kako bi se omogućilo da se nacionalna zakonodavstva u određenim područjima postupno prilagode”.
5. U uvodnoj izjavi 10. pojašnjava se da „[t]ijekom tog prijelaznog razdoblja, transakcije unutar Zajednice(4) koje provode porezni obveznici osim izuzetih poreznih obveznika treba oporezivati u državi članici odredišta, u skladu sa stopama i uvjetima koje utvrđuje ta država članica”.
6. U uvodnoj izjavi 11. dodaje se da je „[t]akođer [...] primjereno da, tijekom tog prijelaznog razdoblja [...] određena prodaja na daljinu unutar Zajednice(5) [...] treb[a] također biti oporeziv[a] u državi članici odredišta, u skladu sa stopama i uvjetima koje utvrđuje dotična država članica, ukoliko bi t[a] transakcij[a], u nedostatku posebnih odredaba, mogl[a] vjerojatno dovesti do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja između država članica”.
7. U uvodnoj izjavi 17. navodi se da „[o]dređivanje mjesta gdje se izvršavaju oporezive transakcije može dovesti do nesuglasja među državama članicama [...]. Iako bi mjesto gdje se obavlja isporuka usluga trebalo u načelu biti određeno kao mjesto sjedišta poslovne aktivnosti dobavljača, potrebno ga je definirati kao ono koje je u državi članici kupca, posebno u slučaju pojedinih isporuka usluga među poreznim obveznicima gdje je cijena usluga uključena u cijenu robe”.
8. U uvodnim izjavama 61. i 62., ako se čitaju zajedno, pojašnjeno je da je: „[n]eophodno [...] osigurati jedinstvenu primjenu sustava PDV-a”, da su „[p]rovedbene mjere primjerene [...] za ostvarenje tog cilja” i da bi se „[t]e mjere [...] trebale posebno baviti problemom dvostrukog oporezivanja prekograničnih transakcija do čega može doći kao posljedica razlika među državama članicama u primjeni pravila kojima se uređuje mjesto gdje se izvršavaju oporezive transakcije”.
9. Člankom 2. glave I. („Predmet i područje primjene”) određeno je:
„1. 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 članka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.”
10. U članku 9., kojim započinje glava III. („Porezni obveznici”), navodi se: „1. ‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti [...]”.
11. Glava IV. odnosi se na „Oporezive transakcije” i podijeljena je na četiri poglavlja: „Isporuka robe” (članci 14. do 19.), „Stjecanje robe unutar Zajednice” (članci 20. do 23.), „Isporuka usluga” (članci 24. do 29.) i „Uvoz robe” (članak 30.). U članku 14. stavku 1. sadržana je definicija onoga što, u najjednostavnijim okolnostima, čini isporuku robe: „Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”. U članku 20. dana je pripadajuća temeljna

definicija pojma „stjecanje robe unutar Zajednice”, odnosno „stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stje?e robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stje?e robu, u državi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe po?inje”.

12. Poglavljem 1. odjeljkom 2. glave V. („Mjesto oporezivih transakcija”) ure?uje se isporuka robe s prijevozom. ?lanak 32. sadržava op?e pravilo: „U slu?aju robe koju dobavlja?, kupac ili tre?a osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad po?inje otprema ili prijevoz robe kupcu [...]”.

13. ?lankom 33. odre?uje se:

„1. Iznimno od odredaba ?lanka 32., mjestom isporuke robe ?iju otpremu ili prijevoz izvršava dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime iz države ?lanice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljede?i uvjeti:

(a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik[,] a ?ije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe pla?anju PDV-a u skladu s ?lankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;

(b) isporu?ena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporu?uje dobavlja? ili se isporu?uje u ime dobavlja?a, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.

[...]”

14. ?lankom 34. utvr?uje se minimalni koli?inski prag za primjenu ?lanka 33. Stoga je ?lankom 34. stavkom 1. odre?eno da se ?lanak 33. ne primjenjuje kada „ukupna vrijednost, bez PDV-a, takvih isporuka koje se izvršavaju u skladu s uvjetima iz ?lanka 33. u toj državi ?lanici ni u jednoj kalendarskoj godini ne premašuje iznos od 100 000 eura ili ekvivalentn[i] iznos u doma?oj valuti”. U skladu s ?lankom 34. stavkom 2., „[d]ržava ?lanica na ?ijem je teritoriju roba smještena u trenutku kad završava otprema ili prijevoz kupcu, može ograni?iti iznos iz stavka 1. na 35 000 eura”.

15. ?lanak 138. dio je glave IX. („Izuze?a”), poglavlja 4. („Izuze?a transakcija unutar Zajednice”), odjeljka 1. („Izuze?a koja se odnose na isporuku robe”). Njime se odre?uje: „1. Države ?lanice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija[,] ali unutar Zajednice[,] prodavatelj ili osoba koja stje?e 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 ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe zapo?inje”.

16. Glava XIV. („Ostale odredbe”) sadržava u poglavlju 2. jedini ?lanak koji se odnosi na Savjetodavni odbor za porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Odbor za PDV). ?lankom 398. stavkom 1. osniva se Odbor za PDV, dok se u ?lanku 398. stavku 4. tom odboru daje ovlast da „[o]sim to?aka za koje se u ovoj Direktivi zahtijeva savjetovanje, [...] preispituje pitanja koja se odnose na primjenu odredba Zajednice o PDV-u, a koja postavlja njegov predsjednik, na njegovu vlastitu inicijativu ili na zahtjev predstavnika države ?lanice”.

Uredba o suzbijanju prijevare u podru?ju PDV-a

17. Uredba o suzbijanju prijevare u podru?ju PDV-a odnosi se na administrativnu suradnju izme?u nadležnih tijela država ?lanica u suzbijanju prijevare u podru?ju PDV-a.

18. U uvodnoj izjavi 5. pojašnjava se da „[m]jere za uskla?ivanje poreza poduzete radi

ostvarenja cjelovitosti unutarnjeg tržišta trebaju uključivati uspostavu zajedničkog sustava za suradnju između država članica, posebno vezano uz razmjenu informacija, pri čemu si nadležna tijela država članica trebaju međusobno pomagati i surađivati s Komisijom kako bi se osigurala ispravna primjena PDV-a na isporuke robe i usluga, stjecanje robe unutar Zajednice i na uvoz robe”.

19. Međutim, u uvodnoj izjavi 6. ističe se da „[a]dministrativna suradnja ne smije dovesti do neodgovarajućeg prebacivanja administrativnog opterećenja između država članica”.

20. U uvodnoj izjavi 7. navodi se da „[z]a potrebe prikupljanja dužnog poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a. Stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza dužnog na vlastitom državnom području, već trebaju također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali [je] dužan u drugoj državi članici”.

21. U uvodnoj izjavi 8. naglašava se da „[n]adziranje ispravne primjene PDV-a na prekogranične transakcije oporezive u državi članici koja nije ona gdje isporučitelj ima poslovni nastan ovisi u mnogo slučajeva o informacijama koje ima država članica poslovnog nastana ili koje [ta država članica može puno lakše dobiti]. Učinkoviti nadzor takvih transakcija stoga ovisi o državi članici poslovnog nastana koja sakuplja ili je u poziciji da sakuplja te informacije.”

22. U uvodnoj izjavi 13. ističe se da, „[k]ako bi se prijevara suzbila učinkovito[,] potrebno je osigurati razmjenu informacija bez prethodnog zahtjeva. Da bi se olakšala razmjena informacija[,] treba odrediti kategorije za koje je potrebno uspostaviti automatsku razmjenu”.

23. U članku 1. stavku 1. drugom podstavku navodi se da se uredbom „utvrđuju pravila i postupci kojima se omogućava da nadležna tijela država članica surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju PDV prijevara”.

24. Poglavlje II. („Razmjena informacija na zahtjev”) započinje člankom 7. Njime se određuje:

„1. Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja informacije navedene u članku 1., uključujući sve informacije vezane uz poseban slučaj ili slučajeve.

2. U svrhu proslijeđivanja informacija iz stavka 1., tijelo koje je primilo zahtjev provodi potrebne istražne radnje radi dobivanja tih informacija.

3. Do 31. prosinca 2014. zahtjev naveden u stavku 1. može sadržavati obrazložen zahtjev za istražnu radnju. Ako tijelo koje je primilo zahtjev smatra da upravna istražna radnja nije potrebna, ono odmah obavješuje tijelo koje je podnijelo zahtjev o razlozima takvog stajališta.

4. Od 1. siječnja 2015. zahtjev naveden u stavku 1. može sadržavati obrazložen zahtjev za posebnu istražnu radnju. Ako tijelo koje je primilo zahtjev smatra da upravna istražna radnja nije potrebna, ono odmah obavješuje tijelo koje je podnijelo zahtjev o razlozima takvog stajališta.

Ne dovodeći u pitanje prvi podstavak, provođenje istražne radnje u vezi iznosa koje je porezni obveznik prijavio vezano uz isporuke robe ili usluga navedenih u Prilogu I., koje je obavio porezni obveznik s poslovnim nastanom u državi članici tijela koje je primilo zahtjev i koje su oporezive u državi članici tijela koje podnosi zahtjev, može biti odbijeno samo:

(a) zbog razloga predviđenih u članku 54. stavku 1., koje ocjenjuje tijelo koje prima zahtjev u skladu s izjavom o najboljim praksama vezano uz međudjelovanje ovog stavka i članka 54. stavka

1., koje treba usvojiti u skladu s postupkom predviđenim u članku 58. stavku 2.;

(b) zbog razloga predviđenih u stavcima 2., 3. i 4. članka 54.; ili

(c) zbog razloga što je tijelo koje prima zahtjev već dostavilo tijelu koje je podnijelo zahtjev informacije o istom poreznom obvezniku kao rezultat istražne radnje provedene prije manje od dvije godine.

Kada tijelo koje je primilo zahtjev odbija istražnu radnju navedenu u drugom podstavku zbog razloga određenih u točkama (a) ili (b), ono neovisno o tome dostavlja tijelu koje je podnijelo zahtjev datume i vrijednosti svih relevantnih isporuka koje je obavio porezni obveznik tijekom prethodne dvije godine u državi članici tijela koje je podnijelo zahtjev.”

25. Poglavlje III. („Razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva”) započinje člankom 13. Njegovim stavkom 1. određuje se da „[n]adležno tijelo svake države članice, bez prethodnog zahtjeva, proslijeđuje informacije iz članka 1. nadležnom tijelu neke druge predmetne države članice u sljedećim slučajevima: (a) ako se smatra da je oporezivanje izvršeno u državi članici odredišta i učinkovitost kontrolnog sustava [države članice odredišta] ovisi o informacijama koj[e] je osigurala država članica podrijetla. [...]”

26. Članak 14. sadržava detaljne aranžmane za automatsku razmjenu informacija. Članak 15. potom se odnosi na spontanu razmjenu informacija i njime se određuje da „[n]adležna tijela [...], spontanom razmjenom, proslijeđuju [...] sve informacije navedene u članku 13. stavku 1. koje nisu proslijeđene automatskom razmjenom navedenom u članku 14., za koje znaju i za koje smatraju da bi mogle biti korisne tim nadležnim tijelima”.

27. Člankom 28. (jedina odredba poglavlja VII.: „Prisutnost u službenim prostorijama i sudjelovanje u istražnim radnjama”) pomno su utvrđeni aranžmani koji omogućuju službenicima nadležnog tijela države članice koje podnosi zahtjev da budu prisutni kao promatrači dok službenici u drugoj državi članici obavljaju upravne istražne radnje i da imaju pristup tako dobivenim informacijama.

28. Člankom 29. (uvodna odredba poglavlja VIII. „Usporedni nadzori”) određeno je: „Države članice mogu se dogovoriti o provođenju usporednih nadzora kad god smatraju da su takve kontrole učinkovitije od kontrola koje provodi samo jedna država članica”.

29. Potom se člankom 30. određuju potrebni aranžmani kojima se uređuje provedba takvih nadzora.

Provedbena uredba (EU) br. 282/2011

30. Uvodnom izjavom 17. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011(6) pojašnjava se da, „[u] slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, pravo države članice u kojoj je roba stečena, da oporezuje stjecanje ne smije ovisiti o obvezi plaćanja PDV-a za transakcije obavljene u državi članici otpreme”.

31. U članku 16. stavku 1. određuje se da, „[u] slučaju stjecanja robe unutar Zajednice u smislu članka 20. [Direktive o PDV-u], država članica u kojoj je završila otprema ili prijevoz ostvaruje svoje pravo na oporezivanje bez obzira na tretman PDV-a koji je primijenjen na transakciju u državi članici u kojoj su otprema ili prijevoz započeli”.

32. U skladu s člankom 16. stavkom 2., „[s]vaki zahtjev isporučitelja robe za ispravkom PDV-a koji je zaračunao i prijavio u državi članici u kojoj je otprema ili prijevoz robe započeo, navedena država članica obračunuje u skladu sa svojim domaćim propisima”.

Radni dokument Odbora za PDV

33. Odbor za PDV 5. svibnja 2015. izdao je Radni dokument br. 855 o primjeni odredaba u području PDV-a koje se odnose na prodaju na daljinu (u daljnjem tekstu: Radni dokument)(7).

34. U odjeljku 2. Radnog dokumenta objašnjeno je da su porezne uprave u Belgiji i Ujedinjenoj Kraljevini „uočile pojavu određenih poslovnih sporazuma namijenjenih odvajanju isporuke robe od njezina prijevoza i dostave s namjerom izbjegavanja obračunavanja i plaćanja PDV-a u državi članici odredišta robe”.

35. U odjeljku 3. Radnog dokumenta Komisija je tvrdila da se tekst članka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u može tumačiti ili doslovno ili šire, s obzirom na to da ga se može tumačiti kao da obuhvaća samo situacije u kojima je dobavljač izravno uključen u organizaciju prijevoza ili kao da obuhvaća situacije u kojima je dobavljač sudjelovao samo neizravno.

36. Komisija je tvrdila da doslovno tumačenje „ima prednost jer je vrlo nedvosmisleno, kada se promatraju isključivo pravna situacija i ugovorni odnosi, ali da također podrazumijeva da bi ga se vrlo lako moglo zaobići”. Komisija je predložila da bi se takvom zaobilaznjom „moglo pristupiti uzimajući u obzir test ‚zloporabe prava’”, koji je Sud uveo presudom Halifax(8), a koji bi uključivao razmatranje pitanja „jesu li sporazumi doveli do ishoda koji je suprotan svrsi pravila iz Direktive o PDV-u i je li glavna svrha tih sporazuma bilo postizanje tog ishoda, dok su svi drugi ‚gospodarski’ razlozi nepostojeći ili sporedni”. Usto, Komisija se u tom pogledu pozvala na sudsku praksu Suda u predmetu Part Service(9).

37. Kad je riječ o širem tumačenju, Komisija je tvrdila da „za primjenu pravila o prodaji na daljinu treba uzeti u obzir ne samo ugovorne sporazume između dobavljača, prijevoznika i kupca nego, što je važnije, gospodarsku stvarnost”. Komisija je nadalje tvrdila da su Vijeće i Komisija u izjavi u zapisnik dogovorenoj prilikom donošenja Direktive 91/680/EEZ(10) (kojom su uvedene odredbe o prodaji na daljinu)(11) pojasnili da će se „posebni aranžmani za prodaju na daljinu primijeniti u svim slučajevima kada otpremu ili prijevoz robe, izravno ili neizravno, izvršava sam dobavljač ili netko drugi u njegovo ime”.

38. S obzirom na navedeno, Radnim dokumentom delegacije su pozvane „da iznesu svoja stajališta o pitanjima koja su postavile Ujedinjena Kraljevina i Belgija kao i o očitovanjima službi Komisije. Od njih se osobito traži da daju svoje mišljenje o dvama razmatranim pristupima”.

Smjernice Odbora za PDV

39. Odbor za PDV na svojem 104. sastanku održanom 4. i 5. lipnja 2015.(12) usvojio je Smjernice o prodaji na daljinu(13), u kojima se navodi da se „Odbor za PDV gotovo jednoglasno(14) slaže da će se za potrebe članka 33. Direktive o PDV-u smatrati da je robu ‚otpremio ili prevezao dobavljač ili netko drugi u njegovo ime’ u svim slučajevima u kojima dobavljač izravno ili neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe”.

40. U Smjernicama je nadalje određeno da se „Odbor za PDV jednoglasno slaže da se smatra da je dobavljač neizravno sudjelovao u prijevozu ili otpremi robe u bilo kojem od sljedećih slučajeva: [...] iii) kada dobavljač ispostavi račun i naplati od kupca naknade za prijevoz i dalje ih doznaje trećoj osobi koja će organizirati otpremu ili prijevoz robe”.

41. Konačno, u Smjernicama se ističe da se „Odbor za PDV nadalje [...] gotovo jednoglasno slaže da se u ostalim slučajevima sudjelovanja, osobito kada dobavljač aktivno promiče usluge dostave treće osobe kupcu, dovodi kupca i treću osobu u kontakt i trećoj osobi dostavlja informacije potrebne za dostavu robe, također smatra da je dobavljač neizravno sudjelovao u prijevozu ili otpremi robe”.

Direktiva 2017/2455

42. Komisija je 1. prosinca 2016. podnijela prijedlog izmjena Direktive o PDV-u(15). U odjeljku 5. članku 2. stavku 2. Obrazloženja priloženog prijedlogu navodi se da se u „[p]rijedlogu [...] pojašnjava i članak 33. stavak 1. u skladu sa Smjernicama Odbora za PDV”.

43. Taj je prijedlog doveo do donošenja Direktive 2017/2455. U njezinoj uvodnoj izjavi 9. pojašnjava se, u vezi s prodajom robe na daljinu unutar Zajednice, da, „[k]ako bi se takvim poduzećima zajamčila pravna sigurnost, u definiciji takvih isporuka robe trebalo bi jasno navesti da se ona primjenjuje i kada se roba prevozi ili otprema u ime dobavljača, među ostalim i kada dobavljač neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe”.

44. Člankom 2. određuje se: „S učinkom od 1. siječnja 2021., [Direktiva o PDV-u] mijenja se kako slijedi: 1. U članku 14. dodaje se sljedeći stavak: ‚4. Za potrebe ove Direktive, primjenjuju se sljedeće definicije: ‚prodaja robe na daljinu unutar Zajednice’ znači isporuka robe koju otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun, među ostalim kada dobavljač neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe, iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (a) isporuka robe obavlja se [...] bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik.‘ [...]”.

45. Člankom 2. stavkom 3. predviđa se zamjena članka 33. Direktive o PDV-u sljedećim: „Odstupajući od članka 32.: (a) Mjestom isporuke za prodaju robe na daljinu unutar Zajednice smatra se mjesto gdje se roba nalazi u trenutku u kojem otprema ili prijevoz robe kupcu završava. [...]”.

Nacionalno pravo

Zakon o PDV-u

46. Člankom 2. točkom (a) Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)(16) određuje se da on obuhvaća „isporuku roba ili usluga uz naknadu u tuzemstvu koju izvršava porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

47. Člankom 25. određuje se da se, „u slučaju robe koja se ne otprema niti prevozi, mjestom isporuke smatra [...] mjesto gdje je roba smještena u trenutku isporuke”.

48. Člankom 29. stavkom 1. utvrđuje se da, „iznimno od članka 26. i 28., ako otpremu ili prijevoz robe koja pristiže u državu članicu Zajednice koja nije država članica iz koje je roba otpremljena ili prevezena izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime, mjestom isporuke robe smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku prispjeća pošiljke ili prijevoza namijenjenog kupcu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (a) isporuka robe (aa) izvršava se za poreznog obveznika ili

za pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a nije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 20. stavkom 1. točkama (a) i (d), ili (ab) za osobu ili tijelo koji jesu ili nisu porezni obveznici. [...]"

49. Člankom 82. stavkom 1. određuje se da „porez iznosi 27 % porezne osnovice”.

Zakon o oporezivanju

50. Člankom 2. stavkom 1. Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o pravilima oporezivanja; u daljnjem tekstu: Zakon o oporezivanju)(17) utvrđuje se da se „sva prava iz pravnih odnosa u porezne svrhe ostvaruju [...] u skladu s njihovim ciljem. Na temelju poreznog zakonodavstva, sklapanje ugovora ili izvršavanje drugih transakcija čiji je cilj zaobilaženje određaba poreznog zakonodavstva ne može se kvalificirati kao izvršavanje prava u skladu s njihovim ciljem”.

51. Člankom 86. stavkom 1. određuje se da, „kako bi spriječilo smanjenje poreznih prihoda i neopravdane zahtjeve za proračunsku potporu i povrat poreza, porezno tijelo redovito nadzire porezne obveznike i druge osobe obuhvaćene poreznim sustavom. Cilj je nadzora utvrditi poštuju li se ili se krše obveze propisane poreznim zakonodavstvom i drugim propisima. Tijekom provedbe nadzora porezno tijelo otkriva i dokazuje činjenice, okolnosti ili informacije koje služe kao osnova za utvrđivanje povrede ili zlorabe prava kao i za upravni postupak započet povodom povrede ili zlorabe prava”.

52. U članku 95. stavku 1. navodi se da „porezno tijelo provodi nadzor ispitujući dokumente, popratne dokumente, poslovne knjige i evidencije potrebne za utvrđivanje iznosa na kojima se temelji porezna ili proračunska potpora, uključujući elektroničke podatke, programe i računalne sustave koje upotrebljava porezni obveznik kao i izražene i druge činjenice, informacije i okolnosti koje se odnose na održavanje računa i računovodstvenih zapisa te obradu popratnih dokumenata”.

53. Člankom 108. stavkom 1. utvrđuje se da je „[p]rocjena [...] oblik dokaza kojim se na vjerodostojan način određuje stvarna zakonska osnova poreza i proračunskih potpora”.

54. Člankom 170. stavkom 1. određuje se da se, „u slučaju nedostatnog plaćanja poreza, nalaže [...] plaćanje porezne kazne. Visina kazne iznosi 50 % neplaćenog iznosa, osim ako ovim zakonom nije određeno drukčije. Visina kazne iznosi 200 % neplaćenog iznosa ako je razlika u odnosu na iznos koji treba platiti povezana s prikrivanjem prihoda ili krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, poslovnih knjiga ili evidencija”.

55. Člankom 172. stavkom 1. propisuje se da, „osim u slučaju iz stavka 2., može se izreći novčana kazna do [200 000 mađarskih forinti] u slučaju fizičkih osoba i do 500 000 mađarskih forinti u slučaju drugih poreznih obveznika, ako ne postupe u skladu s obvezom prijave (prvotna prijava i obavijest o svakoj promjeni), dostavljanja podataka ili otvaranja tekućeg računa ili u skladu s obvezom podnošenja poreznih prijava”(18).

Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

56. U opisu koji slijedi povezala sam raspoložive informacije iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, pisanih optičivanja i detaljnih odgovora na pitanja koja je Sud postavio na raspravi. Isti, međutim, da samo prvi od navedenih materijala uključuje utvrđene činjenice.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (u daljnjem tekstu: KrakVet) je trgovačko društvo koje je registrirano u Poljskoj, u kojoj ima sjedište. U Mađarskoj nema nikakvu poslovnu jedinicu, ured ni

skladište. KrakVet prodaje proizvode namijenjene životinjama, ponajprije hranu za pse i mačke, u susjednim državama i tancima, osobito putem svojih različitih internetskih stranica „zoofast”. Ima mnogobrojne kupce u Mađarskoj koji kupuju na internetskoj stranici www.zoofast.hu.

58. Postupak pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na događaje do kojih je došlo u poreznoj godini 2012. U to vrijeme KrakVet je na svojoj internetskoj stranici kupcima nudio mogućnost sklapanja ugovora s društvom Krzysztof Batko Global Trade (u daljnjem tekstu: KBGT) radi prijevoza kupljene robe iz prostorija društva KrakVet u Poljskoj na adresu dostave utvrđene tim ugovorom. Kupac se alternativno mogao koristiti uslugama bilo kojeg drugog prijevoznika. Sam KrakVet nije nudio usluge prijevoza.

59. Za kupnju manju od iznosa od 8990 mađarskih forinti (oko 30,79 eura)(19) prijevoz posredstvom KBGT-a stajao je 1600 mađarskih forinti (oko 5,54 eura). Za kupnju iznad tog praga prijevoz posredstvom KBGT-a bio je dostupan za samo 70 mađarskih forinti (oko 0,24 eura), što se postizalo KrakVetovim popustom od 1530 mađarskih forinti na cijenu kupljene robe.

60. Kao i KrakVet, KBGT je također trgovačko društvo koje je registrirano u Poljskoj, u kojoj ima i sjedište. Vlasnik KBGT-a, Krzysztof Batko, brat je vlasnika KrakVeta Mareka Batka. KBGT je sam obavljao prijevoz iz Poljske u Mađarsku. Daljnji prijevoz unutar Mađarske na adresu dostave kupca podugovorio je s dvama kurirskim društvima (u daljnjem tekstu: mađarska kurirska društva): Sprinter Futárszolgálat Kft. (u daljnjem tekstu: Sprinter) i GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (u daljnjem tekstu: GLS Hungary).

61. Kupci su jedinstvenom uplatom plaćali i robu i troškove prijevoza. Te su uplate društvima Sprinter i GLS Hungary izvršavane, gotovo jednakom učestalošću, nakon dostave robe ili bankovnom doznakom na račun u banci CIB Bank Zrt. u Mađarskoj (u daljnjem tekstu: račun u banci CIB) na ime vlasnika KBGT-a.

62. Mađarska kurirska društva zatim su uplate primljene po dostavi prenosila na račun u banci CIB. KBGT je potom organizirao prijenos sredstava s računa u banci CIB KrakVetu. Na raspravi je Sudu rečeno da je KBGT zadržavao svoj „udio” prilikom prijenosa sredstava KrakVetu. Nije objašnjeno je li taj „udio” predstavljao ugovorene troškove prijevoza ili neki drugi iznos.

63. KrakVet je podnio „zahtjev za prethodno porezno mišljenje” poljskom poreznom tijelu, koje je odgovorilo da se PDV mora platiti u Poljskoj. Prema KrakVetovu mišljenju, takav odgovor na „zahtjev za prethodno porezno mišljenje” obvezujuć je za društvo koje podnosi zahtjev, za poljsko porezno tijelo i za poljske sudove. Na temelju tog zahtjeva i odgovora koji je primio, KrakVet je platio PDV u Poljskoj po stopi od 8 %, umjesto u Mađarskoj po stopi od 27 %.

64. Tijekom 2013. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adók Adók Adókatóságára különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (mađarsko porezno tijelo) proveo je porezni nadzor nad KrakVetom za poreznu godinu 2012. te mu je u tom pogledu 14. kolovoza 2013. dodijelio mađarski porezni broj. Mađarsko porezno tijelo također je provelo s tim povezan nadzor nad transakcijama mađarskih kurirskih društava.

65. U 2014. godini i poljsko porezno tijelo provelo je porezni nadzor nad KrakVetom za poreznu godinu 2012. Nakon tog nadzora potvrdilo je svoj raniji odgovor na „zahtjev za prethodno porezno mišljenje”. KrakVet je 23. studenoga 2015. dostavio mađarskom poreznom tijelu neslužbeni prijevod dokumenata koje je primio od poljskog poreznog tijela.

66. KrakVet je 28. siječnja 2016. dostavio mađarskom poreznom tijelu i prijepis svojih općih uvjeta te predložio da generalni direktor potvrdi vjerodostojnost te verzije, s obzirom na to da verzija internetske stranice iz 2012. više nije bila dostupna(20).

67. Mađarsko porezno tijelo zatražilo je od poljskog poreznog tijela dodatne informacije o KrakVetu. Dobilo je informaciju da je roba bila KrakVetovo vlasništvo u trenutku kada je KBGT u skladištu društva KrakVet pakirao i označavao robu namijenjenu prijevozu.

68. Mađarsko porezno tijelo na temelju tih informacija zaključilo je da je tijekom porezne godine 2012. Sprinter izvršio dostave u ime KBGT-a i za KrakVet u vrijednosti od 217 087 988 mađarskih forinti (oko 751 039,57 eura), s time da se roba zapimala u središnjem skladištu društva Sprinter u Budimpešti. Isto tako, mađarsko porezno tijelo zaključilo je da je tijekom tog istog razdoblja GLS Hungary u ime društva GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. pružao usluge dostave paketa u vrijednosti od 64 011 046 mađarskih forinti (211 453,19 eura), za što mu je plaćena naknada u ime KrakVeta i KBGT-a.

69. Mađarsko porezno tijelo 25. svibnja 2016. obavijestilo je KrakVet o svojim zaključcima. To je društvo 8. lipnja 2016. podnijelo optovazanje na te zaključke.

70. Mađarsko porezno tijelo 16. kolovoza 2016. utvrdilo je da je KrakVet premašio količinski prag od 35 000 eura iz članka 34. Direktive o PDV-u(21) te da je stoga PDV trebao platiti u Mađarskoj, u ukupnom iznosu od 58 910 000 mađarskih forinti (oko 190 087 eura)(22). Mađarsko porezno tijelo potom je izreklo kaznu od 117 820 000 mađarskih forinti (oko 380 175 eura), kao i kamate u iznosu od 10 535 000 mađarskih forinti (oko 36 446 eura) te novčanu kaznu od 500 000 mađarskih forinti (oko 1730 eura) zbog neprijavlivanja PDV-a.

71. KrakVet je protiv odluke mađarskog poreznog tijela podnio žalbu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósági (Žalbeni odjel Državnog ureda za poreze i carine, Mađarska; u daljnjem tekstu: Žalbeni odjel). Odlukom od 23. siječnja 2017. Žalbeni odjel potvrdio je odluku mađarskog poreznog tijela. KrakVet je zatim podnio žalbu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságu (Upravni i radni sud u Budimpešti), koji je potom Sudu uputio sljedećih pet pitanja.

„1. Treba li ciljeve [Direktive o PDV-u], posebno zahtjeve o sprežavanju sukoba nadležnosti između država članica i dvostrukog oporezivanja, navedene u uvodnim izjavama 17. i 62., te [Uredbu o suzbijanju prijevare u području PDV-a], osobito uvodne izjave 5., 7. i 8. i članka 7., 13. i 28. do 30., tumačiti na način da im se protivi praksa porezne uprave države članice koja dovodi do dvostrukog oporezivanja poreznog obveznika kvalificiranjem transakcije koje se razlikuje od pravnog tumačenja porezne uprave druge države članice u pogledu iste transakcije i istih činjenica i od odgovora na zahtjev za prethodno porezno mišljenje koje je na temelju tog tumačenja ta uprava donijela, kao i od zaključka do kojeg je ta porezna uprava došla tijekom provedbe poreznog nadzora, a kojim se zaključkom potvrđuje i jedno i drugo?

2. U slučaju da iz odgovora na prvo pitanje proizide da se takva praksa ne protivi pravu Unije, može li porezna uprava države članice, uzimajući u obzir [Direktivu o PDV-u] i pravo Unije, jednostrano utvrditi poreznu obvezu a da ne uzme u obzir to da je porezna uprava druge države članice već u nekoliko navrata, prvo na zahtjev poreznog obveznika, a zatim u svojim rješenjima na temelju poreznog nadzora, potvrdila da je porezni obveznik postupao zakonito?

Drugim riječima, trebaju li porezne uprave obiju država članica surađivati i postići dogovor s obzirom na načelo porezne neutralnosti i načelo sprežavanja dvostrukog oporezivanja kako bi porezni obveznik morao platiti [PDV] samo u jednoj od tih država?

3. U slučaju da iz odgovora na drugo pitanje proizilazi da porezna uprava jedne države članice može jednostrano mijenjati poreznu kvalifikaciju, treba li odredbe [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da je porezna uprava druge države članice dužna obvezniku PDV-a vratiti iznos koji je odredila u odgovoru na zahtjev za prethodno porezno mišljenje i koji je uplaćen za razdoblje zaključeno poreznim nadzorom, kako bi se osiguralo sprežavanje dvostrukog oporezivanja i zajamčilo načelo porezne neutralnosti?

4. Kako treba tumačiti izraz iz prve rečenice članka 33. stavka 1. [Direktive o PDV-u], u skladu s kojom prijevoz izvršava „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime”? Uključuje li taj izraz slučaj u kojem porezni obveznik kao prodavatelj na jednoj *online* platformi za kupnju nudi mogućnost sklapanja ugovora između kupca i društva za logistiku s kojim prodavatelj surađuje za potrebe transakcija drukčijih od prodaje ako kupac može slobodno odabrati i drugog prijevoznika osim predloženog i ako ugovor o prijevozu sklapaju kupac i prijevoznik bez sudjelovanja prodavatelja?

Posebno uzimajući u obzir načelo pravne sigurnosti, je li za potrebe tumačenja važno to da su države članice do 2021. dužne izmijeniti propise kojima se u nacionalno pravo prenosi navedena odredba [Direktive o PDV-u izmijenjene Direktivom 2017/2455], na način da se članak 33. stavak 1. navedene direktive treba primjenjivati i u slučaju neizravne suradnje pri odabiru prijevoznika?

5. Treba li pravo Unije, konkretno [Direktivu o PDV-u], tumačiti na način da su slučajevi navedeni u nastavku, skupno ili pojedinačno, važni za ispitivanje činjenice postoje li između neovisnih poduzetnika koji obavljaju isporuku, otpremu ili prijevoz robe i poreznog obveznika pravni odnosi kojima se, zaobilaženjem članka 33. [Direktive o PDV-u] i posljedičnom povredom prava, želi iskoristiti okolnost da je u drugoj državi članici teret PDV-a niži:

5.1. društvo za logistiku koje obavlja prijevoz povezano je s poreznim obveznikom i pruža druge usluge koje nisu prijevoz;

5.2. istodobno, kupac može u bilo kojem trenutku odbiti opciju koju mu predlaže porezni obveznik – a to je da za prijevoz angažira društvo za logistiku s kojim potomji ima ugovornu obvezu – te povjeriti prijevoz drugom prijevozniku ili osobno preuzeti robu?”

72. Pisana očitovanja podnijeli su KrakVet, Češka Republika, Mađarska, Italija, Republika Poljska i Europska komisija. Na raspravi su KrakVet, Irska, Mađarska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija iznijeli svoja usmena očitovanja.

73. Kao što je to navedeno na početku ovog mišljenja, ograničeno se na razmatranje četvrtog i petog prethodnog pitanja.

Četvrto i peto prethodno pitanje

74. U četvrtom i petom prethodnom pitanju istaknuta su tri pitanja u vezi s tumačenjem članka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u. Prvo, što znači izraz „roba koju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” iz članka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u, prije nego što je izmijenjen Direktivom 2017/2455? (To se nazivati „izvorna verzija članka 33. stavka 1.”). Drugo, je li izmjenom te odredbe na temelju Direktive 2017/2455, koja je dovela do nove verzije članka 33. stavka 1., izmijenjeno ili samo potvrđeno prethodno pravno stanje? Treće, treba li vrstu transakcije opisanu u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku smatrati zlorabom s obzirom na izvornu verziju članka 33. stavka 1.?

75. Kao prvo, trebam ispitati postoji li ikakva relevantna razlika između pojmova „otpremljena” i „prevezena”. Jasno je da je zakonodavac Unije odlučio upotrebljavati dva glagola, a ne jedan.

Također je jasno da „otprema” robe prethodi njezinu „prijevozu”. To je, međutim, točka u kojoj se, barem u izvornoj verziji članka 33. stavka 1., gubi jasnoća(23).

76. Prema vrlo širokom tumačenju, svaka radnja koju je dobavljač poduzeo kako bi započeo postupak dopremanja robe koju je naručio kupac u drugoj državi članici na njezino odredište (u daljnjem tekstu: otprema robe) bila bi dovoljna za primjenu članka 33. stavka 1. Uključuje li to i predaju pošiljke pošti? Što je sa zaprimanjem telefonskog poziva od prijevoznika kojeg je odabrao kupac i davanjem uputa da ode na određenu adresu u određeno vrijeme kako bi preuzeo pošiljku? Čini se malo vjerojatnim da je zamišljeno tako široko tumačenje članka 33. stavka 1. Takvo tumačenje izazvalo bi pomutnju, s obzirom na to da se u *općem pravilu* iz članka 32. upotrebljavaju iste riječi „koju dobavljač [...] otprema” (vidjeti točke 80. do 82. u nastavku). Ali gdje treba podvući crtu?

77. Smatram da bi se prijenosom zdravorazumskog pristupa u pravni jezik došlo do sljedećeg: „Otpremu robe izvršio je dobavljač ako, na vlastitu inicijativu i po vlastitom izboru, on poduzme većinu ili sve bitne korake potrebne za pripremu robe za prijevoz, organizira preuzimanje robe i počinje njezina putovanja te se odrekne posjeda i kontrole nad robom”.

78. Prijevoz koji izvršava dobavljač možda je manje problematičan, s obzirom na to da je njegov prirodni smisao da dobavljač fizički izvršava radnje prijevoza sam ili posredstvom svojeg zastupnika ili preko drugog pravnog subjekta koji je u njegovu vlasništvu ili pod njegovom kontrolom.

Roba čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač

79. Člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisano je da se PDV mora platiti u državi članici u kojoj je isporuka izvršena. Roba koja je ondje isporučena stoga podliježe stopama PDV-a koje se primjenjuju u toj državi članici.

80. Člankom 32. stavkom 1. utvrđeno je opće pravilo: „U slučaju robe koju dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu [...]” (moje isticanje). Ne pravi se razlika između različitih sudionika koji bi mogli biti zaduženi za otpremu ili prijevoz.

81. Međutim, članak 33. stavak 1. sadržava iznimku od tog općeg pravila. Njime se predviđa da se u određenim posebnim okolnostima u kojima „otpremu ili prijevoz [robe] izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” (moje isticanje) između država članica, mjestom isporuke „smatra [...] mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava”. Te posebne okolnosti nastupaju kada se „(a) isporuka robe obavlja [...] za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik [...] ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik”.

82. Vidjeti čemo da se u članku 32. (opće pravilo) i članku 33. (iznimke od njega) upotrebljavaju vrlo slične formulacije kako bi se postigli suprotni rezultati. U članku 32. navodi se „roba koju dobavljač [...] otprema ili prevozi [...]”. U članku 33. u tu se rečenicu ubacuje dodatna formulacija (ovdje navedena u kurzivu): „roba čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime [...]”. Kao da članak 32. sadržava (nevidljivu) formulaciju „u ime kupca”. U tom slučaju razlika između tih dviju odredaba postaje očita(24).

83. Na temelju toga, čini mi se da se navedena razlika može prikazati na sljedeći način. Ako kupac koji se nalazi u Mađarskoj naruči robu na internetu od društva sa sjedištem u Poljskoj, u slučaju nije bitno odlazi li kupac sam u skladište u Poljsku kako bi preuzeo tu robu ili netko drugi (dobavljač ili treća osoba) obavlja logistički posao u njegovo ime. U svim trima slučajevima, ako je sve učinjeno u ime kupca

, isporuka se odvija u Poljskoj i PDV se plaća ondje po stopama koje određuju poljska tijela. Međutim, ako su radnje poduzete *u ime dobavljača*, isporuka se obavlja u mjestu odredišta (Mađarska), a PDV se plaća ondje po stopama koje određuju mađarska tijela.

84. Člankom 138. stavkom 1. izričito se određuje koje su posljedice u vezi s PDV-om kada je kupac porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. U obama slučajevima država članica porijekla dužna je „izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan [njezina] teritorija[,] ali unutar Zajednice[,] prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime [...]”. (Primijetila sam da ovdje *nema razlike* između slučajeva u kojima robu otprema ili prevozi „prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime” i slučajeva u kojima se te operacije odvijaju u ime „osobe koja stječe robu”). Budući da se, u skladu s člankom 33., mjestom isporuke smatra mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz završava, PDV se plaća u državi članici odredišta. Međutim, ne postoji jednakovrijedna jasna izjava u skladu s kojom je država članica porijekla dužna, *ceteris paribus*, izuzeti isporuku robe unutar Zajednice od plaćanja (svojeg) PDV-a kada se isporuka obavlja za „*bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik*”.

85. U uvodnim izjavama 9. do 11. navodi se da je bilo zamišljeno da se oporezivanje u državi članici odredišta (što je, *inter alia*, odraženo u člancima 33. i 138.) primjenjuje samo tijekom „prijelaznog razdoblja”. Ti su članci ipak ostali dio zakonodavstva Unije o PDV-u te se njima, kada se primjenjuju, stavlja naglasak na oporezivanje u mjestu potrošnje(25). S obzirom na to, treba imati na umu da *nisu* zamišljeni kao standardna situacija. Opće pravilo koje se primjenjuje na mjesto isporuke kada se roba otprema ili prevozi (bez obzira na to čini li to dobavljač, potrošač ili treća osoba) i dalje ostaje sadržano u članku 32. Direktive o PDV-u. U skladu s tim pravilom, mjestom isporuke „smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu”.

86. U ovom su slučaju KrakVetovi kupci bili potrošači smješteni u Mađarskoj (odnosno osobe koje nisu porezni obveznici), koji su kupovali na njegovoj internetskoj stranici. KBGT je obavljao prijevoz između skladišta u Poljskoj i mađarske granice. Daljnji prijevoz unutar Mađarske obavljala su mađarska kurirska društva.

87. Čini mi se utemeljenim pretpostaviti da je KrakVetove kupce ponajprije zanimala kupnja hrane za kućne ljubimce. Usluga prijevoza potrebna da bi se hrana za ljubimce prenijela iz KrakVetova skladišta u Poljskoj do adrese za dostavu kupaca u Mađarskoj bitan je dio transakcije, ali nije vjerojatno da je kao takva predstavljala glavni interes kupaca. Vjerojatno su ključni elementi njihova odabira na čemu prijevoza bili praktičnost i trošak(26).

88. S obzirom na navedeno, KrakVet, Italija i Poljska tvrde da bi izvornu verziju članka 33. stavka 1. (odnosno verziju koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica i koja je trenutno na snazi) trebalo tumačiti isključivo na temelju postojećeg teksta(27), kako bi se poštovalo načelo pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja(28). Češka Republika, Irska, Mađarska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija iznose da bi članak 33. stavak 1. trebalo tumačiti na način da se već primjenjuje na situaciju u kojoj dobavljač neizravno sudjeluje u organizaciji prijevoza. Tvrde da se tumačenjem koje oni zagovaraju poštuje gospodarska stvarnost(29), s obzirom na to da je mogućnost da u okolnostima poput onih iz ovog predmeta kupac odabere drugog prijevoznika, a ne onoga kojeg mu je na internetskoj stranici predložio dobavljač robe, u najboljem slučaju neizgledna i vjerojatno doista isključivo hipotetska.

89. Kao što je to već navela u Radnom dokumentu(30), Komisija također upućuje na izjavu u zapisniku sa sastanka Vijeća prilikom donošenja Direktive 91/680, u skladu s kojom se posebni aranžmani za prodaju na daljinu trebaju primjenjivati u svim slučajevima kada otpremu ili prijevoz robe, neizravno ili izravno, izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime. (Želim pojasniti da je Direktivom 91/680, jednom u nizu direktiva kojima se izmjenjuje Šesta direktiva o PDV-u(31),

uveden, *inter alia*, razrađeni novi članak 28.b (naslovljen „Mjesto transakcije” [neslužbeni prijevod]), koji se sastoji od pet dijelova. Prvim stavkom pod „A. Mjesto stjecanja robe unutar Zajednice” predviđa se: „1. Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad završava otprema ili prijevoz robe osobi koja stječe robu”. Prvi stavak pod „B. Mjesto isporuke robe” preteđa je izvorne verzije članka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u(32).).

90. S obzirom na navedeno, Komisijini argumenti mogu se lako odbiti. Sud je u predmetu Antonissen jasno presudio da se „takva izjava ne može upotrijebiti za tumačenje odredbe sekundarnog zakonodavstva kada se, kao u ovom slučaju, u tekstu predmetne odredbe ne upućuje na sadržaj izjave. Izjava stoga nema nikakav pravni značaj”(33).

91. Bilo je i upućivanja na Smjernice Odbora za PDV, u kojima se navodi da se smatra da je „robu otpremio ili prevezao dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” u svim slučajevima u kojima dobavljač izravno ili neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe”. Međutim, Odbor za PDV zauzeo je to stajalište tri godine nakon transakcija koje su dovele do ovog predmeta, a u samim Smjernicama izričito se navodi, na dnu svake stranice, da nisu obvezujuće(34).

92. S obzirom na navedeno i primjenjujući uobičajena tumačenja teksta izvorne verzije članka 33. stavka 1., ne nalazim nikakav temelj za zaključak, kao što to tvrde Češka Republika, Irska, Mađarska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija, da ta odredba obuhvaća i slučajeve u kojima dobavljač, kao odgovor na uputu kupca, *neizravno* sudjeluje u otpremi ili prijevozu robe osobi koja nije porezni obveznik, a koja se nalazi u drugoj državi članici.

93. Međutim, Sud je također pozvan da ispita je li izmjenama uvedenima Direktivom 2017/2455, koje su dovele do uvođenja dodatnog četvrtog stavka u članak 14., zajedno s novom verzijom članka 33. stavka 1., prethodno pravno stanje izmijenjeno ili samo potvrđeno. Ako bi se izmjene iz 2017. smatrale samo „pojašnjenjem” ranijeg pravnog stanja, to bi moglo utjecati na tumačenje koje treba dati sudu koji je uputio zahtjev da ga primijeni u ovom predmetu.

Izmjene Direktive o PDV-u

94. U članku 2. stavku 1. Direktive 2017/2455 navodi se da se u članak 14. Direktive o PDV-u „dodaje” novi, četvrti stavak. Tim dodatkom uvedena je *nova definicija* „prodaje robe na daljinu unutar Zajednice”. U skladu s tom novom definicijom, pojmom su obuhvaćene određene posebne situacije „isporuk[e] robe koju otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun, *međutim ostalim kada dobavljač neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe*, iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava” (moje isticanje). Među obuhvaćenim je situacijama i ona u kojoj se „(a) isporuka robe obavlja [...] bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik”.

95. Ni uvodnim izjavama ni materijalnim odredbama Direktive 2017/2455 dodatno se ne pojašnjava predviđeni doseg (novog) pojma „neizravnog sudjelovanja” dobavljača ni razlozi koji stoje iza njegova uvođenja. Naime, Komisijina obrazloženja ograničavaju se na neodređena upućivanja na „Smjernice Odbora za PDV”. Međutim, u ovom slučaju treba podsjetiti na to da, dok se u Smjernicama Odbora za PDV od 4. i 5. lipnja 2015. u određenoj mjeri obrazlaže što taj odbor smatra „neizravnim sudjelovanjem” dobavljača(35), Radni dokument od 5. svibnja 2015., koji je prethodio navedenim smjernicama, ostavio je u potpunosti otvorenim za raspravu pitanje treba li taj pojam tumačiti doslovno ili šire. A pojedini iz Smjernica nisu se našle u novom tekstu.

96. Češka Republika uputila je Sud na presudu u predmetu Welmory(36). U tom je predmetu Sud presudio da iz uvodnih izjava predmetne uredbe proizlazi da je „volja zakonodavca Unije bila pojasniti neke pojmove nužne za utvrđivanje kriterija vezanih za mjesto oporezivih transakcija,

uzimaju?i u obzir sudsku praksu Suda o tom pitanju”, i da „u tom smislu, ?ak i ako navedena uredba još nije bila na snazi u trenutku nastanka ?injenica iz glavnog postupka, svejedno bi je trebalo u obzir”. Me?utim, kao što sam to upravo navela, nema jednakovrijedne upute koja bi u ovom slu?aju proizlazila iz uvodnih izjava Direktive 2017/2455, a „sudska praksa Suda o tom pitanju” tek treba nastati, u ovom postupku. (Iz onoga što sam rekla bit ?e jasno da ne smatram da se izmjenama nužno rješava temeljno pitanje. Me?utim, nasre?u, ni Sud ni ja ne moramo se ovdje kona?no izjasniti o tom pitanju.)

97. Sli?no tomu, Ujedinjena Kraljevina poziva se na predmet Mensing(37), u kojem je Sud presudio da, „u skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tuma?enja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio”.

98. Naime, to na?elo doista sažima ustaljenu sudsku praksu i neosporivo je. Me?utim, kada ga primijenimo na predmetnu situaciju, uvi?amo da se uvodnim rije?ima ?lanka 2. stavka 1. Direktive 2017/2455 *izri?ito* odre?uje da se nova definicija iz ?lanka 14. stavka 4. i zamjena postoje?eg teksta ?lanka 33. Direktive o PDV-u novim ?lankom 33. to?kom (a) primjenjuje „s u?inkom od 1. sije?nja 2021.”, odnosno da se *njihov pravni u?inak odga?a* za dvije godine u odnosu na razli?ite ostale izmjene uvedene tom direktivom.

99. Smatram da je tu namjernu odgodu pravnog u?inka nemogu?e uskladiti s izjavom u obrazloženju da se prijedlogom samo „pojašnjava ?lanak 33. stavak 1.”. Ako se prijedlogom samo pojašnjavalo ono što je oduvijek bilo stvarno pravno zna?enje ?lanka 33. stavka 1., onda nema smisla odga?ati njegovu primjenu. Logi?an zaklju?ak stoga mora biti da je doista uvedena izmjena te da ona *ne* predstavlja tuma?enje postoje?eg teksta, koje je u svakom slu?aju trebalo dati.

100. Važno je tako?er uzeti u obzir da se rasprava iz Radnog dokumenta odvijala tri godine *nakon* transakcija iz ovog predmeta(38). Prilikom tuma?enja ?lanka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u mora se, naravno, voditi ra?una o na?elu pravne sigurnosti(39). U uvodnim izjavama Direktive 2017/2455 doista se izri?ito upu?uje na to na?elo navodom da ?e se pojam „dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime” odrediti Direktivom o PDV-u tako da uklju?i i neizravno sudjelovanje potonjega upravo kako bi se osigurala pravna sigurnost. Podrazumijevanje da se rije?i „izravno ili neizravno” nalaze u izvornom tekstu ?lanka 33. stavka 1. Direktive o PDV-u, a da ih ondje nema, izravno se protivi tom na?elu.

101. Stoga zaklju?ujem da ?lanak 33. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti doslovno sve do stupanja na snagu izmjena uvedenih Direktivom 2017/2455 1. sije?nja 2021. Stoga ga *ne* treba tuma?iti s obzirom na novu definiciju „prodaje robe na daljinu unutar Zajednice”, koja sadržava izraze „me?u ostalim kada dobavlja?, ‚neizravno’ sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe”, ili kao da je ve? zamijenjen ?lankom 33. stavkom (a) koji se odnosi na novu definiciju.

Doslovno tuma?enje: „roba ?iju otpremu ili prijevoz izvršava dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime”

102. Ve? sam u to?kama 76. do 78. predložila radne definicije „otpreme” koju izvršava dobavlja? i „prijevoza” koji izvršava dobavlja?. Sad ?u im dodati radnu definiciju pojma „u ime”. Predlažem da se smatra da robu otprema ili prevozi „netko drugi u ime dobavlja?a” ako dobavlja?, a ne kupac, stvarno odlu?uje o tome kako ?e se ta roba otpremiti ili prevoziti.

103. Na nacionalom je sudu, koji jedini može ocijeniti ?injenice, da odredi, na temelju ?injenica ve? iznesenih u odluci kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku i svim ostalim materijalima koje mu stranke odlu?e predoditi, je li robu koja je predmet ovog postupka stvarno „otpremio i prevezao dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime”. Pri donošenju zaklju?ka nacionalni sud mora imati na umu da „uzimanje u obzir gospodarske i poslovne stvarnosti ?ini temeljni kriterij za primjenu

zajedničkog sustava PDV-a”(40).

104. U vezi s time žini mi se da su sljedeći (netaksativni) elementi izravno ili neizravno važni: (i.) raspon mogućih opcija prijevoza koje je dobavljač ponudio kupcima na svojoj internetskoj stranici, (ii.) stupanj povezanosti (ako postoji) između dobavljača i društava koja nude svaku od tih opcija, (iii.) pitanje jesu li kupnja robe i nabava usluga prijevoza uređene jednim ugovorom ili zasebnim ugovorima, (iv.) kada je nastala obveza plaćanja robe, (v.) kada je i gdje je došlo do prijenosa vlasništva i s njime povezanog rizika, (vi.) koji su nažini plaćanja robe i korištenih usluga prijevoza bili dostupni. Konačno, nacionalni sud treba odlučiti, na temelju svih materijala kojima raspolaže, je li KrakVet (ili društvo u njegovu vlasništvu ili pod njegovom kontrolom) zapravo donio odluke o otpremi ili prijevozu robe ili su te odluke donijeli KrakVetovi pojedini kupci.

105. U ovom slučaju sve poznate činjenice okolnosti ne vode u istom smjeru te se i ne zna dovoljno o bitnim elementima ovog slučaja(41). Napominjem da će samo sadržaj odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku predstavljati činjenice na utvrđena. Ostali materijali koji su predloženi Sudu (u obliku pisanih očitovanja ili usmeno na raspravi) predstavljaju elemente koje bi nacionalni sud možda želio dalje istražiti i ispitati kada mu se ovaj predmet vrati.

106. Kao prvo, žini se da je KrakVet na svojoj internetskoj stranici ponudio samo jednog mogućeg prijevoznika, ostavljajući potencijalnim kupcima mogućnost da sami organiziraju prijevoz. Pritom nije ponudio poveznice koje bi kupcima omogućile da se obrate nizu mogućih prijevoznika. (Dodajem da iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku u predmetu KrakVet II(42) proizlazi da su u tom slučaju na internetskoj stranici bili ponuđeni različiti prijevoznici te da su kupci sklapali zasebne ugovore vezane za samu robu i njezin prijevoz). KrakVet sâm nije nudio usluge prijevoza. Kao drugo, vlasnik društva KrakVet i vlasnik društva KBGT su brać(43), pa stoga između tih dvaju društava postoje bliske obiteljske veze. Kao treće, žini se da su možda postojali zasebni ugovori kojima se uređivala kupnja robe i pružanje usluga prijevoza. Kao četvrto, nisu utvrđene činjenice na temelju kojih bi se precizno utvrdilo kada je nastala obveza plaćanja robe. Kao peto, isto vrijedi i za pitanje kada je (i gdje) došlo do prijenosa vlasništva robe i rizika oštećenja robe ili njezine djelomične ili potpune propasti s dobavljača na kupca. (Zaustavit ću se kako bih istaknula da je KrakVet na raspravi izjavio da su njegovi proizvodi prodani „ex works” („franko tvornica”). Stoga, ako bi otpremljeni proizvodi putem bili oštećeni, uništeni, izgubljeni ili ukradeni, kupac bi ih i dalje morao platiti.) Kao šesto, žini se da su, u slučajevima kada je robu prevozio KBGT, kupci KrakVetu unaprijed plaćali i za robu i za prijevoz, a to je plaćanje zatim predmetno mađarsko kurirsko društvo prebacivalo na račun u banci CIB na ime vlasnika KBGT-a te su ga potom KrakVet i KBGT dijelili. Dok je za kupnju u iznosu manjem od 8990 mađarskih forinti prijevoz uz pomoć KBGT-a stajao 1600 mađarskih forinti, iznad tog praga prijevoz uz pomoć KBGT-a bio je dostupan za 70 mađarskih forinti (iznos koji je tako nizak da je isključivo simboličan), a to je financirao KrakVet dajući popust od 1530 mađarskih forinti na cijenu kupljene robe.

107. Na temelju tih elemenata i svih drugih materijala koji su mu predloženi, sud koji je uputio zahtjev morat će odlučiti o pitanju je li odluke o otpremi ili prijevozu robe u stvarnosti donosio KrakVet (ili društvo u njegovu vlasništvu ili pod njegovom kontrolom) ili KrakVetovi pojedinačni mađarski kupci.

108. Predlažem Sudu da na četvrto prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

„Članak 33. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se odnosi samo na situacije u kojima otpremu ili prijevoz robe izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime. Ne odnosi se na situacije u kojima dobavljač samo neizravno sudjeluje u otpremi ili prijevozu robe.

Ako dobavljač, na vlastitu inicijativu i po vlastitom izboru, poduzme većinu ili sve bitne korake

potrebne za pripremu robe za prijevoz, organizira preuzimanje robe i po?etak putovanja te se odrekne posjeda i kontrole nad robom, ,otpremu' robe izvršio je dobavlja?.

Ako dobavlja? sam ili posredstvom svojeg zastupnika fizi?ki obavi radnje prijevoza ili to ?ini pravni subjekt koji je u njegovu vlasništvu ili pod njegovom kontrolom, tada je ,prijevoz' robe izvršio dobavlja?.

Otpremu ili prijevoz robe izvršio je ,netko drugi u dobavlja?evo ime' ako dobavlja?, a ne kupac, stvarno donese odluku o tome kako ?e se ta roba otpremiti ili prevesti.”

Zloporaba

109. Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev isti?e dva ?injeniena elementa u predmetu koji se pred njim vodi: (1.) da je KBGT „povezan” s KrakVetom (smatram da se sud koji je uputio zahtjev poziva na ?injenicu da su vlasnici dvaju društava bra?a) i da pruža druge usluge koje su neovisne o prijevozu (koliko shva?am, rije? je o pakiranju robe za otpremu), ali da (2.) kupac može izabrati druge opcije prijevoza robe koju kupuje. Sud koji je uputio zahtjev pita se jesu li te dvije specifi?ne ?injenice relevantne za utvr?ivanje predstavlja li KrakVetovo postupanje zloporabu u smislu prava Unije u podru?ju PDV-a, ?ime se opravdava izricanje strogih nov?anih kazni tom društvu.

110. U slu?aju da sud koji je uputio zahtjev zaklju?i da je otpremu i/ili prijevoz izvršavao netko drugi „u ime” dobavlja?a, odnosno KrakVeta, a ne u ime pojedina?nog kupca, tada je doista na njemu da ispita treba li pla?anje PDV-a u državi ?lanici podrijetla (Poljska), a ne u državi ?lanici odredišta (Ma?arska), smatrati ne samo pogrešnim nego i zloporabom. Podsje?am na to da je Sud u predmetu Part Service(44) obrazložio da je „na nacionalnom sudu da odlu?i, s obzirom na odluku o tuma?enju prava Zajednice danu u ovoj presudi, može li se radi primjene PDV-a smatrati da transakcije poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku predstavljaju zloporabu”. Stoga mi se ?ini da je za odgovor na peto pitanje potrebno šire razmotriti okolnosti ovog slu?aja.

111. Kao što ?u to pojasniti u nastavku, u ovom slu?aju klju?an je element ?injenica da je KrakVet zatražio *smjernice od nadležnih poljskih tijela* u obliku „zahtjeva za prethodno porezno mišljenje” o tome mora li se PDV platiti u državi ?lanici podrijetla ili u državi ?lanici odredišta(45). U postupku pred ovim Sudom nitko nije osporio KrakVetovu tvrdnju da je odgovor na taj zahtjev pravno obvezuju?i i za KrakVet i za poljska tijela nadležna za PDV. Nadležna poljska tijela obavijestila su KrakVet da se PDV pla?a u Poljskoj, odnosno da se primjenjuje op?e pravilo iz ?lanka 32. Direktive o PDV-u, a ne izuze?e iz njezina ?lanka 33. Nesporno je da je KrakVet propisno obra?unavao i pla?ao PDV u Poljskoj tijekom relevantnog razdoblja. Poljska su tijela u 2014. provela nadzor nad KrakVetom. Time su potvrdila odgovor koja su prethodno dala tom društvu.

112. KrakVet i Poljska tvrde, navode?i presudu u predmetu WebMindLicenses(46), da porezni obveznik ima pravo iskoristiti razlike izme?u nacionalnih stopa PDV-a. Isti?u da su porezni obveznici op?enito slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim djelatnostima i ograni?enju njihova poreznog optere?enja(47) kao i izabrati poslovne strukture koje smatraju najprikladnijima za svoje djelatnosti(48).

113. Italija tvrdi da porezni obveznici nemaju pravo pozivati se na odredbe prava Unije s ciljem zloporabe(49), dok ?eška Republika, Irska, Ma?arska i Komisija tvrde da KrakVetova poslovna praksa predstavlja zloporabu jer se njome želi iskoristiti razlika izme?u stopa PDV-a u državama ?lanicama, ?ime se narušava tržišno natjecanje(50). Ujedinjena Kraljevina nije se izjasnila o tom pitanju.

114. Podsjećam na to da je u predmetu Halifax(51) Sud pojasnio da, „kad porezni obveznik ima mogućnost izbora između dviju transakcija, [D]irektivom [o PDV-u] ne zahtijeva se od njega da odabere onu koja pretpostavlja plaćanje najvišeg iznosa PDV-a. Suprotno tomu, kao što je to nezavisni odvjetnik primijetio u točki 85. svojeg mišljenja, porezni obveznici mogu svoju djelatnost urediti na način koji ograničava njihove porezne obveze”(52). Stoga „utvrđenje zlorabe u području PDV-a zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive [o PDV-u] i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, *bude ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama*”. S druge strane, „iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je *osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarenje te porezne prednosti*” (moje isticanje). Ti su uvjeti (u daljnjem tekstu: kriteriji iz presude Halifax) kumulativni(53). U presudi u predmetu Part Service(54) Sud je obrazložio da se „zloraba može utvrditi kada je ostvarivanje porezne prednosti *osnovni cilj* predmetne transakcije ili predmetnih transakcija” (moje isticanje). Ta je sudska praksa također navedena u Radnom dokumentu Odbora za PDV.

115. U ovom je slučaju jasno da je prodaja hrane za kućne ljubimce osnovna transakcija. To je KrakVetova djelatnost i to je ono što njegovi kupci žele kupiti. Nabava usluga prijevoza potrebnih za dopremanje hrane za kućne ljubimce iz KrakVetova skladišta u Poljskoj na kupčevu adresu dostave u Mađarskoj sporedna je (ili pomoćna) u odnosu na tu glavnu transakciju. Ove okolnosti stoga ne nalikuju potpuno umjetnom dogovoru posredstvom kojeg društvo uređuje svoju djelatnost isključivo radi smanjenja porezne obveze, što je klasičan primjer zlorabe PDV-a.

116. Jasno je, međutim, da je KrakVet stekao značajnu financijsku prednost na temelju razlike između stopa PDV-a u Poljskoj (8 %) i Mađarskoj (27 %). To je tako neovisno o tome ostvaruje li se prednost u obliku povećane dobiti ili povećanog tržišnog udjela koji proizlazi iz mogućnosti ponude nižih cijena krajnjem potrošaču.

117. *Pretpostavljam* da će u nastavku, kada se ova stvar vrati sudu koji je uputio zahtjev, taj sud zaključiti da su predmetne transakcije obuhvaćene člankom 33. Direktive o PDV-u, a ne njezinim člankom 32.

118. U tom bi se slučaju PDV na te transakcije, vrijednost kojih je bila znatno veća od količinskog praga iz članka 34., morao platiti u Mađarskoj. U tom bi slučaju proizišlo da je porezni obveznik (KrakVet) počinio pogrešku koja se tiče prava, kao što su to učinila i poljska tijela nadležna za PDV u odgovoru koji su dala na njegov zahtjev za prethodno porezno mišljenje.

119. Prvo i drugo prethodno pitanje odnose se na to obvezuje li državu članicu odredišta procjena PDV-a države članice podrijetla. Čini mi se da je država članica podrijetla prilikom davanja takve procjene nužno, možda implicitno, morala usputno ispitati jesu li predloženi dogovori predstavljali zlorabu i da je zaključeno da *nisu*, nego da su zakonito obuhvaćeni člankom 32. Direktive o PDV-u. Budući da je ovo mišljenje ograničeno na razmatranje četvrtog i petog prethodnog pitanja, odgovore na prvo i drugo pitanje ostavljam otvorenima. U nastavku polazim od činjenice da država članica odredišta *može* slobodno procijeniti hoće li predmetno postupanje sankcionirati kao zlorabu prava u smislu kriterija iz presude Halifax.

120. Započinjem isticanjem da Uredba o suzbijanju prijevare u području PDV-a ne sadržava odredbe o odgovorima na „zahtjeve za prethodno porezno mišljenje” dobavljača. Također, ne daje odgovor ni na pitanje na koji bi način porezna tijela jedne države članice trebala uzimati u obzir takve obvezujuće odgovore poreznih tijela druge države članice ili ishod nadzorâ koje su provela ta porezna tijela.

121. Međutim, u toj se uredbi u više navrata ističe važnost suradnje između poreznih tijela država

Polanica. Ta suradnja, koja se smatra bitnom za pravilnu primjenu zakonodavstva u području PDV-a i izbjegavanje prijevare, proizlazi, *inter alia*, iz uvodnih izjava 7. i 13., iz Polanka 1. stavka 1. (u kojem se utvrđuje opće područje suradnje), Polanka 7. stavka 3. (kojim se državi Polanici odredišta omogućuje da zatraži od države Polanice podrijetla da pokrene „istražne radnje”), Polanka 13. stavka 1. (koji obvezuje državu Polanicu podrijetla da dostavi informacije bez prethodnog zahtjeva) i iz pravila o zajedničkom nadzoru iz Polanaka 29. i 30. Stoga se Uredba o suzbijanju prijevare u području PDV-a može smatrati praktičnom provedbom dužnosti lojalne suradnje iz Polanka 4. stavka 3. UEU-a, u kojem je navedeno: „države Polanice međusobno si pomažu pri obavljanju zadaća koje proizlaze iz Ugovorâ”(55).

122. Žini mi se da bi bilo upravo suprotno tom nađelu kada bi nadležna tijela druge države Polanice mogla, *pored* primjene svih dopuštenih ispravaka u području PDV-a koji se mora platiti i pripadajućih dospjelih kamata, strogo kažnjavati kao zlorabu pravâ (u smislu kriterija iz presude Halifax) samo postupanje koje je bilo izričito potvrđeno kao zakonito u okviru pravno obvezujuće procjene njihovih kolega iz države Polanice u kojoj je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a.

123. Također imam ozbiljne sumnje u pogledu usklađenosti takvog rezultata s nađelom zaštite legitimnih očekivanja.

124. U predmetu Kreuzmayr(56) Sud je presudio da nađelo zaštite legitimnih očekivanja „obuhvaća svakog pojedinca kod kojeg je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja utemeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo”. Prema mojem mišljenju, odgovor na „zahtjev za prethodno porezno mišljenje”, koji je usto pravno obvezujući kako za poreznog obveznika tako i za nadležna tijela, predstavlja upravo takvo jamstvo.

125. Istodobno ističem da KrakVet *nije* mogao imati legitimna očekivanja da će odgovor na njegov zahtjev za prethodno porezno mišljenje upućen poljskim tijelima nadležnima za PDV predstavljati neosporivo i pravilno utvrđenje stvarnog pravnog položaja. Uvijek je postojala mogućnost da nadležna tijela druge države Polanice zauzmu drukčije stajalište i da se, kao što se to u ovom slučaju doista dogodilo, u vezi s predmetom pokrene spor pred nacionalnim sudovima te da se od Suda zatraži mjerodavna odluka.

126. Međutim, Žini mi se da je KrakVet imao pravo pretpostaviti da, ako obavlja svoju djelatnost u skladu s prijedlogom koji je predočio tim tijelima u svojem zahtjevu, neće biti izložen riziku od strogih kazni za zlorabu prava ako se u konačnici pokaže da je pravno obvezujući odgovor bio pravno pogrešan.

127. „Zloraba pravâ” je ozbiljna stvar. Ako se dokaže, opravdano se strogo kažnjava. Ne smije se obezvrjeđivati i iskrivljavati proširenjem njezine primjene na situaciju u kojoj je porezni obveznik oprezno zatražio smjernice za pravilnu kvalifikaciju svojeg predloženog postupanja za potrebe PDV-a, i to ne od privatnog poslovnog savjetnika, već od nadležnih tijela države Polanice u kojoj je registriran za potrebe PDV-a.

128. U slučaju da se Sud o tome nađelno ne složi sa mnom, dodajem sljedeća dva komentara.

129. Kao prvo, Žini mi se da bi nadležna tijela države Polanice odredišta (Mađarske) KrakVetu morala bila dužna dati barem detaljno obrazloženje zašto su, *unatoč* odgovoru koji je KrakVet zaprimio na svoj zahtjev za prethodno porezno mišljenje upućen poljskom tijelu nadležnom za PDV, smatrala da njegovo postupanje u koje se upustio na temelju tog odgovora predstavlja zlorabu pravâ(57).

130. Kao drugo, podsjećam na to da je u predmetu Farkas(58) Sud presudio da su, „u nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija primjenjivih na slučajeve neispunjenja

uvjeta iz režima uvedenog [...] zakonodavstvom [o PDV-u], države članice i dalje nadležne odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, sukladno tomu, i načelo proporcionalnosti". Iz toga slijedi da činjenica da je KrakVet postupao oslanjajući se na odgovor poljskih tijela nadležnih za PDV na svoj „zahtjev za prethodno porezno mišljenje” predstavlja čimbenik relevantan za utvrđenje trebaju li KrakVetu mađarska porezna tijela uopće izreći sankciju i, u slučaju potvrdnog odgovora, koja je primjerena visina te sankcije.

131. Stoga predlažem Sudu da na peto prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

„Kada porezni obveznik na pitanje upućeno nadležnim tijelima u državi članici u kojoj je registriran za potrebe PDV-a o tome koja je pravilna pravna kvalifikacija namjeravanog postupanja za potrebe PDV-a (uz detaljno iznošenje aranžmana koje predlaže uvesti) dobije odgovor koji je pravno obvezujući za njega i za ta porezna tijela te kada potom posluje strogo u skladu sa svojim zahtjevom (što nacionalni sud treba provjeriti), nadležna tijela u drugoj državi članici, u skladu s načelom lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a i s načelom zaštite legitimnih očekivanja, ne smiju njegovo djelovanje smatrati zlorabom prava u smislu testa iz predmeta C-255/02, Halifax i, u skladu s time, takvo postupanje ne smiju sankcionirati.”

Zaključak

132. Ne dovodeći u pitanje odgovore Suda na prvo, drugo i treće prethodno pitanje koje je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), predlažem Sudu da na četvrto i peto prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

Četvrto pitanje:

„Članak 33. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se odnosi samo na situacije u kojima otpremu ili prijevoz robe izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime. Ne odnosi se na situacije u kojima dobavljač samo neizravno sudjeluje u otpremi ili prijevozu robe.

Ako dobavljač, na vlastitu inicijativu i po vlastitom izboru, poduzme većinu ili sve bitne korake potrebne za pripremu robe za prijevoz, organizira preuzimanje robe i počinje putovanja te se odrekne posjeda i kontrole nad robom, 'otpremu' robe izvršio je dobavljač.

Ako dobavljač sam ili posredstvom svojeg zastupnika fizički obavi radnje prijevoza ili to čini pravni subjekt koji je u njegovu vlasništvu ili pod njegovom kontrolom, tada je 'prijevoz' robe izvršio dobavljač.

Otpremu ili prijevoz robe izvršio je 'netko drugi u dobavljačevu ime' ako dobavljač, a ne kupac, stvarno donese odluku o tome kako će se ta roba otpremiti ili prevesti.”

Peto pitanje:

„Kada porezni obveznik na pitanje upućeno nadležnim tijelima u državi članici u kojoj je registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost (PDV) o tome koja je pravilna pravna kvalifikacija namjeravanog postupanja za potrebe PDV-a (uz detaljno iznošenje aranžmana koje predlaže uvesti) dobije odgovor koji je pravno obvezujući za njega i za ta porezna tijela te kada potom posluje strogo u skladu sa svojim zahtjevom (što nacionalni sud treba provjeriti), nadležna tijela u drugoj državi članici, u skladu s načelom lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a i s načelom zaštite legitimnih očekivanja, ne smiju njegovo djelovanje smatrati zloporabom prava u smislu testa iz predmeta C-255/02, Halifax i, u skladu s time, takvo postupanje ne smiju sankcionirati.”

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva Vijeća 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 vrijeme nastanka činjenica ta je direktiva izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/138/EZ od 19. prosinca 2006. (SL 2006., L 384, str. 92.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 246.), Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007. (SL 2007., L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255.), Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), Direktivom Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. (SL 2009., L 14, str. 7.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 283.), Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. (SL 2009., L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.), Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. (SL 2009., L 175, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 289.), Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.), Direktivom Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. (SL 2010., L 72, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 244.), Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.) i Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL 2010., L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361.). Pročišćena verzija dostupna je na EUR-Lexu na izvornom jeziku ovog mišljenja kao CELEX dokument 02006L0112-20130101.

3 Uredba Vijeća od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.). Ta uredba u vrijeme nastanka činjenica nije bila izmijenjena.

4 Pojam „unutar Zajednice” (a ne, primjerice, „unutar Unije” ili „unutar EU-a”) zadržan je u zakonodavstvu Unije iz područja PDV-a. Vidjeti van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016., str. 436.

5 „Prodaja na daljinu” u okviru pravila o PDV-u prvi je put određena Direktivom Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu (SL 2017., L 348, str. 7. i ispravci SL 2018., L 225, str. 1. i SL 2019., L 245, str. 9.). Vidjeti točku 44. i sljedeće u nastavku.

- 6 Provedbena uredba Vijeća od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku poglavlje 9., svezak 1., str. 375.). Ta uredba u vrijeme nastanka činjenica nije bila izmijenjena.
- 7 Dokument taxud.c.1(2015)2158321
- 8 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 61. i sljedeće)
- 9 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 31. i 45.)
- 10 Direktiva Vijeća od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.). Vidjeti točku 89. u nastavku.
- 11 U vezi s pravnom vrijednosti tako dogovorene izjave u zapisnik sa sastanka Vijeća vidjeti točku 89. u nastavku.
- 12 Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876
- 13 Kao što je to Odbor za PDV sam objasnio na početku svoje publikacije *Smjernice sa sastanaka Odbora za PDV održanih do 12. prosinca 2019.*, „budući da je riječ isključivo o savjetodavnom odboru kojemu nisu dodijeljene zakonodavne ovlasti, Odbor za PDV ne može donositi pravno obvezujuće odluke. On može dati smjernice za primjenu Direktive koje, međutim, ni na koji način nisu obvezujuće ni za Europsku komisiju ni za države članice”. Cjeloviti tekst dostupan je na internetskoj stranici ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Vidjeti točku 91. u nastavku.
- 14 U tom se kontekstu „gotovo jednoglasno” upotrebljava za opis sporazuma između 24 i 27 od ukupno 28 mogućih država članica. Vidjeti *Smjernice sa sastanaka Odbora za PDV održanih do 12. prosinca 2019.*
- 15 Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza poreza na dodanu vrijednost za isporuke usluga i prodaju robe na daljinu (COM(2016) 757 final)
- 16 U verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica
- 17 U verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica
- 18 Ti iznosi otprilike odgovaraju iznosu od 645,35 eura odnosno 1613,37 eura.
- 19 Za preračunavanje mađarskih forinti u eure koristila sam se prosječnim tečajem Europske središnje banke za 2012. godinu.
- 20 Čini se da je mađarsko porezno tijelo, odnosno njegova uprava za informacijske tehnologije (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), započelo potragu za internetskom stranicom u internetskoj arhivi, ali Sud nije obaviješten o rezultatu te pretrage.
- 21 Vidjeti točku 14. *supra*.
- 22 Za preračunavanje iznosa iz mađarskih forinta u eure primijenjen je srednji tečaj Europske središnje banke od 16. kolovoza 2016.

23 Isti?em, s blagim žaljenjem, da se izmjene uvedene ?lankom 2. Direktive 2017/2455 ne bave tim pitanjem.

24 Uvijek je lakše kritizirati tekst koji je sastavio netko drugi nego ga uspješno samostalno napisati. U idealnom bi slu?aju vjerojatno izraz „dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime” trebalo zamijeniti izrazom „netko drugi u dobavlja?evo ime” iz ?lanka 33. stavka 1., ?ime bi razlika izme?u pravila i iznimke postala savršeno jasna.

25 Vidjeti tako?er presude od 8. prosinca 2016., A i B (C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25.), od 29. lipnja 2017., L.? (C-288/16, EU:C:2017:502, t.19.) i od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, t. 34.). Treba istaknuti da se sva tri predmeta odnose na izuze?e od ?lanka 146. stavka 1. Direktive 2006/112 i isporuku *usluga*.

26 Smatram da je stvarni trošak prijevoza naru?ene robe od skladišta do potroša?a morao zna?ajno premašivati iznose koji su se napla?ivali kupcima koji su odlu?ili koristiti se uslugama KBGT-a kao prijevoznika (vidjeti to?ku 61. *supra*). Kona?no, osim vlastitih troškova KBGT-a, tako?er su postojali troškovi ma?arskih kurirskih društava za dio putovanja koji se odvijao u Ma?arskoj, a ne u Poljskoj. Ovaj Sud, nasre?u, ne mora istraživati to?an gospodarski aspekt transakcije. Dovoljno je re?i da je razlika u stopi PDV-a (8 % u Poljskoj, a 27 % u Ma?arskoj) morala imati veliku ulogu u isplativosti poslovanja društava KrakVet i/ili KBGT. Ta okolnost sama po sebi *ne* zna?i da je poslovanje bilo prijevarno ili nezakonito.

27 Presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41. i 44.) i od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 43.)

28 Presude od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 29.) i od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 36.)

29 Presude od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42.) i od 22. studenoga 2018., MEO ? Servi?os de Comunica?ões e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, t. 43. do 45.)

30 Vidjeti to?ku 37. *supra*.

31 Šesta direktiva Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezima na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za odre?ivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod]

32 „1. Iznimno od odredaba ?lanka 8. stavka 1. to?ke (a) i ?lanka 8. stavka 2., mjestom isporuke robe ?iju otpremu ili prijevoz izvršava dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime iz države ?lanice koja nije država ?lanica u kojoj otprema ili prijevoz završava smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz kupcu završava, ako su ispunjeni sljede?i uvjeti: Isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika koji ima pravo na izuze?e iz druge alineje ?lanka 28a. stavka 1. to?ke (a), za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja ima pravo na isto izuze?e ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik [...]”. ?lanak 32. Direktive 2006/112 u bitnome odgovara ?lanku 8. stavku 1. to?ki (a) Šeste direktive o PDV-u.

33 Presuda od 26. velja?e 1991. (C-292/89, EU:C:1991:80, t. 18.)

34 „Smjernice koje donosi Odbor za PDV su tek stajališta savjetodavnog odbora. One ne predstavljaju službeno tuma?enje prava Unije i nisu nužno donesene u dogovoru s Europskom komisijom. One ne obvezuju Europsku komisiju niti države ?lanice, koje ih ne moraju slijediti. Ovaj dokument može se reproducirati pod uvjetom da se navede ovo upozorenje.”

- 35 Vidjeti točke 42. do 44. *supra*.
- 36 Presuda od 16. listopada 2014. (C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 45. i 46.)
- 37 Presuda od 29. studenoga 2018. (C-264/17, EU:C:2018:968, EU:C:2018:968, t. 24.)
- 38 Vidjeti gornju točku 91.
- 39 Presuda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 29.)
- 40 Presuda od 20. lipnja 2013. (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42.)
- 41 Vidjeti točke 58. do 62. *supra*.
- 42 Predmet C-108/19, KrakVet (KrakVet II), zahtjev za prethodnu odluku koji je podnijela Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), u tijeku.
- 43 U tom pogledu ističem da se člankom 80. stavkom 1. Direktive 2006/112 omogućuje uzimanje u obzir bliskih obiteljskih veza kako bi se osiguralo da „oporezivi iznos bude tržišna vrijednost”.
- 44 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 63.)
- 45 Vidjeti točke 63. i 65. *supra*.
- 46 Presuda od 17. prosinca 2015. (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 27. i 40.)
- 47 Presuda od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, t. 53.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu SEB bankas, C-532/16, EU:C:2017:1019, u kojem moj kolega navodi da su nadležna porezna tijela u svakom pojedinom slučaju dužna postići pravičnu ravnotežu između potrebe za ujednašenom primjenom prava i konkretnih okolnosti odnosnog slučaja koje su poreznom obvezniku možda stvorile legitimna očekivanja (točke 83. i 84. njegova mišljenja).
- 48 Presuda od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, t. 53. i mišljenje nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu SEB bankas, C-532/16, EU:C:2017:1019, t. 83.
- 49 Uz navođenje presuda od 12. svibnja 1998., Kefalas i dr. (C-367/96, EU:C:1998:222, t. 20.), od 23. ožujka 2000., Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, t. 33.) i od 3. ožujka 2005., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 32.)
- 50 Uz navođenje presuda od 21. veljače 2006., Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74.), od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35. i 36.) i od 22. studenoga 2017., Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27.)
- 51 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 73. do 75.)
- 52 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Poiaresa Madura u predmetu Halifax i dr. (spojeni predmeti C-255/02, C-419/02 i C-223/03, EU:C:2005:200)
- 53 O tim su se kriterijima vodile brojne akademske rasprave. Vidjeti Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, sv. 15., 2006., iz. G, str. 192.-195.; Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation:

From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)", Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?, prvo izdanje, 2011., Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax", *British Tax Review*, iz. 2., 2006., str. 119.-123.; De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, sv. 45., 2008., iz. 2., str. 395.-441.

54 Presuda od 21. veljače 2008. (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 45.)

55 Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41.)

56 Presuda od 21. veljače 2018. (C-628/16, EU:C:2018:84, t. 46.)

57 Vidjeti, *inter alia*, presudu od 9. studenoga 2017., LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, u kojoj je Sud presudio da „posebnu važnost ima obveza obrazlaganja odluka koje su donijela nacionalna tijela, zato što ona omogućuje njihovoj adresatu da može braniti svoja prava u najboljim mogućim uvjetima i da pri potpunom poznavanju predmeta može odlučiti je li protiv odluke svrhovito podnositi pravno sredstvo. Ona je nužna i kako bi se sudovima omogućila provedba nadzora zakonitosti tih odluka." (t. 40.).

58 Presuda od 26. travnja 2017. (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59.)