

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 24. ožujka 2022.(1)

Predmet C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve, Litva))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 137. – Mogućnost izbora obveze plaćanja poreza za izuzete transakcije – Uvjeti za pravo izbora – Diskrecijska ovlast država članica – Smisao forme – Posljedice povrede formalnih pravila”

I. Uvod

1. Već je 1858. Rudolf von Jhering, poznati njemački pravni teoretičar, naveo: „forma je zakleti neprijatelj arbitarnosti, sestra blizanka slobode.(2)”

2. Možda je Litva i iz tog razloga povezala određene materijalne pravne posljedice propisa o porezu na dodanu vrijednost s poštovanjem određenih formalnosti. Tako je izbor u pogledu obveze plaćanja poreza moguć samo kada je riječ o transakciji koja se pruža registriranom obvezniku PDV-a. U predmetnom se slučaju registracija kupca mogla izvršiti tek mjesec dana kasnije. Stoga taj uvjet nije bio ispunjen u trenutku transakcije. Posljedično, isporučitelj se prema litvanskom pravu nije mogao odreći izuzeća transakcije od poreza. On je stoga morao vremenski razmjerno ispraviti svoj odbitak pretporeza s osnove troškova proizvodnje već samo zbog nepoštovanja formalnosti.

3. Međutim, prema sudskoj praksi Suda, u okviru propisa o porezu na dodanu vrijednost materijalna ocjena u određenim slučajevima ima prednost pred ispunjavanjem formalnih uvjeta („*substance over form*”)(3), osobito u slučaju odbitka pretporeza ili izuzeća transakcije od poreza. No, može li se taj pristup prenijeti i na prava izbora država članica? U predmetnom slučaju riječ je o važnosti formalnih uvjeta ako je država članica ostvarila svoje pravo izbora i predvidjela mogućnost izbora u pogledu obveze plaćanja poreza. Komisija se i u toj situaciji zauzima za

razmatranje ?isto materijalnih aspekata.

4. Suprotno tomu, zakonodavac Unije u novije vrijeme polazi više od ideje pravne sigurnosti koja se postiže poštovanjem formalnih pravila. To pokazuje i preinaka ?lanka 138., stavka 1. i stavka 1.a Direktive o PDV-u, iako ona u ovom predmetu nije relevantna(4). Možda se i zakonodavac Unije u tom pogledu vodio prethodno navedenim citatom. U svakom slu?aju, Sud u ovom predmetu opet ima mogućnost razmotriti „smisao forme” u okviru propisa o porezu na dodanu vrijednost(5), ovoga puta u kontekstu mogućnosti izbora.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir ?ini Direktiva 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (6) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

6. ?lanak 135. stavak 1. to?ka (j) Direktive o PDV-u sadržava sljede?e izuze?e:

„1. Države ?lanice obvezne su izuzeti sljede?e transakcije:

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz to?ke (a) ?lanka 12. stavka 1.”

7. ?lankom 137. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV-u pritom se odre?uje:

„Države ?lanice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljede?e transakcije:

(b) isporuku objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten, osim isporuke iz to?ke (a) ?lanka 12. stavka 1.”

8. ?lankom 137. stavkom 2. Direktive o PDV-u predvi?eno je:

„Države ?lanice dužne su utvrditi detaljna pravila koja ure?uju korištenje prava izbora iz stavka 1. Države ?lanice mogu ograni?iti opseg tog prava izbora.”

9. ?lankom 168. to?kom (a) Direktive o PDV-u ure?uje se materijalni opseg odbitka pretporeza:

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

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik.”

10. ?lanak 187. Direktive o PDV-u odnosi se na ispravak odbitka pretporeza i glasi:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspore?uje na razdoblje od pet godina, uklju?uju?i i godinu tijekom koje su dobra ste?ena ili proizvedena.

Države ?lanice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe dobara.

Kod nepokretne imovine koja je ste?ena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti

na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovarajući dio PDV-a.

[...]"

11. Člankom 188. Direktive o PDV-u određuje se:

„1. Kod isporuke kapitalnih dobara u razdoblju ispravka smatra se kao da ih je porezni obveznik koristio za ekonomsku djelatnost do kraja razdoblja ispravka.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u cijelosti oporezovana kad je oporezovana isporuka kapitalnih dobara.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u potpunosti izuzeta u slučajevima kad je izuzeta isporuka kapitalnih dobara.

2. Ispravak iz stavka 1. provodi se samo jedanput za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Međutim, ako je isporuka kapitalnih dobara izuzeta, države članice mogu odrediti da ispravak nije potreban ako je kupac porezni obveznik koji koristi dotična kapitalna dobra isključivo za transakcije kod kojih ima pravo na odbitak PDV-a.”

B. Litavsko pravo

12. Člankom 32. stavkom 3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) sadržava člankom 137. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u predviđenu ovlast držav članica i određuje:

„Porezni obveznik ima pravo izabrati da se u odnosu na po prirodi nepokretnu imovinu koja je izuzeta od PDV-a u skladu sa stavkom 1. ili stavkom 2. ovog članka obračuna PDV ako tu imovinu prodaje ili na drugi način prenosi poreznom obvezniku koji je registrirani obveznik PDV-a [...]; te se PDV u tom slučaju obračunava u odnosu na sve relevantne transakcije tog poreznog obveznika najmanje 24 mjeseca od kada je on prijavio svoj izbor. Porezni obveznik svoj izbor prijavljuje na način koji je odredilo središnje porezno tijelo. [...]"

13. U skladu s člankom 58. stavkom 1. Zakona o PDV-u „obveznik PDV-a može u odnosu na robu i/ili usluge koje nabavlja i/ili uvozi odbiti ulazni PDV i/ili PDV na uvoz ako tu robu i/ili usluge koristi za sljedeće djelatnosti: (1.) isporuku robe i/ili usluga na koju se plaća PDV [...]"

14. Člankom 67. stavkom 2. Zakona o PDV-u određuje se:

„Odbitak PDV-a mora se ispraviti na način predviđen ovim člankom: u odnosu na po prirodi nepokretnu imovinu, tijekom razdoblja od deset godina, [...], poevši od poreznog razdoblja u kojem je ulazni PDV i/ili PDV na uvoz na tu imovinu u cijelosti ili djelomično odbijen (u slučaju bitnog poboljšanja objekta/gravevine, odbitak PDV-a na tako proizvedena materijalna kapitalna dobra ispravlja se tijekom razdoblja od deset godina poevši od poreznog razdoblja u kojem su radovi poboljšavanja dovršeni). [...]"

15. Članak 67. stavak 5. Zakona o PDV-u glasi:

„Ako se pokaže da su se materijalna kapitalna dobra poela koristiti za djelatnost različitu od onih navedenih u članku 58. stavku 1. ovog Zakona ili da su izgubljena, odbitak PDV-a mora se

ispraviti u poreznoj prijavi za porezno razdoblje u kojem su gore opisane okolnosti nastupile, tako da se iznos PDV-a koji porezni obveznik mora platiti poveća (ili da se iznos plaćenog PDV-a koji se poreznom obvezniku mora vratiti smanji) u odgovarajućoj mjeri (to jest, za iznos odbijenog ulaznog PDV-a ili PDV-a na uvoz razmjernom preostalom razdoblju ispravka)."

16. Republika Litva nije odabrala mogućnost odricanja od ispravka u skladu s člankom 188. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

III. Spor u glavnom postupku

17. Pozadina predmetnog zahtjeva za predmetnu odluku je spor između „ARVI” i UAB (u daljnjem tekstu: ARVI), društva s ograničenom odgovornošću, i Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Područna služba Državnog poreznog inspektorata u Kaunasu, Litva; u daljnjem tekstu: Porezna uprava).

18. Društvo ARVI je na zemljištu određenom „za potrebe kućanstva” sagradilo pomoćni objekt s dvoranom za fitness za „privatnu namjenu” (u daljnjem tekstu: pomoćni objekt) te ga iznajmilo imateljima udjela. Društvo ARVI iskazalo je trošak proizvodnje i porez na dodanu vrijednost u prijavi PDV-a za siječanj 2013.

19. Društvo ARVI je 8. svibnja 2015. društvu „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB” (u daljnjem tekstu: kupac) prodalo pomoćni objekt za 371 582,48 eura, od čega je 64 489,52 eura otpadalo na PDV. Premda je kupac u trenutku prodaje bio porezni obveznik, nije još bio registriran kao obveznik PDV-a. U trenutku sklapanja ugovora kupac je već podnio zahtjev da ga se registrira kao obveznika PDV-a. Međutim, taj (prvi) zahtjev za registraciju nije bio odobren, a Sudu nisu poznati razlozi za to. Kupac je registriran kao obveznik PDV-a tek mjesec dana kasnije (lipanj 2015.).

20. Međutim, prema mišljenju Porezne uprave status kupca kao registriranog obveznika PDV-a nužan je uvjet za mogućnost izbora poreznog obveznika da oporezuje svoju isporuku. Stoga se po njezinu mišljenju transakciju obvezno trebalo tretirati kao izuzetu isporuku zemljišta. Posljedica koja iz toga pak proizlazi jest ta da je odbitak pretporeza iz siječnja 2013. trebalo ispraviti u prijavi PDV-a za svibanj 2015. Slijedom toga je društvo ARVI trebalo iskazati ispravljeni iznos koji odgovara razdoblju od svibnja 2015. do prosinca 2022. Porezna uprava stoga je naložila društvu ARVI da plati PDV u iznosu od 252 296 eura kao i s time povezane kazne i zatezne kamate.

21. Suprotno tomu, društvo ARVI smatra da uvjet iz članka 32. stavka 3. Zakona o PDV-u, prema kojem kupac mora biti ne samo porezni obveznik nego i registrirani obveznik PDV-a, čini povredu načela porezne neutralnosti u području PDV-a i ni na koji način nije u skladu s ciljevima Direktive i sudskom praksom Suda. Stoga je društvo ARVI podnijelo prigovor središnjem poreznom tijelu. Taj je prigovor odbijen. Društvo ARVI protiv te je odluke podnijelo prigovor Komisiji za porezne sporove.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

22. Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve, Litva) koja odlučuje o prigovoru uputila je Sudu odlukom od 16. prosinca 2020. sljedeća prethodna pitanja:

1. Je li nacionalno zakonodavstvo prema kojem obveznik PDV-a pravo izbora da u odnosu na isporuku nepokretne imovine koja je izuzeta od PDV-a obra?una PDV ima samo ako tu imovinu prenosi poreznom obvezniku koji je u trenutku zaklju?enja transakcije registriran kao obveznik PDV-a sukladno tuma?enju ?lanaka 135. i 137. Direktive o PDV-u i na?elima porezne neutralnosti i djelotvornosti?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, je li tuma?enje odredbi nacionalnog prava prema kojem isporu?itelj nepokretne imovine, koji je izabrao da na njezinu isporuku obra?una PDV, a to u skladu sa zahtjevima nacionalnog prava nije mogao u?initi zbog neispunjavanja jednog uvjeta, to jest zbog ?injenice da kupac nije imao status registriranog obveznika PDV-a, mora ispraviti odbitak PDV-a koji je platio prilikom nabave te imovine, sukladan odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na isporu?iteljevo pravo na odbitak PDV-a i ispravak odbitka te s na?elima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti?
3. Je li upravna praksa prema kojoj, u okolnostima poput onih u predmetnom slu?aju, isporu?itelj nepokretne imovine mora ispraviti odbitak ulaznog PDV-a koji je platio prilikom nabave/proizvodnje te imovine, zato što se njezina prodaja smatra izuzetom od PDV-a jer pravo izbora da obra?una PDV-a nije postojalo (s obzirom na to da kupac nije imao identifikacijski broj za PDV u vrijeme izvršenja te prodaje, iako je u vrijeme zaklju?enja transakcije podnio zahtjev da ga se registrira kao obveznika PDV-a te je kao takav registriran mjesec dana nakon izvršenja prodaje), u skladu s odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na isporu?iteljevo pravo na odbitak PDV-a i ispravak odbitka te s na?elom neutralnosti PDV-a? Je li u takvom slu?aju važno utvrditi je li kupac nepokretne imovine koji je nakon prodaje registriran kao obveznik PDV-a doista koristio ste?enu imovinu u djelatnostima koje podliježu PDV-u te da nema dokaza o prijevari ili zlouporabi?

23. U postupku pred Sudom društvo ARVI, Litva i Europska komisija podnijeli su pisana o?itovanja. Sud je u skladu s ?lankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlu?io da rasprava nije potrebna.

V. Pravna ocjena

A. Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

24. Zahtjev za prethodnu odluku uputila je Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve. To je tijelo koje ispituje porezne sporove u predsudskoj fazi postupka. Sud je u pogledu te komisije godine 2010. odlu?io da je rije? o sudu ovlaštenom za upu?ivanje zahtjeva za prethodnu odluku u smislu ?lanka 267. UFEU-a(7). Me?utim, tadašnja bi razmatranja s obzirom na noviju sudsku praksu Suda možda trebalo preispitati(8).

25. Dvojbe u pogledu postojanja svojstva suda ovlaštenog na upu?ivanje zahtjeva u ovom predmetu proizlaze iz ?injenice da odluku Komisije za porezne sporove ne mogu u istom opsegu pobijati obje stranke. Porezna uprava može podnijeti žalbu protiv odluke samo u posebnim okolnostima (ako Komisija i Porezni inspektorat razli?ito tuma?e porezno pravo). Stoga se ?ini da je cilj odluke Komisije primarno osigurati ujedna?eno tuma?enje prava unutar porezne uprave. To bi objasnilo i zašto se Komisija ne nalazi u okviru pravosu?a, nego izvršne vlasti (Vlada) i tek nakon njezine odluke sudovi odlu?uju o preostalim sporovima.

26. S druge strane, ?lanovi Komisije neovisni su stru?njaci te porezni obveznik u svakom slu?aju može bez ograni?enja pobijati odluku pred sudom. ?ini se kako se ?injeni?no stanje u usporedbi s odlukom iz 2010. nije bitno promijenilo i ni jedan od sudionika postupka nije izrazio dvojbu u pogledu ovlaštenja za upu?ivanje zahtjeva za prethodnu odluku. Zbog toga Sud ne

raspolože nikakvim novim, preciznim informacijama. Posljedično i dalje smatram da je Komisija za porezne sporove ovlaštena podnijeti zahtjev za prethodnu odluku.

B. Prethodna pitanja

27. Sva se tri prethodna pitanja u konačnici odnose na pitanje protivi li se Direktivi o PDV-u nacionalna odredba prema kojoj država članica mogućnost tretiranja transakcije koja je sama po sebi izuzeta od obveze PDV-a kao oporezive transakcije uvjetuje time da je primatelj registrirani porezni obveznik.

28. Budući da nepoštovanje tog uvjeta za sobom povlači obvezu isporučitelja da razmjerno ispravi svoj odbitak pretporeza, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje povrede načela neutralnosti, odnosno načela proporcionalnosti. To pitanje postavlja se sudu koji je uputio zahtjev posebno zbog toga što je uvjet ispunjen samo mjesec dana kasnije, jer primatelj obavlja transakcije koje daju pravo na odbitak pretporeza i prema sudu koji je uputio zahtjev nije riječ o služaju prijevare ili zlouporabe.

29. Budući da sva tri pitanja ovise o tome koliko daleko seže ovlast države članice da predvidi takvu mogućnost i veže je uz formalne uvjete, ona se sva mogu razmatrati zajedno. Zbog toga u najprije pobliže ispitati smisao i svrhu mogućnosti prava izbora spomenutu u članku 137. stavku 1. Direktive o PDV-u (odjeljak C). Potom u razmotriti granice regulatornih ovlasti u pogledu detaljnih pravila kojima se uređuje korištenje prava izbora priznatog državama članicama na temelju članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u (odjeljak D).

C. Smisao i svrha prava izbora iz članka 137. stavka 1. Direktive o PDV-u

30. Člankom 137. stavkom 1. Direktive o PDV-u dopušta se državama članicama da svojim poreznim obveznicima priznaju pravo da se u služaju određenih, zapravo izuzetih transakcija, odluče za oporezivanje.

31. Potreba za mogućnošću odricanja od izuzeća objašnjava se okolnošću da cilj izuzeća od PDV-a nije povlaštenu status poduzetnika koji je isporučitelj, nego povlaštenu status primatelja isporuke(9). To slijedi iz naravi poreza na dodanu vrijednost kao općeg poreza na potrošnju kojim se PDV-om ne želi opteretiti poduzetnika koji je isporučitelj (porezni obveznik), nego *primatelja isporuke* (porezni destinatar)(10).

32. Međutim, povlaštenu status primatelja usluge dovodi do *isključenja odbitka pretporeza za isporučitelja*, u ovom predmetu za društvo ARVI. Poreznim izuzećima iz članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u prodaja tog zemljišta za društvo ARVI izuzeta je od poreza. No, to ima za posljedicu da nije moguć odbitak pretporeza s osnove troškova građanja zgrade (odnosno, on mora biti ispravljen kao u ovom predmetu). Stoga isporučitelj navedene troškove mora uračunati u svoju cijenu. On ih, međutim, ne može posebno iskazati jer je isporuka izuzeta od poreza. Time se svaki kupac opterećuje porezom na dodanu vrijednost s osnove troškova građanja, a da se pritom tog opterećenja ne može osloboditi. Rasterećenje nikad neće uspjeti ako za oporezivu isporuku nema računa sa zasebno iskazanim porezom na dodanu vrijednost(11).

33. Međutim, ako je kupac poduzetnik koji ima pravo na odbitak pretporeza, tada za njega nije ekonomično kupiti od društva ARVI izgraženo zemljište primjenom izuzeća. Umjesto toga bi kupio neizgraženo zemljište i sam sagradio zgradu. On bi u potpunosti služaju, naime, imao pravo na odbitak pretporeza u pogledu troškova građanja zgrade. Posljedično, ni jedan porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza ne bi od društva ARVI kupio izgraženo zemljište nego bi na tom zemljištu uvijek sam gradio.

34. Stoga se ponuža isporuke izuzete od poreza (izgraeno zemljište) u odnosu na druge porezne obveznike koji imaju pravo na odbitak pretporeza nalazi u nepovoljnijem konkurentskom položaju. Za njih je svakako povoljnije da sami grade na zemljištu jer tada porez na dodanu vrijednost mogu odbiti kao pretporez. Meutim, ako je za poreznog obveznika povoljnije da se sam pobrine za izgradnju nego da se za to pobrine drugi porezni obveznik, onda komercijalni dobavljači (poput društva ARVI u ovom predmetu) više ne mogu sudjelovati na tom tržištu (u smislu prodaje poduzećima koja imaju pravo na odbitak pretporeza).

35. Stoga se putem mogućnosti prava izbora koja je predviđena člankom 137. Direktive o PDV-u osigurava da se isporučitelj (u ovom predmetu društvo ARVI) ne isključi od pristupa tom tržištu. Svrha odricanja od izuzeća od poreza nalazi se u *spriježavanju stavljanja isporučitelja u nepovoljniji konkurentski položaj* u područjima obuhvaćenim člankom 137. Direktive o PDV-u. Zakonodavac Unije o čito je upravo u slučaju transakcija koje se odnose na zemljišta uvidio mogućnost narušavanja tržišnog natjecanja za profesionalne trgovce i najmodavce te je stoga državama članicama omogućio da tu mogućnost narušavanja tržišta otklone.

D. Granice mogućnosti aranžmana iz članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u

36. U skladu s člankom 137. stavkom 2. Direktive o PDV-u, države članice dužne su utvrditi detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1. One pritom mogu ograničiti opseg prava tog izbora. Iz toga slijedi, kako je to Sud(12) više puta potvrdio, da države članice imaju, kako to i Litva naglašava, „široku diskrecijsku ovlast”. Naime, na njima je da ispituju čini li im se svrsishodnim uvesti pravo izbora s obzirom na okolnosti koje u određenom trenutku postoje u njihovoj zemlji(13). Stoga one uvedeno pravo izbora mogu ponovno ukinuti(14). Prema sudskoj praksi Suda, države članice mogu utvrditi pravila za korištenje pravom izbora ili ga čak ukinuti(15).

37. To bi prema sudskoj praksi Suda pokrivalo primjerice i nužnost izričite prethodne izjave o izboru(16), ali ne i dodatan rok za odbitak pretporeza nakon uinkovitog ostvarivanja odricanja od izuzeća(17). Člankom 137. stavkom 2. Direktive o PDV-u dopušta se i to da države članice prilikom ostvarivanja svoje diskrecijske ovlasti u pogledu prava izbora izuzmu određene transakcije ili određene skupine poreznih obveznika iz područja primjene tog prava(18).

38. Ako države članice iskoriste ovlast ograničavanja opsega prava izbora i utvrde pravila za njegovo ostvarivanje, one moraju poštovati samo ciljeve i opća načela Direktive o PDV-u, osobito načelo porezne neutralnosti i zahtjev za pravilnom, jednostavnom i ujednaženom primjenom predviđenih izuzeća(19) kao i načelo proporcionalnosti(20).

1. Materijalne granice ovlasti država članica

39. Člankom 137. stavkom 2. državama članicama dopušta se utvrditi detaljna pravila koja uređuju korištenje prava izbora iz stavka 1. ako poreznom obvezniku daju takvu mogućnost odricanja od izuzeća. Ta se ovlast odnosi na detaljna pravila o korištenju odricanja od izuzeća vlastite transakcije i opsegu prava izbora(21).

40. Suprotno tomu, države članice se u skladu sa sudskom praksom Suda ne mogu koristiti tom ovlašću na način da oduzmu već stečeno pravo na odbitak(22). Ograničenje odbitaka pretporeza vezano uz oporezive transakcije, nakon korištenja pravom izbora, ne odnosi se na „opseg” prava izbora koji države članice mogu ograničiti na temelju članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego na posljedice korištenja tim pravom(23).

41. Stoga, primjerice, prema propisima o PDV-u isto tako nije moguće da isporučitelj s retroaktivnim uinkom jednostrano povuče odricanje od izuzeća na teret primatelja isporuke.

Mogućnost retroaktivnog povlačenja odricanja od izuzeća ne odnosi se, naime, na način korištenja isporučišteva odricanja, nego samo na posljedice već korištenog prava na odbitak pretporeza primatelja isporuke. Osim toga, prema mišljenju Suda, načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti ne dopuštaju da se pravo na odbitak pretporeza s retroaktivnim učinkom oduzme izmjenom zakona koja je stupila na snagu nakon isporuke(24).

42. Međutim, to materijalno ograničenje ovlasti uređivanja prava na odricanje od izuzeća ne odnosi se na ispravak odbitka pretporeza društva ARVI proveden u ovom predmetu. Taj ispravak, naime, ne mijenja naknadno zahtjev koji se odnosi na detaljna pravila za korištenje odricanja od izuzeća(25) ili pravnih posljedica tog odricanja. Štoviše, ispravak o kojem je riječ u ovom predmetu jednostavno je posljedica izuzeća od poreza zbog nepostojanja (valjanog) odricanja od izuzeća. Ta bi posljedica nastupila (vidjeti članak 188. stavak 1. Direktive o PDV-u) i kada Litva uopće ne bi predviđjela mogućnost odricanja od izuzeća jer ona proizlazi iz same Direktive, odnosno iz njezina prenošenja.

43. Stoga se taj učinak (odnosno ispravak već provedenog odbitka pretporeza na temelju prodaje izuzete od poreza), kao što je to već nezavisni odvjetnik L. Geelhoed prije više od 18 godina naveo(26), ne pripisuje nacionalnim odredbama, nego postupanju poreznog obveznika (u ovom predmetu prodaja zemljišta od strane poreznog obveznika poreznom obvezniku koji (još) kao takav nije registriran). Stoga ne postoji povreda materijalnih granica ovlasti država članica koje proizlaze iz članka 137. stavka 2. Direktive o PDV-u.

2. Načelo neutralnosti

44. Međutim, moguće je da se načelo neutralnosti PDV-a povrijeđuje uvjetom da primatelj usluge predmetne isporuke zemljišta mora biti ne samo porezni obveznik, nego registrirani porezni obveznik.

45. Načelom porezne neutralnosti u okviru naplate PDV-a zabranjuje se različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije(27).

46. U ovom slučaju nije razvidna povreda jednakih uvjeta tržišnog natjecanja. Naime, putem mogućnosti prava izbora upravo se treba, kao što je prethodno navedeno u odjeljku C, izbjeći nepovoljniji konkurentski položaj isporučištelja.

47. Uvjet litavskog prava da stjecatelj u trenutku transakcije mora biti registrirani porezni obveznik u tom pogledu ništa ne mijenja. Naime, odricanje od izuzeća za sve je isporučištelje zemljišta u jednakoj mjeri povezano s istim uvjetom da kupac mora biti registrirani porezni obveznik(28). Ni jedan drugi prodavatelj zemljišta ne bi u predmetnom slučaju mogao valjano izabrati obvezu plaćanja poreza.

3. Načelo proporcionalnosti

48. No, moglo bi biti neproporcionalno obvezati poreznog obveznika na ispravak već provedenog odbitka pretporeza samo zato što se njegov kupac nije registrirao kao porezni obveznik, odnosno registrirao se samo mjesec dana kasnije kao u ovom predmetu. To pretpostavlja da zahtjev koji se odnosi na registriranje nije prikladan za osiguranje postizanja njegova cilja ili se njime prekoračuje ono što je nužno za postizanje tog cilja(29).

49. Cilj zahtjeva koji se odnosi na registriranje primatelja isporuke sastoji se u tome da se Poreznoj upravi olakša nadzor nad odricanjem od izuzeća koje pak, kako je prethodno navedeno u odjeljku C, ima smisla samo u odnosu na poreznog obveznika koji ima pravo na odbitak pretporeza. Kao drugo, to je u cilju pravne sigurnosti(30) i pravne jasnoće. Tako isporučištelj može

na temelju dokaza o registraciji jasno razaznati postoje li uvjeti za odricanje od izuzeća, tako da se odbitak pretporeza koji je proveo ne mora ispravljati. Bez takvog nekog obilježja kao što je registracija, drugi privatni subjekti (a ponekad i Porezna uprava) teško će utvrditi djeluje li netko već kao porezni obveznik u smislu propisa o PDV-u, osobito na početku gospodarske aktivnosti.

50. Uprava i nadzor nad PDV-om, koji bi prema mišljenju Suda trebao imati izravan učinak na financiranje Europske Unije(31), i na temelju pravne sigurnosti legitimni su ciljevi. Stoga u svrhu ostvarenja tih ciljeva nije neprikladno usmjeriti pažnju na uspješno registriranje.

51. Slijedom navedenog potrebno je još ispitati postoji li jednako prikladno blaže sredstvo, a ako ne, je li otkriven odnos cilja i sredstva. U ovom predmetu ne uviđam postojanje jednako prikladnog blažeg sredstva. Usredotočenost na materijalno postojanje svojstva poreznog obveznika bitno je teže preispitati i za Porezni inspektorat i za isporučitelja. Stoga to za njega nije ni blaže ni jednako prikladno u svrhu ostvarenja prethodno navedenih ciljeva.

52. Isto tako, iz odvagivanja (odnos cilja i sredstva) predmetnih pravnih interesa (pravna sigurnost, upravitelj uprava, s jedne strane, i interesa isporučitelja za odricanje da ne bi morao ispravljati pretporez, s druge strane) ne proizlazi da je neproporcionalno usmjeriti pažnju na registriranje primatelja usluge.

53. Zbog toga mi se ne čini neprimjerenim zahtijevati od poreznog obveznika, koji u slučaju takvog zakonodavstva zapravo transakciju izuzetu od poreza želi tretirati kao oporezivu, da mu primatelj usluge dokaže da je registriran za potrebe PDV-a. Naime, ako mu primatelj usluge to ne dokaže, onda on mogući ispravak pretporeza može uračunati u kupoprodajnu cijenu tako da za njega ne nastane šteta. Ako primatelj usluge ne želi platiti tu, u tom slučaju vjerojatno višu, cijenu, on mora dokazati da je registriran za potrebe PDV-a. Ako tog dokaza nema, isporučitelj može ili tražiti drugog kupca ili pričekati sa zaključenjem transakcije do dovršetka postupka eventualno već zatraženog registriranja.

54. Stoga sam primatelj usluge može utjecati na tretman isporuke zemljišta u smislu propisa o PDV-u(32) na način da on pokrene postupak registriranja i pričekaj njegov dovršetak. Suprotno tomu, isporučitelj može razaznati obračunati li mu se registrirani porezni obveznik ili ne. On tada s tim u skladu može kalkulirati cijenu. U tom smislu navedena (vremenska) ograničenja mogući odricanja od izuzeća nisu neproporcionalna u odnosu na ciljeve koji se žele ostvariti (upravitelj uprava i pravna sigurnost stranaka).

55. Stoga se može zaključiti da je proporcionalan nacionalnim pravom predviđen uvjet prema kojem primatelj usluge mora biti registrirani porezni obveznik da bi se isporučitelj mogao valjano odreći izuzeća svoje isporuke od poreza.

56. Sudska praksa Suda, prema kojoj porezni obveznik ne smije biti spriječen u izvršavanju svojeg prava na odbitak zbog toga što prije upotrebe robe stajane u okviru svoje oporezovane djelatnosti nije registriran kao obveznik PDV-a,(33) ne dovodi do drukčijeg zaključka. Naime, u ovom predmetu nije riječ o ostvarivanju prava na odbitak poreznog obveznika, nego o učinkovitosti odricanja od prava na izuzeće od poreza u odnosu na primatelja usluge koji nije registriran u smislu poreznih propisa.

57. Do drukčijeg zaključka ne dovodi ni po svojem području primjene šira sudska praksa Suda, tzv. „*substance over form*”(34). U skladu s tom sudskom praksom, na temelju porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a (ili odbitak pretporeza) odobri ako su za to ispunjeni materijalni zahtjevi, čak i ako porezni obveznik nije ispunio određene formalne zahtjeve.

58. Već se stoga postavlja pitanje može li se i dalje ustrajati na toj sudskoj praksi u

dosadašnjem obliku s obzirom na zakonodavnu izmjenu Direktive o PDV-u. Zakonodavac Unije je, međ u ostalim, i reagirajući na sudsku praksu Suda(35) u članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u sada izričito utvrdio da je (materijalan) uvjet za isporuku unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza taj da je primatelj usluge isporučitelju priopćio svoj identifikacijski broj za PDV.

59. Osim toga, Sud je već izmijenio svoj pristup „*substance over form*”. S tim u skladu određene formalnosti mogu imati već značenje od drugih i stoga moraju biti ispunjene unatoč njihovoj formalnoj naravi(36).

60. U pogledu prava izbora, Sud je čak izričito presudio da upravo poštovanje određenog postupka (Luksemburg je valjanost izbora uvjetovao prethodnim postupkom davanja suglasnosti poreznoj upravi) nije ograničavanje prava na odbitak pretporeza(37). činjenica da takav postupak nema retroaktivan učinak s pravom ga sa stajališta Suda nije činila neproporcionalnim(38). Stoga je u predmetnom slučaju irelevantno to što je primatelj isporuke društva ARVI mjesec dana kasnije, bez retroaktivnog učinka, stekao status registriranog poreznog obveznika.

61. Sudska praksa Suda o ekstenzivnoj irelevantnosti formalnih aspekata u propisima o PDV-u stoga nije relevantna za prava država članica koja se odnose na izbor i uređenje.

VI. Zaključak

62. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Mokestiničin komisija pri Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) odgovori na sljedeći način:

1. Člankom 137. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost omogućava se državi članici da postojanje valjanog odricanja isporučitelja od tamo navedenog izuzeća od poreza uvjetuje time da je primatelj isporuke registrirani porezni obveznik. Poštovanjem tog „formalnog” uvjeta niti se povjeruje na čelo neutralnosti niti je ono neproporcionalno.

2. Pravna posljedica ispravka odbitka pretporeza koja za isporučitelja nastaje zbog nepoštovanja te „formalnosti” proizlazi iz izuzeća prodaje od poreza predviđenog Direktivom o PDV-u. U tom pogledu ništa ne mijenjaju ni činjenice, kao prvo, da je primatelj usluge bio registriran mjesec dana kasnije, kao drugo, da je robu koristio za oporezive transakcije i, kao treće, da nije riječ o slučaju prijevare.

1 Izvorni jezik: njemački

2 Rudolf von Jhering, Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung, drugi dio, svezak 2., Leipzig, 1858., Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. §l. 45., str. 497. (32) – 1. izdanje

3 Vidjeti primjerice presude od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 39. i sljedeće), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 60. i sljedeće) i od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 41. i 42.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 45. i 46.) i od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.)

- 4 Uneseno Direktivom Vijeća od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, SL 2018., L 311, str. 3., (s uvođenjem od 27. prosinca 2018.)
- 5 Vidjeti o tome iscrpno i: Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018., str. 109. i sljedeće.
- 6 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006., (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi sporne godine (2015.)
- 7 Presuda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 34. i sljedeće)
- 8 Tako izričito u vezi sa španjolskim žalbenim tijelima (TEAC) presuda velikog vijeća Suda od 21. siječnja 2020., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, t. 55.)
- 9 Vidjeti općenito: presuda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr. (C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 43.). Posebno o svrsi izuzeća usluga obrazovanja vidjeti presude od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 23.) i od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.).
- 10 Vidjeti presude od 10. travnja 2019., PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 40.), od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelsceš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 69.), od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.) i od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.).
- 11 U pogledu te nužnosti vidjeti iscrpno moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 55. i sljedeće) i u predmetu Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, t. 46. i sljedeće).
- 12 Rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, t. 39.), presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 48.), od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 29.), od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 21.), od 4. listopada 2001., «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 45.) i od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 17.)
- 13 Tako izričito u presudama od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 29.) i od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 17.)
- 14 Presuda od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 17. i sljedeće)
- 15 Rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, t. 39.), presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 48.), presude od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 27. i 28.), od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 21.), od 4. listopada 2001., «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 45.) i od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 16. i 17.)

- 16 Presuda od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 26. i sljedeće)
- 17 Tako treba shvatiti presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 43. i sljedeće).
- 18 Tako izričito presuda od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 30.)
- 19 Rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, t. 40.), presuda od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 31.)
- 20 I to je opće načelo prava o PDV-u: vidjeti presude od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 57.) i od 27. siječnja 2009., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 52.).
- 21 Rješenje od 18. svibnja 2021., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, t. 39.), presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 49.) i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 46.)
- 22 Presuda od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 48.), ali i presuda od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 24. i 26.)
- 23 Presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 49.) i od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 46.)
- 24 Presuda od 8. lipnja 2000., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, t. 47.) i, u biti, presuda od 3. prosinca 1998., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, t. 24. i 26.)
- 25 Vidjeti presudu od 26. studenoga 2020., Sögård Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, t. 48. i sljedeće točke te navedenu sudsku praksu).
- 26 Mišljenje nezavisnog odvjetnika L. Geelhoeda u predmetu Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, t. 51.)
- 27 Vidjeti presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30.), od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.).
- 28 Po tome se predmetna situacija razlikuje od primjerice situacije na kojoj se temeljilo mišljenje Suda u presudi od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 47.).
- 29 Tako u presudama od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 57.) i od 27. siječnja 2009., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 52.)
- 30 O tom kriteriju vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika L. Geelhoeda u predmetu Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, t. 49.).
- 31 Taj se argument nalazi u više odluka Suda (vidjeti presude od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, t. 26.), od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M. B. (C-42/17,

EU:C:2017:936, t. 31.), od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 38.) i od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.). Međutim, to se novijim mišljenjima Komisije i stvarnim uređenjem mehanizma financiranja EU-a dovodi u pitanje. Vidjeti Komisijin Prijedlog direktive od 24. travnja 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2008/118/EZ o općim aranžmanima za trošarine u pogledu obrambenih napora unutar okvira Unije, COM(2019) 192 *final*, stranica 10. (njemačka verzija: „Proširenjem područja primjene izuzeća od PDV-a prijedlog bi mogao dovesti do smanjenja prihoda od PDV-a koje ubiru države članice, a time i smanjenja vlastitih sredstava od PDV-a. Iako ne može biti negativnih posljedica za proračun EU-a, s obzirom da se vlastitim sredstvima koja se temelje na bruto nacionalnom dohotku (BND) nadoknađuje bilo koji rashod koji nije pokriven tradicionalnim vlastitim sredstvima i vlastitim sredstvima od PDV-a, neprikupljena vlastita sredstva od PDV-a iz određenih država članica morale bi nadoknaditi sve države članice putem vlastitih sredstava na temelju BND-a.”).

32 U pogledu tog argumenta vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika L. Geelhoeda u predmetu Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; t. 51.), presudu od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 26. i sljedeće).

33 Presude od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, t. 33.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 61.) i od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 51.)

34 Vidjeti o tome iscrpno i Kokott, J., „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 191.-2018*, Köln, 2018., str. 109. i sljedeće.

U kontekstu odbitka pretporeza vidjeti: presude od 21. studenoga 2018., Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 41.), od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 38.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 60. i sljedeće) i od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 41. i 42.).

U kontekstu izuzeća od poreza vidjeti: presude od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 39. i sljedeće), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 45. i 46.) i od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.).

35 Izjave koje se nalaze u uvodnim izjavama 3. i 7. Direktive Vijeća od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama (SL 2018., L 311, str. 3.) uistinu se ne mogu drukčije shvatiti:

(3) „Vijeće je [...] pozvalo Komisiju da provede određena poboljšanja pravila Unije o PDV-u za prekogranične transakcije u odnosu na ulogu identifikacijskog broja za PDV u kontekstu izuzeća za isporuke unutar Zajednice [...]”

(7) „predlaže se da uvrštavanje [...] identifikacijskog broja za PDV osobe koja stječe robu [...] postane [...] materijalni uvjet za primjenu izuzeća, a ne samo formalni uvjet”.

36 Vidjeti presudu od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, t. 82.). Međutim, Sud nažalost nije odgovorio na pitanje koje formalne podatke račun mora nužno sadržavati da bi se moglo govoriti o računu. Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 89. i sljedeće) i u predmetu Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, t. 77. i sljedeće).

37 Presuda od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 28.)

38 Presuda od 9. rujna 2004., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, t. 29.)