



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 7. rujna 2017.¹

Predmet C-251/16

**Edward Cussens,
John Jennings,
Vincent Kingston
protiv
T. G. Brosnana**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supreme Court (Irska))

„PDV – Izbjegavanje poreza – C-255/02”

I. Uvod

1. Porezna tijela ne zaljubljuju se lako. Od tog pravila postoji jedna (doduše barem jedna) istaknuta iznimka: presuda iz 2006. u predmetu Halifax², u kojoj je Sud potvrdio da u području prava o porezu na dodanu vrijednost (PDV-u) postoji načelo zabrane zlorabe. Čini se da su porezna tijela u svim državama članicama tu presudu strastveno prigrlila.

2. Međutim, kako je često slučaj, stvarna narav predmeta nečije iznenadno nastale emocionalne privrženosti vjerojatno će još neko vrijeme ostati prilično nejasna i neistražena³. Isto vrijedi i za zabranu zlorabe, koju se naziva i zabranom zlorabe prava, u području PDV-a. Iako je to načelo izričito potvrđeno prije više od jednog desetljeća te je otada bilo predmet mnogih akademskih rasprava i analiza, moglo bi se reći da njegovo točno djelovanje, uključujući konkretan test koji treba primijeniti za utvrđivanje postojanja zlorabe, nije dovoljno razvijeno.

3. U ovom se zahtjevu za prethodnu odluku, koji je uputio Supreme Court (Vrhovni sud, Irska), od Suda traži da objasni uvjete primjene i praktične učinke tog načela u odnosnom kontekstu.

4. Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston (u daljnjem tekstu: žalitelji) izgradili su 15 vikendica na zemljištu u Corcu, Irskoj. Dali su ih u leasing na dvadeset godina i jedan mjesec povezanom poduzetniku. U skladu s irskim pravom, 20-godišnji leasing smatrao se prvom isporukom nepokretne imovine. PDV je obračunat na kapitaliziranu vrijednost leasinga. Taj je ugovor otkazan mjesec dana kasnije te su žalitelji prodali vikendice trećim stranama. Na te se prodaje, u skladu irskim pravom, nije plaćao PDV jer se PDV-om oporezivala samo izvorna prva isporuka, odnosno dugoročni

1 Izvorni jezik: engleski

2 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121)

3 Cinik (ili realist, ovisno o gledištu) bi dodao da je potonje čak pretpostavka trajnog postojanja prvonavedenog.

leasing. Irska su porezna tijela kasnije utvrdila da je prva transakcija, dugoročni leasing, predstavljala umjetnu konstrukciju i zlorabu pravâ. Stoga se taj leasing treba zanemariti za potrebe PDV-a te se PDV treba naplatiti na kasniju prodaju trećim stranama, kao da je to bila prva isporuka. U tom bi slučaju žalitelji platili mnogo veći iznos PDV-a.

5. Odluka poreznog tijela je pobijana te je predmet u konačnici dospio do Supreme Court of Ireland (Vrhovni sud, Irska). Supreme Court (Vrhovni sud) Sudu postavlja osam pitanja. Prvim i drugim pitanjem pita se ima li načelo prava Unije o zabrani zlorabe pravâ izravan učinak te ima li prednost pred načelima pravne sigurnosti i legitimnih očekivanja. Pod pretpostavkom da načelo zabrane zlorabe pravâ ima izravan učinak, četvrtim i sedmim pitanjem se traži pojašnjenje njegovih uvjeta primjene. Ako su ti uvjeti ispunjeni u ovom predmetu, trećim se pitanjem pita kako treba ponovno protumačiti i ocijeniti transakcije za potrebe PDV-a. Peto, šesto i osmo pitanje odnose se na posljedice nesukladnosti konkretne odredbe nacionalnog prava sa Šestom direktivom o PDV-u 77/388/EEZ⁴.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 77/388 („Šesta direktiva o PDV-u”)

6. U skladu s člankom 2. stavkom 1. Šeste direktive o PDV-u⁵, PDV-u podliježe „isporuka robe ili usluga uz naknadu koju na području države obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav”. [neslužbeni prijevod]

7. U članku 4. stavku 3. predviđeno je:

„Države članice mogu poreznim obveznikom smatrati svaku osobu koja povremeno provodi transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog stavka, a posebno jednu od sljedećih transakcija:

- (a) isporuku objekata ili njihovih dijelova ili zemljišta na kojem se nalaze, prije prvog useljenja; [...] države članice mogu odrediti uvjete primjene ovog kriterija na prenamjenu objekata i zemljišta na kojem se nalaze.

Države članice mogu primijeniti i druge kriterije pored prvog useljenja, poput razdoblja između datuma završetka objekta i datuma prve isporuke ili razdoblja između datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da ta dva razdoblja ne premašuju pet odnosno dvije godine.

Objekt označava svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji;

- (b) isporuku građevinskog zemljišta.

„Građevinsko zemljište’ znači svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo.” [neslužbeni prijevod]

⁴ Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod]

⁵ Sada je zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

8. U članku 5., koji nosi naslov „Isporuka robe”, predviđeno je:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[...]

3. Države članice mogu materijalnom imovinom smatrati sljedeće:

- (a) određene udjele u nepokretnoj imovini;
- (b) stvarna prava koja njihovu imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine;
- (c) dionice ili udjele koji su ekvivalentni dionicama koji njihovu imatelju daju *de jure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nepokretne imovine ili njezina dijela.” [neslužbeni prijevod]

9. U članku 13. Šeste direktive o PDV-u, koji nosi naslov „Izuzeća unutar državnog područja”, predviđeno je sljedeće:

„[...]

B. Ostala izuzeća Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice te pod uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe, države članice izuzimaju sljedeće transakcije:

[...]

- (g) isporuka objekata ili njihovih dijelova ili zemljišta na kojem se nalaze, osim isporuka iz članka 4. stavka 3. točke (a).” [neslužbeni prijevod]

B. Irsko pravo

10. U članku 4. Zakona o PDV-u iz 1972., kako je glasilo u vrijeme nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu, bilo je predviđeno: „(1) (a) Ovaj se članak primjenjuje na nepokretnu imovinu –

- (i) koju je izgradila osoba koja je isporučuje ili koja je izgrađena u ime te osobe[...](b) U ovom članku, ‚udio’, u kontekstu nepokretne imovine, označava nepokretnu imovinu ili pravo na njoj čije je predviđeno trajanje, u vrijeme kada je stvoreno, bilo najmanje deset godina [...] a upućivanje na prijenos

udjela
uključuje
upućivanje na
stjecanje
udjela [...]

(2) [...] za potrebe ovog zakona se smatra da se o isporuci nepokretne imovine radi ako, ali samo ako, osoba koja ima udio u nepokretnoj imovini na koju se ovaj članak primjenjuje raspolaže (uključujući odricanjem ili prijenosom) tim udjelom ili udjelom koji iz njega proizlazi, u pogledu čitave te nepokretne imovine ili njezina dijela.

[...]

(4) Kada osoba koja ima udio u nepokretnoj imovini na koju se ovaj članak primjenjuje prenese, u pogledu čitave te nepokretne imovine ili njezina dijela, udio koji proizlazi iz tog udjela u takvim okolnostima da zadržava pravo na povrat prenesenog udjela, za nju se, u pogledu tako zadržanog prava na povrat, u svrhu članka 3. stavka 1. točke (b), smatra da je stekla vlasništvo nepokretne imovine ili, ovisno o slučaju, njezina dijela za svrhe koje nisu poslovne.

[...]

(6) Ne dovodeći bilo što iz ovog članka ili članka 2. u pitanje, porez se ne naplaćuje na isporuku nepokretne imovine –

- (a) u slučaju u kojem osoba koja vrši isporuku nema pravo na odbitak iz članka 12. vezano za bilo koji porez koji je snosila ili platila u vezi s isporukom ili izgradnjom nepokretne imovine, ili u vezi s kojom ne bi imala to pravo osim u slučaju iz članka 3. stavka 5. točke (b) podtočke (iii.), ili
- (b) u koju je useljeno prije predviđenog datuma te koja nije dograđivana između tog datuma i datuma isporuke, osim kada se radi o isporuci nepokretne imovine na koju se primjenjuju odredbe stavka 5.

[...]

(9) Kada je prijenos udjela u nepokretnoj imovini oporeziv i kada ta nepokretna imovina nije dograđivana od datuma prijenosa tog udjela (koji se u nastavku ovog stavka naziva ‚oporezivi udio‘), svaki prijenos udjela u toj nepokretnoj imovini koji nakon tog datuma izvrši osoba različita od one koja je stekla oporezivi udio smatra se, za potrebe ovog zakona, isporukom nepokretne imovine na koju se primjenjuje stavak 6.”

11. U skladu s člankom 10. stavkom 9. Zakona o PDV-u (u verziji koja se primjenjivala 2002.):

- „(a) U slučaju isporuke nepokretne imovine ili isporuke usluga izgradnje nepokretne imovine, vrijednost bilo kojeg udjela u nepokretnoj imovini prenesenog u vezi s isporukom uključena je u naknadu.
- (b) Vrijednost bilo kojeg udjela u nepokretnoj imovini je otvorena tržišna cijena takvog udjela. Ako odricanje od ili prijenos udjela u nepokretnoj imovini predstavlja oporezivu isporuku nepokretne imovine, otvorena tržišna cijena takvog udjela određuje se kao da je osoba koja se odrekla ili prenijela taj udjel raspolagala udjelom u nepokretnoj imovini koji je ta osoba stekla u razdoblju između datuma odricanja ili prijenosa i datuma na koji bi taj udio kojeg se odrekla ili koji je prenijela prestao postojati da ga se nije odrekla ili prenijela.”

12. Dodatna pravila o određivanju vrijednosti transakcija nepokretne imovine za potrebe PDV-a nalazila su se u članku 19. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost iz 1979. (S. I. br. 63 iz 1979.), kako je izmijenjen, a u skladu s kojim: „(2) Kada osoba koja ima udio u nepokretnoj imovini (koja se u ovom stavku naziva ‚prenositelj‘) prenese, u pogledu čitave te nepokretne imovine ili bilo kojeg njezina dijela, udio koji proizlazi iz tog udjela u takvim okolnostima da zadržava pravo na povrat prenesenog udjela (koji se u ovom stavku naziva ‚povratni udio‘), primjenjuju se sljedeće odredbe:

- (a) vrijednost povratnog udjela utvrđuje se tako da se od vrijednosti čitavog udjela koji je prenositelj u vrijeme prijenosa imao u prenesenoj nepokretnoj imovini ili njezinu dijelu odbije vrijednost prenesenog udjela, a
- (b) ako je, sukladno uvjetima prijenosa, udio prenesen na razdoblje od dvadeset ili više godina, ili se tako smatra, vrijednost povratnog udjela se zanemaruje.”

III. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

13. Žalitelji su bili suvlasnici zemljišne čestice u Corku (Irska) na kojoj su sagradili 15 vikendica (u daljnjem tekstu: vikendice). Kako je naveo sud koji je uputio zahtjev, žalitelji su s povezanim društvom, Shamrock Estates Limited (u daljnjem tekstu: SEL), izvršili nekoliko prethodnih transakcija kako bi platili manji iznos PDV-a nego što bi ga platili da su vikendice izravno prodali (u daljnjem tekstu: pretprodajne transakcije).

14. Žalitelji su 8. ožujka 2002. vikendice dali u dugoročni leasing društvu SEL, na razdoblje od dvadeset godina i jednog mjeseca (u daljnjem tekstu: dugoročni leasing). Vikendice su potom žaliteljima dane nazad u leasing na razdoblje od dvije godine (u daljnjem tekstu: kratkoročni leasing).

15. Dana 3. travnja 2002., stranke su uzajamno raskinule oba ugovora o leasingu te su žalitelji ponovno stekli puno vlasništvo nad vikendicama. Žalitelji su u svibnju 2002. vikendice prodali trećim stranama.

16. Osnovno je pravilo da prve isporuke nepokretne imovine u Irskoj podliježu PDV-u. Kasnije isporuke su izuzete. Kada je riječ o isporukama u obliku prodaje udjela neodređenog trajanja, PDV se naplaćuje na prodajnu cijenu. Leasing dulji od dvadeset godina u Irskoj se smatra isporukom nepokretne imovine⁶. PDV se u takvim slučajevima naplaćuje na kapitaliziranu vrijednost leasinga.

17. Da su žalitelji vikendice izravno prodali (odnosno bez pretprodajnih transakcija), na tu bi prodaju morali platiti PDV u iznosu od 125 746 eura. Međutim, žalitelji su prijavili PDV u iznosu od 40 000 eura na dugoročni leasing, koji je bio prva isporuka vikendica, tako da su kratkoročni leasing, ponovno stjecanje punog vlasništva nakon raskida ugovora o leasingu i kasnija prodaja vikendica u svibnju 2002. svi bili izuzeti od PDV-a.

18. Irsko porezno tijelo smatralo je da su pretprodajne transakcije bile umjetna konstrukcija i da ih treba zanemariti za potrebe obračuna PDV-a. Dugovani PDV stoga iznosi 125 746 eura na prodaju vikendica (umanjeno za već plaćenih 40 000 eura).

19. Žalitelji su taj obračun osporili te je predmet u konačnici dospio do Supreme Court of Ireland, koji je odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ima li načelo zabrane zloporabe prava, za koje je presudom Halifax utvrđeno da se primjenjuje u području PDV-a, izravan učinak na pojedinca kad ne postoji nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se to načelo ostvarivalo, u okolnostima u kojima bi, kao u ovom slučaju, ponovno

⁶ Točnije, leasing na razdoblje dulje od deset godina smatra se isporukom nepokretne imovine koja podliježe PDV-u. Međutim, ako traje manje od dvadeset godina, PDV-om se oporezuje i prijenos povratnog udjela.

definiranje pretprodajnih transakcija i prodaja kupcu (u daljnjem tekstu zajedno: žaliteljeve transakcije), što zagovaraju Commissioners (porezno i carinsko tijelo), dovelo do oporezivanja žalitelja PDV-om do kojeg nije došlo pravilnom primjenom odredaba nacionalnog zakonodavstva koje su bile na snazi u vrijeme izvršenja žaliteljevih transakcija?

2. Ako odgovor na prvo pitanje glasi da načelo zabrane zlorabe prava ima izravan učinak na pojedinca, čak i kad ne postoji nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se ostvarivalo to načelo, je li to načelo bilo dovoljno jasno i precizno kako bi se primijenilo na žaliteljeve transakcije koje su izvršene prije donošenja presude Halifax, a osobito uzimajući u obzir načela pravne sigurnosti i zaštite žaliteljevih legitimnih očekivanja?
3. Ako se načelo zabrane zlorabe prava primjenjuje na žaliteljeve transakcije, te ih slijedom toga treba ponovno definirati –
 - (a) na temelju kojeg pravnog mehanizma se procjenjuje i naplaćuje PDV koji se duguje za žaliteljeve transakcije, s obzirom na to da prema nacionalnom pravu ne postoji nikakav dugovani PDV koji bi se mogao procijeniti ili naplatiti i
 - (b) kako nacionalni sudovi mogu nametnuti takvu obvezu?
4. Prilikom utvrđivanja toga je li prvenstveni cilj žaliteljevih transakcija bio ostvarivanje porezne prednosti, treba li nacionalni sud u obzir uzeti samo pretprodajne transakcije (za koje je utvrđeno da su izvršene samo iz poreznih razloga), ili treba razmotriti cilj žaliteljevih transakcija kao cjeline?
5. Treba li članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u, usprkos činjenici da nije u skladu sa zakonodavnom odredbom iz članka 4. stavka 3. Šeste direktive, smatrati nacionalnim zakonodavstvom kojim se provodi Šesta direktiva, na temelju čije bi pravilne primjene žalitelje, u vezi s isporukom prije prvog useljenja u vikendice, trebalo smatrati poreznim obveznicima, neovisno o tome što je prethodno došlo do isporuke na koju se plaća porez?
6. Ako članak 4. stavak 9. nije u skladu sa Šestom direktivom, jesu li žalitelji, koji se pozivaju na taj stavak, zlorabili pravâ suprotno načelima utvrđenima u presudi Halifax?
7. Podredno, ako članak 4. stavak 9. nije u skladu sa Šestom direktivom, jesu li žalitelji ostvarili poreznu prednost koja je suprotna svrsi Direktive i/ili članka 4.?
8. Čak i ako se ne može smatrati da se člankom 4. stavkom 9. provodi Šesta direktiva, je li načelo zabrane zlorabe pravâ, kako je utvrđeno presudom Halifax, ipak primjenjivo na dotične transakcije na temelju kriterija koje je Sud utvrdio u toj presudi?"

20. Pisana očitovanja podnijeli su žalitelji, irska vlada i predstavnik irskog poreznog tijela zajedno (irsko porezno tijelo u daljnjem tekstu: „protivna stranka”), talijanska vlada i Komisija. Zainteresirane stranke koje su sudjelovale u pisanoj fazi postupka, osim talijanske vlade, iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 27. travnja 2017.

IV. Ocjena

21. Osam pitanja suda koji je uputio zahtjev moguće je grupirati u četiri različite teme:
 - primjenjuje li se u ovom predmetu načelo zabrane zlorabe pravâ (prvo i drugo pitanje) (vidjeti odjeljak B u nastavku);

- uvjeti primjene tog načela, odnosno: kako odrediti osnovni cilj transakcije (četvrto pitanje) te svrhu Šeste direktive o PDV-u i nacionalnih propisa kojima je provedena (sedmo pitanje) (vidjeti odjeljak C u nastavku);
- posljedice zlorabe u pogledu ponovnog definiranja i ocjene transakcija (treće pitanje) (vidjeti odjeljak D u nastavku);
- posljedice zaključka da članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u nije u skladu s Direktivom ili da je ne provodi (peto, šesto i osmo pitanje) (vidjeti odjeljak E u nastavku).

22. Svaku od tih tema ću zasebno razmotriti. Međutim, prije detaljne analize potrebno je iznijeti dvije uvodne napomene u pogledu terminologije.

A. Osvrt na terminologiju

23. Nacionalni sud u odluci kojom je uputio prethodno pitanje koristi izraz „zloraba pravâ”. Te riječi Sud često koristi, i u području PDV-a i u drugim materijalnopравnim područjima. Međutim, ukupno gledano, Sud u svojoj sudskoj praksi koristi vrlo raznolike izraze za slične ili istovrsne pojave. Među njima su izraz „načelo zabrane zlorabe”⁷, navod da se „pojedinci [...] ne mogu s namjerom prijevare ili zlorabe pozivati na pravna pravila Unije” ili da se ta pravila „ne može [...] proširiti do mjere da bi se njima pokrile zlorabe”⁸. Česti su i drugi izrazi kao što su, primjerice, „zaobilaženje”⁹, „izbjegavanje”¹⁰, „potpuno umjetne konstrukcije”¹¹.

24. Smatram da je izraz „zloraba pravâ” prikladniji u situacijama koje se tiču odnosa s pojedincima, kada se smatra da stranka izvršava, primjerice, postojeća imovinska prava ili ugovorna prava na *nerazuman, zlonamjeran ili štetan* način. Stoga, nema sumnje da je stranka nositelj tih prava (u smislu pravnih ovlaštenja); ono što može biti problematično jest način na koji ih izvršava.

25. Ta je situacija različita od navodne zlorabe kakva se razmatra u ovom predmetu, u kojem se zapravo raspravlja o *području primjene* Unijinih pravnih odredaba te o tome upućuje li se na njih na „umjetan” način koji ne ispunjava svrhu zakonodavstva¹².

26. Drugim riječima, u području javnog prava, precizniji pojam za ono na što se misli je „zaobilaženje”, a ne pojam „zloraba pravâ” koji se više odnosi na privatno pravo. Međutim, držat ću se izraza „zloraba” jer se on danas naveliko koristi u sudskoj praksi i terminologiji Unije. Ipak, radije ću u ovom mišljenju koristiti izraz „zloraba prava”, koji preferiram i koji barem donekle upućuje na javnopravni kontekst.

27. Dalje, nepostojanje standardizirane terminologije ukazuje na dublju raznolikost u pristupima i primjeni zabrane zlorabe u sudskoj praksi Suda. Ono zapravo otkriva temeljnije pitanje: postoji li jedno opće načelo zabrane zlorabe prava ili pak postoje načela specifična za pojedina područja?

7 Presuda od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35.)

8 Vidjeti, među ostalim, presude od 21. veljače 2006., *University of Huddersfield* (C-223/03, EU:C:2006:124, t. 52.); od 21. veljače 2006., *Halifax* i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 68. i 69. i navedena sudska praksa); od 22. prosinca 2010., *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 25.); od 13. ožujka 2014., *SICES* i dr. (C-155/13, EU:C:2014:145, t. 29. i 30.); i od 14. travnja 2016., *Cervati i Malvi* (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 32.). Također vidjeti presudu od 22. prosinca 2010., *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, t. 47.).

9 Presuda od 10. siječnja 1985., *Association des Centres distributeurs Leclerc i Thouars Distribution* (229/83, EU:C:1985:1, t. 27.)

10 Presude od 3. prosinca 1974., *van Binsbergen* (33/74, EU:C:1974:131, t. 13.), i od 5. listopada 1994., *TV10* (C-23/93, EU:C:1994:362, t. 21.)

11 U pogledu te terminološke lepeze, vidjeti, primjerice, Cerioni, L., „The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion”, sv. 21., *European Business Law Review*, 2010., str. 783. do 813.

12 Za opširniju taksonomiju zloraba i u pogledu razlikovanja između zlorabe prava i zlorabe pravâ, vidjeti Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014., str. 16. do 31.

28. Primjerice, u području PDV-a ključan uvjet je „umjetna” narav transakcija. Doista, osnovno Komisijino stajalište u ovom predmetu – iako donekle nejasno izraženo – je da je umjetna narav transakcija *istovjetna* zloporabi ako smanjuje obvezu u pogledu PDV-a. Nasuprot tomu, u području slobodnog kretanja primjerice, umjetnoj naravi se pridaje manja važnost (a ponekad joj se ne pridaje nikakva važnost)¹³.

29. Smatram da valja uvažiti postojanje te raznolikosti i ne tvrditi da u pravnom poretku Unije postoji jedinstveno načelo zabrane zloporabe prava¹⁴. Znači li to ipak da postoji jedno načelo zabrane zloporabe prava koje se različito primjenjuje u različitim područjima? Ili pak znači da postoji više načela, specifičnih za pojedina područja?

30. Iako to pitanje jest zanimljivo, smatram da ga ovdje nije potrebno razmatrati. U praktičnom smislu, odgovor na njega zapravo zahtijeva određivanje definicije i odgovarajuće razine apstrakcije. Kod visoke razine apstrakcije, doista može postojati ujedinjujuća proto-ideja načela zabrane zloporabe, čija mutna sjena treperi negdje na zidu Platonove alegorijske špilje. Međutim, kada se pokuša dobiti oštrija slika te se detaljnije promotre pojedinačni uvjeti zloporabe u konkretnim pravnim područjima, na vidjelo izađe značajna raznolikost.

31. Zbog tih razloga, u ovom ću mišljenju, u kojem ne pokušavam osmisliti nove velike pojmove, nego se bavim svakodnevnim praktičnim pitanjima, govoriti o „načelu zabrane zloporabe prava u području PDV-a”, razmatrajući uvjete tog načela i njihovu primjenu u specifičnom području PDV-a.

B. Prvo i drugo pitanje: primjenjivost načela zabrane zloporabe prava u području PDV-a

32. Prvo i drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev u biti se odnose na *stupanj preciznosti* načela iz prava Unije koje zabranjuje zloporabu prava u području PDV-a i na njegovu *vremensku primjenu*. U vrijeme nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu, jesu li navedeno načelo i njegovi uvjeti primjene bili dovoljno precizni da ih se moglo praktično primijeniti u ovom predmetu?

33. To je sasvim opravdano pitanje, osobito iz razloga što je presuda Halifax, u kojoj su prvi put utvrđeni uvjeti načela zabrane zloporabe prava u području PDV-a te je isto primijenjeno, donesena nakon nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu. Međutim, pitanja suda koji je uputio zahtjev odnose se na izravni učinak, nepostojanje provedbenih mjera i na mogućnost da opće pravno načelo ima izravan učinak na pojedinca. Kako ću objasniti u ovom odjeljku, pitanje izravnog učinka nije, tehnički govoreći, relevantno u odnosu na sudsku praksu Suda, kao ni u odnosu na sudsku praksu kojom se potvrđuje postojanje općeg pravnog načela.

34. Ovaj je odjeljak strukturiran na sljedeći način: prvo ću općenito razmotriti narav i nepostojanje (zakonodavne) provedbe sudske prakse Suda i općih načela prava Unije koja su u njoj utvrđena (1.); potom ću sagledati potencijalna vremenska ograničenja odluka Suda (2.); naposljetku ću ta dva aspekta spojiti i zajedno ih primijeniti na ovaj predmet (3.).

¹³ Vidjeti, primjerice, presude od 23. rujna 2003., Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), i od 17. srpnja 2014., Torresi (C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088). U vezi s tim pitanjem, također vidjeti Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax”, sv. 45., *Common Market Law Review*, 2008., str. 395. i 429.

¹⁴ Za potvrdu značajnih razlika koje postoje u različitim područjima prava Unije, vidjeti, primjerice, de la Feria, R., i Vogenauer, S., (urednici), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Hart Publishing, Oxford, 2011.

1. Provedba i vremenski učinci sudske prakse i općih načela

35. Kao prvo, što se tiče vremenske primjene sudske prakse Suda, opće pravilo je pravilo *incidentalne retrospektivnosti*: tumačenje odredbe koje Sud pruži djeluje *ex tunc* te ono postaje odmah primjenjivo na sve predmete koji su u tijeku (a iznimno čak i na riješene¹⁵) na koje se primjenjuje ista odredba. Sudska praksa pojašnjava i definira značenje i područje primjene pravnih pravila Unije na način na koji moraju ili su trebala biti shvaćena i primjenjivana od trenutka njihova stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da se tako protumačena navedena pravila mogu primijeniti čak i na pravne odnose koji su nastali prije relevantne presude ili presuda Suda¹⁶.

36. Što se tiče potencijalne provedbe sudske prakse Suda, tumačenja Suda u vezi s tim pravnim odredbama „nasađena su” na te odredbe. U skladu s razdvajanjem¹⁷ ili „horizontalnom i vertikalnom raspodjelom” ovlasti¹⁸, zadaća Suda je pronaći pravo, a ne stvarati ga¹⁹.

37. Zbog tih razloga, sudska praksa sudova Unije ne mora se „provoditi” da bi imala učinke. Ponekad dolazi do (djelomične) kodifikacije sudske prakse. Ponekad se tu sudsku praksu uzima u obzir prilikom usvajanja novih verzija relevantnog zakonodavstva ili izmjena. Sve je to moguće; ali zasigurno nije preduvjet primjenjivosti te sudske prakse. Sudsku praksu nije potrebno zakonodavno provesti da bi imala učinak.

38. Kao drugo, što se tiče općih načela, svakako je moguće tvrditi da se ona, s obzirom na to da su *opća* i da su *načela*, primjenjuju bez ikakvih vremenskih ograničenja nakon što se njihovo postojanje „otkrije”. Ona su kao takva neovisna o bilo kojim propisima kojima ih se utvrđuje ili provodi i o vremenskim ograničenjima samih tih propisa.

39. Međutim, zbog više razloga smatram da takvo potpuno nepostojanje vremenskih ograničenja primjene općih načela nije naročito razborito rješenje. Ako zanemarimo sva teoretska i ontološka pitanja, postoji i nekoliko praktičnih problema. Jedan se posebno ističe: ako postojanje općeg načela prava Unije može vjerodostojno potvrditi samo odluka Suda, koja je sama u pogledu svoje vremenske primjenjivosti ograničena, može li u tom slučaju samo opće načelo utvrđeno tom odlukom imati ne samo isti učinak *incidentalne retrospektivnosti*, nego i učinak *pune retroaktivne primjene* koji nadilazi pravila koja se inače primjenjuju na sudsku praksu Suda?

40. Stoga, u svakom praktičnom smislu, opće načelo prava Unije čije je postojanje potvrđeno odlukom Suda *imat će*, kada je riječ o dvama ključnim elementima koji se ovdje razmatraju, ista obilježja kao i sudska praksa Suda: također će se primjenjivati na predmete koji su u tijeku te mu neće biti potrebna posebna provedba da bi imalo učinak.

15 U tom pogledu, vidjeti presudu od 13. siječnja 2004., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, t. 28.), ili presudu od 18. srpnja 2007., Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, t. 63.).

16 Presuda od 6. ožujka 2007., Meilicke i dr. (C-292/04, EU:C:2007:132, t. 34.)

17 Vidjeti, primjerice, Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions”, Springer International Publishing, Švicarska, 2015., str. 12. i 13.; i Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of Member States”, u Popelier, P., i dr. (urednici), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014., str. 245.

18 Lenaerts, K., i Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law”, sv. 47., *Common Market Law Review*, 2010., str. 1629. i 1645. do 1649.

19 Iz te perspektive koja je čvrsto ukorijenjena u percepciji uloge odluka sudova višeg stupnja njezinih država članica – vidjeti, primjerice, opća komparativna izvješća u McCormick, D. N., i Summers, R. S., (urednici), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Nasuprot tomu, rasprava o pitanju gdje u pojedinačnom predmetu prestaje traženje prava, a počinje njegovo stvaranje, zasebna je, ali nipošto nije nova. Arthur Goodhart je za nju još 1934. naveo da stoljećima dominira engleskom i američkom pravnom naukom (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934., str. 14.). Također vidjeti Cross, R., i Harris, J. W., *Precedent in English Law*, četvrto izdanje, Clarendon Press, Oxford, 1991., str. 27. do 34.

41. Zbog gore navedenih razloga, nikakvi uvjeti u pogledu „izravnog učinka” kao ni konkretna provedba nisu pretpostavka primjene općih načela prava Unije²⁰. Prilikom ocjene transakcija, pravila Unije o PDV-u i nacionalna pravila kojima su ona provedena moraju se primijeniti s obzirom i u skladu s općim načelima razvijenima u sudskoj praksi, što uključuje načelo zabrane zlorabe prava u području PDV-a. To tim više vrijedi i za transakcije koje su izvršene prije presude Halifax, ali koje su se u trenutku donošenja te presude još uvijek ocjenjivale.

2. Vremenska ograničenja

42. Sud je u određenim slučajevima vremenski ograničavao učinke svojih presuda. Takva su ograničenja iznimke²¹. Sud će to učiniti samo ako to zahtijevaju obvezujući razlozi pravne sigurnosti²² te pod dvama uvjetima, odnosno da su „zainteresirane osobe postupale u dobroj vjeri i da postoji opasnost da će [zbog presude] doći od ozbiljnih poteškoća”²³. Drugi je uvjet da Sud neće odrediti takva ograničenja ako o odnosnom pitanju već postoji sudska praksa²⁴.

43. Svi ti uvjeti i njihova primjena imaju zajedničko obilježje: predvidljivost. To je i razlog zbog kojeg će, primjerice, Sud iznimno odrediti vremenska ograničenja samo u prvom predmetu u kojem je pružio određeno tumačenje prava, ali ne i u kasnijim odlukama koje potvrđuju taj pristup. S druge strane, također treba utvrditi da, općenito, što je veća mjera u kojoj Sud pravo razvije izvan konkretnog teksta tumačenih odredaba, to će vjerojatno postati teže održati pravilo pune primjene *ex tunc* tih sudskih odluka²⁵.

3. Primjena na predmetni slučaj

44. Opći navodi izneseni u gornjim pododjeljcima 1. i 2. predstavljaju osnovu za davanje odgovora na prvo i drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev.

45. Načelo zabrane zlorabe prava u području PDV-a od presude Halifax postalo je primjenjivo (podložno ispunjenju „objektivnih” i „subjektivnih” uvjeta) u svim predmetima koji su u tijeku u kojima je bilo relevantno, a da države članice nisu trebale donijeti posebne mjere za njegovu provedbu.

46. U konkretnom smislu, za potrebe ocjene transakcija, porezna tijela država članica moraju protumačiti i primijeniti Šestu direktivu o PDV-u s obzirom na navedeno načelo. To vrijedi i za ocjene koje su bile u tijeku kada je donesena presuda Halifax, ali koje su se odnosile na transakcije izvršene prije te presude.

47. Razumijem zabrinutost suda koji je uputio zahtjev da bi takav pristup, čak i ako je potpuno sukladan gore opisanim općim pravilima o izravnim učincima sudske prakse Suda, mogao biti problematičan iz perspektive pravne sigurnosti. Međutim, po mojem mišljenju, jasno je da ovaj predmet nije izniman da bi se moglo potencijalno opravdati ograničavanje vremenskih učinaka presude Halifax. U tom pogledu osobito želim istaknuti pet stvari.

20 U tom smislu, a u vezi sa zlorabom prava u kontekstu PDV-a, vidjeti presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 54. do 60.).

21 Vidjeti, primjerice, presude od 8. travnja 1976., Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, t. 72.), i od 28. rujna 1994., Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, t. 21.).

22 Presude od 8. travnja 1976., Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, t. 74.), i od 28. rujna 1994., Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, t. 21.).

23 Presuda od 28. rujna 1994., Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, t. 21.). Također vidjeti presudu od 12. listopada 2000., Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, t. 42.). Općenito vidjeti, primjerice, Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Presuda od 23. svibnja 2000., Buchner i dr. (C-104/98, EU:C:2000:276, t. 40.).

25 Moglo bi se dodati da taj problem nipošto nije nov ni ograničen na pravni poredak Unije. Za komparativni pregled, vidjeti, primjerice, Steiner, E., *op. cit. sup.*, u bilješci 17., ili Popelier, P., i dr. *op. cit. sup.*, u bilješci 17.

48. Kao prvo, Sud zabranu „zloporabe” ili „zloporabe pravâ” primjenjuje od 1970.-ih, u širokom rasponu materijalnopravnih područja i na način koji nije ograničen na ta područja²⁶. Takva široka uporaba te zabrane potvrđuje njezinu „opću, sveobuhvatnu narav koja je svojstvena općim načelima prava”²⁷.

49. Kao drugo, od 1977. se u nekoliko odredaba Šeste direktive PDV-a, uključujući u članku 13. stavku B, izričito upućivalo na sprječavanje zloporabe²⁸. Stoga čitanje odredaba Šeste direktive o PDV-u ne bi prouzrokovalo iznenađenje da je zabrana izbjegavanja i zloporabe svojstvena sustavu te direktive. Općenitije govoreći, zakonodavac je, prije više od dva desetljeća, zabranu zloporabe prava izričito utvrdio i u Uredbi br. 2988/95 kao zahtjev s ciljem zaštite financijskih interesa Unije²⁹.

50. Kao treće, zabrana iz navedene uredbe sadržavala je dva uvjeta u pogledu postojanja zloporabe: objektivni uvjet (je li zakonodavna svrha ispunjena) i subjektivni uvjet (umjetna narav transakcija)³⁰. Sud je još 2000. (odnosno prije nastanka činjeničnog stanja u glavnom postupku) u presudi Emsland-Stärke precizno odredio iste one uvjete na kojima počiva opća zabrana zloporabe prava. Presudom Halifax potvrdio je 2006. da ti uvjeti vrijede i u području PDV-a te ih pritom nije mijenjao³¹.

51. Kako je već navedeno³², konkretan način primjene načela zabrane zloporabe prava različit je u različitim područjima. Presuda Suda u predmetu Halifax doista je bila prva izričita potvrda uvjeta tog načela i njegove primjene u području PDV-a. Unatoč tomu, s obzirom na sve do sada navedeno, to nipošto nije bilo iznenađujuće ili revolucionarno tumačenje tog načela te nije odstupalo od postojeće sudske prakse. Također je bilo u skladu s navodima o sprječavanju zloporabe koji su već postojali u Šestoj direktivi o PDV-u i Uredbi o zaštiti financijskih interesa Unije.

52. Kao četvrto, ograničavanje vremenskih učinaka presude problematično je i iz perspektive objektivnosti prava³³. Stoga, eventualnu odluku o ograničavanju vremenskih učinaka presude treba donijeti isključivo u samoj presudi. Budući da takvo ograničenje nije predviđeno u samoj presudi Halifax, teško je razumjeti zašto bi se, osim u doista izvanrednim okolnostima, trebalo primijeniti deset godina kasnije i to u kontekstu drugog predmeta.

53. Kao peto, kako je gore navedeno³⁴, jedan od preduvjeta ograničavanja vremenskih učinaka presude je taj da su stranke koje ga traže, i koje bi od njega imale koristi, postupale u dobroj vjeri. Točno je da „zla vjera” nije zaseban uvjet postojanja zloporabe (i doista, nema naznaka da su žalitelji postupali u zloj vjeri). Međutim, ako su objektivni i subjektivni uvjet postojanja zloporabe ispunjeni, čini se pomalo nedosljednim zaključiti da je porezni obveznik u potpunosti postupao u dobroj vjeri kako bi se opravdalo iznimno ograničavanje vremenskih učinaka presude Suda.

26 Za popis primjera, vidjeti bilješku 41. mišljenja nezavisnog odvjetnika M. Poiaresa Madura u predmetu Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2005:200); ili pojedinačna materijalna poglavlja u de la Feria, R., i Vogenauer, S., (*op. cit. sup.*, u bilješci 14.). Kako je istaknuo Schammo, P., „sudska praksa o zloporabi pravâ sada prožima čitav spektar prava Zajednice” (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, sv. 14., *European Law Journal*, 2008., str. 359.). Drugačije i upečatljivije rečeno, iako ne naročito optimistično: „zloporaba je svugdje u pravu Unije” (Saydé, A., *op. cit. sup.*, u bilješci 12. na str. 13.).

27 Presuda od 15. listopada 2009., Audiolux i dr. (C-101/08, EU:C:2009:626, t. 50.)

28 Također vidjeti članke 13. stavak A, 14. i 15. u kojima se govori o „utaji, izbjegavanju i zloporabi”. U člancima 13., 14., 15., 27., 28.c i 28.k (u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjeničnog stanja) također se govori o „izbjegavanju”.

29 Vidjeti članak 4. stavak 3. Uredbe Vijeća (EZ, Euroatom) br. 2988/95 od 18. prosinca 1995. o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (SL 1995., L 312, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 5.).

30 U članku 4. stavku 3. Uredbe br. 2988/95 predviđeno je da „[r]adnje za koje je određeno da imaju svrhu stjecanja pogodnosti suprotno ciljevima prava Zajednice, u slučaju umjetnog stvaranja traženih uvjeta za stjecanje te pogodnosti imaju za posljedicu, ovisno o slučaju, nemogućnost dobivanja pogodnosti ili njezino oduzimanje”.

31 Presuda od 14. prosinca 2000., Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695)

32 Vidjeti točku 29. ovog mišljenja.

33 Presuda od 8. travnja 1976., Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, t. 71.)

34 Točka 42. ovog mišljenja

54. Naposljetku, kako je Sud već potvrdio, u slučajevima kada su uvjeti postojanja zloporabe ispunjeni, porezni obveznik se ne može pozivati na pravnu sigurnost ili legitimna očekivanja kako bi opravdao takvu zloporabu³⁵.

55. Stoga, ne vidim ni jedan razlog za ograničavanje vremenskih učinaka presude Halifax u odnosu na ovaj predmet.

4. Zaključak

56. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prvo i drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev:

Odredbe Šeste direktive Vijeća i nacionalne mjere kojima je ta direktiva provedena moraju se tumačiti s obzirom na opće načelo prava Unije o zabrani zloporabe prava u području PDV-a. To vrijedi i ako:

- ne postoji nikakva nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se to načelo „ostvarivalo”;
- su relevantne transakcije, u slučajevima poput predmetnog, izvršene prije presude Suda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Četvrto i sedmo pitanje: uvjeti primjene načela zabrane zloporabe prava u području PDV-a

57. Sud koji je uputio zahtjev četvrtim i sedmim pitanjem traži smjernice u pogledu uvjetâ postojanja zloporabe prava. Iako je u konačnici na nacionalnom sudu da utvrdi jesu li uvjeti ispunjeni³⁶, Sud može pomoći tako da pojašni način na koji te uvjete treba tumačiti i primijeniti.

1. Dva uvjeta postojanja zloporabe prava u predmetima koji se odnose na PDV

58. Kako bi utvrdilo postojanje zloporabe, porezno tijelo države članice mora dokazati da su ispunjena dva uvjeta.

59. Kao prvo, mora biti očito da se „dotičnim transakcijama, neovisno o formalnoj primjeni uvjetâ iz relevantnih odredaba Šeste direktive i nacionalnih propisa kojima je provedena, ostvaruje porezna prednost čija bi dodjela bila suprotna svrsi tih odredbi” („objektivni uvjet”). Kao drugo, „također mora biti očito, na temelju više objektivnih čimbenika, da je osnovni cilj dotičnih transakcija ostvarenje porezne prednosti” („subjektivni uvjet”)³⁷.

60. Ta dva uvjeta su zasebna, različita i kumulativna. Smatram da to jasno proizlazi iz načina na koji ih se u sudskoj praksi Suda obično navodi i načina na koji ih se s obzirom na konkretno činjenično stanje tumači. „Objektivni” uvjet odnosi se na pravnu svrhu kojoj je zakonodavac težio i na to je li ispunjena. „Subjektivni” uvjet odnosi se na praktičnu svrhu izvršenih transakcija. Oba ću uvjeta redom razmotriti u nastavku.

³⁵ Vidjeti presude od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 38.), i od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 60.), u kojima se odražava latinska maksima *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

³⁶ Presude od 14. prosinca 2000., Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, t. 54.), i od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 76.)

³⁷ Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 86.)

2. Objektivni uvjet: je li porezna prednost suprotna svrsi „relevantnih odredaba“?

61. Sedmim je pitanjem postavljeno pitanje jesu li žalitelji ostvarili poreznu prednost suprotnu svrsi nacionalnog zakonodavstva i Direktive. Sud je na to pitanje nadležan odgovoriti samo u dijelu u kojem se odnosi na svrhu Direktive.

62. Uvodno valja napomenuti da bi poreznom tijelu moglo biti primamljivo reći da je svrha Šeste direktive o PDV-u prijenos novca s poreznih obveznika na državu. Stoga bi svako smanjenje poreznih prihoda te, sukladno tomu, i svaka „porezna optimizacija“, bili u suprotnosti s takvom općom svrhom poreznog zakonodavstva.

63. Takav navod je očito pogrešan. Sud je nekoliko puta potvrdio da se „odluka gospodarskog subjekta o tome hoće li izabrati izuzete ili oporezive transakcije može temeljiti na različitim čimbenicima, uključujući na poreznim aspektima koji se odnose na sustav PDV-a [...] porezni obveznici mogu svoju djelatnost urediti na način koji ograničava njihove porezne obveze”³⁸.

64. Drugim riječima, ne postoji pravna obveza platiti najveći mogući porez. Stoga, „svrhu” na koju se odnosi objektivni uvjet iz testa utvrđenog presudom Halifax ne može jednostavno činiti *opća* svrha poreznog zakonodavstva kao cjeline: povećanje poreznih prihoda. Međutim, koja je onda *konkretna* „svrha” u ovom kontekstu?

a) Sudska praksa o svrsi „relevantnih odredaba”

65. Počet ću s općim razmatranjem o načinu na koji je pitanje sročeno, što je od temeljne važnosti za zaključak koji slijedi, odnosno da se u sudskoj praksi ne govori o neispunjenju svrhe „Direktive” općenito, nego svrhe njezinih „relevantnih odredaba”³⁹. To opširno potvrđuje praktična primjena uvjeta od strane Suda⁴⁰. Stoga, utvrđenje da je objektivni uvjet ispunjen načelno zahtijeva (i.) identifikaciju „relevantnih odredaba”, (ii.) njihovu svrhu, i (iii.) dokaz da je ta svrha ispunjena⁴¹.

66. Detaljnija analiza sudske prakse otkriva da se gore navedeni test svrhe primjenjuje na ponešto različite načine. Kako bih to ilustrirao te ujedno pripremio teren za ocjenu svrhe odredaba relevantnih u ovom predmetu, u nastavku ću iznijeti tri primjera iz područja PDV-a: presude Halifax, Part Service i WebMindLicences⁴².

38 Vidjeti, primjerice, presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 73.), i od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 27.).

39 Vidjeti, primjerice, presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74.), i od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 29.); iako postoje neke ograničene iznimke u drugim područjima primjene načela zabrane zlorabe prava (vidjeti, primjerice, presudu od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 33.), u kojoj se govori o „propisima”, a ne o „relevantnim odredbama”).

40 U kontekstu PDV-a, vidjeti, primjerice, presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 79. i 80.) (članak 17. Šeste direktive o PDV-u); od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 60.) (članak 11. stavak A podstavak 1. Šeste direktive o PDV-u); i od 17. prosinca 2015., WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 38. i 41.) (članak 43. i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive 2006/112, tj. sadašnji članak 45. i članak 59. točka (k) te direktive, kako je izmijenjena 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.) (Direktiva 2006/112 zamijenila je Šestu direktivu o PDV-u). Moglo bi se reći da se ta činjenica odražava i u povijesti „objektivnog uvjeta” jer s vremenskim odmakom možemo rekonstruirati tu povijest. Stoga, još i prije nego što je dvodijelni test utvrđen u presudi Emsland-Stärke, a kasnije, u području PDV-a, i u presudi Halifax, Sud je u predmetima koji su se odnosili na zlorabu razmatrao je li cilj *konkretnih odredbi* bio ispunjen (vidjeti, primjerice, presude od 12. svibnja 1998., Kefalas i dr. (C-367/96, EU:C:1998:222, t. 23.)), i od 23. ožujka 2000., Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, t. 33. i 34.), koje se obje odnose na članak 25. stavak 1. Druge direktive 77/91/EEZ o koordinaciji zaštitnih mehanizama koje, radi zaštite interesa članica i ostalih, države članice zahtijevaju od trgovačkih društava u smislu članka 58. stavka 2. Ugovora, s obzirom na osnivanje dioničkih društava i održavanje i promjenu njihova kapitala, a s ciljem ujednačavanja tih zaštitnih mehanizama (SL 1977., L 26, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 3.).

41 Ističem da Sud u predmetu Emsland-Stärke, iz kojeg je proizašao taj uvjet, nije razmatrao taj uvjet, nego je samo naveo da „Bundesfinanzhof smatra da činjenice opisane u prvom prethodnom pitanju pokazuju da cilj pravila Zajednice nije ostvaren”. Presuda od 14. prosinca 2000., Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, t. 55.).

42 Presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121); od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108); i od 17. prosinca 2015., WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832)

67. U predmetu Halifax, mogućnost postojanja zloporabe u biti je proizlazila iz činjenice da su transakcije bile strukturirane na takav način da su društva u grupi Halifax mogla zadržati status izuzetih od plaćanja izlaznog poreza, a pritom odbiti čitav ulazni porez koji su platili u vezi s tim isporukama. Sud je članak 17. stavke 2., 3. i 5. Šeste direktive o PDV-u protumačio na način da pravo na odbitak ulaznog poreza, promatrano s obzirom na načelo porezne neutralnosti, zahtijeva postojanje veze između ulazne i izlazne transakcije⁴³. Bilo bi suprotno svrsi tih pravila kada bi se poreznom obvezniku koji ne vrši *nikakve* transakcije koje podliježu pravilima o punom odbitku poreza, dopustilo da odbije čitav ulazni PDV⁴⁴.

68. U predmetu Part Service⁴⁵, odnosna društva su ugovore o leasingu vozilâ podijelila na zasebne dijelove (koji su uključivali osiguranje, financiranje, posredništvo i najam). Sud se pozvao na pravilo u skladu s kojim se nekoliko formalno odvojenih transakcija mora svejedno zajedno promatrati ako se „u okviru isključivo objektivne analize utvrdi da se radi o jedinstvenoj isporuci”⁴⁶. U takvim slučajevima, različit tretman isporuka u pogledu PDV-a bio bi „suprotan cilju članka 11. stavka A podstavka 1. točke (a) Šeste direktive, a to je da se oporezuje sve što predstavlja naknadu koja je dobivena ili će se dobiti od kupca”⁴⁷.

69. U predmetu WebMindLicences⁴⁸, odnosna društva izvršila su niz transakcija tako da su relevantne licence isporučene iz Portugala, a ne iz Mađarske (Mađarska ima mnogo višu stopu PDV-a za takvu vrstu transakcija). Sud se u presudi u tom predmetu usredotočio na svrhu konkretnih odredaba Direktive 2006/112 kojima se definira mjesto isporuke usluga⁴⁹. Zaključio je da ne bi bilo povrede da su usluge doista isporučene iz Portugala. Međutim, „to ne vrijedi ako su usluge u stvarnosti isporučene u [Mađarskoj]”.

70. Dakle, jasno je da se u svim gore navedenim predmetima razmatrala svrha konkretnih odredaba primjenjive direktive i da je to nužno da bi se utvrdilo je li „objektivni uvjet” ispunjen.

b) Komisijin prijedlog o spajanju dvaju uvjeta

71. Ni u jednom od pisanih očitovanja nije jasno i izričito navedeno koje su to „relevantne odredbe” za potrebe utvrđivanja potencijalne zloporabe u ovom predmetu.

72. Komisija je na raspravi uputila na skup odredaba o naplati PDV-a koje su relevantne za ovaj predmet te je navela članak 2. stavak 1., članak 4. stavak 3. točku (a) i članak 13. stavak B točku (g) Šeste direktive o PDV-u. Komisija je na raspravi nadalje istaknula da je svrha tih odredaba osigurati „pravilnu primjenu” ili „redovni porezni tretman” transakcija.

73. Slažem se da su to primjenjive odredbe⁵⁰. No navedena izjava o svrsi nije mi uvjerljiva. Komisijina tvrdnja je jednostavno kružna.

43 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 79.)

44 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 80.). Međutim, vidjeti presude Weald Leasing i RBS, u kojima se čini da je primijenjen nešto drugačiji pristup: presude od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), i RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, t. 44. i 45.).

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

46 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 52.)

47 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 60.)

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

49 Prvotno su to bili članak 43. i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive 2006/112, a sada se, nakon izmjena izvršenih Direktivom 2008/8, radi o članku 45. i članku 59. točki (k) Direktive 2006/112.

50 Iako članak 2. stavak 1. nije od velike pomoći i moglo bi ga se smatrati relevantnim u svakom predmetu koji se odnosi na isporuku robe (primjerice, moglo ga se istaknuti u gore razmatranim presudama Halifax ili Part Service, ali to nije učinjeno).

74. Naravno, poželjno je da sve odredbe Šeste direktive o PDV-u budu pravilno primijenjene tako da transakcije podliježu redovnom poreznom tretmanu. Međutim, u ovom predmetu se postavlja pitanje: što je pravilna ocjena? Čitav problem u ovom predmetu proizlazi iz činjenice da je ocjena „tehnički” pravilna. Prema riječima iz presude Halifax, radilo se o „formalnoj primjeni relevantnih odredaba Šeste direktive”⁵¹ na sve transakcije.

75. Kada je u vezi s tim pritisnuta na raspravi, Komisija je pojasnila da je pod tim mislila da *svrhu relevantnih odredaba čini oporezivanje stvarnih, materijalnih transakcija*. Budući da dugoročni i kratkoročni leasing nisu bili stvarni, nego fabricirani, treba ih zanemariti.

76. Za sada ću pretpostaviti da je Komisija u pravu i da je svrha tih odredaba oporezivanje „stvarnih, materijalnih transakcija”. Ako je tomu tako, fokus se u praksi potpuno prebacuje na uvjet u pogledu „umjetne naravi” ili „subjektivni” uvjet testa zlorabe utvrđen u presudama Emsland-Stärke i Halifax. Ako je taj uvjet ispunjen i transakcija je doista umjetna (a ne „stvarna” ili „materijalna”), to *a fortiori* znači da primjena pravila o PDV-u na te transakcije *ne može ostvariti njihovu svrhu*⁵².

77. Pitanje koje su transakcije „stvarne” ili „materijalne”, a koje su, nasuprot tomu, „umjetne” ili „fabricirane”, postaje ključno. Dva uvjeta se pretvaraju u jedan.

78. Smatram da taj pristup ima nekoliko značajnih problema. Istaknut ću ih četiri.

79. Kao prvo, njime se praktički odbacuje prvi dio testa iz presude Halifax. Smatram da taj pristup nije pravilan, ali ako jest, potrebno je to izričito istaknuti. Kako je potvrđeno, primjerice, u presudi Halifax, „Sud je više puta zaključio da propisi Zajednice moraju biti jasni, a njihova primjena mora biti predvidljiva za one na koje se primjenjuju [...] Taj zahtjev u pogledu pravne sigurnosti posebno se strogo mora poštovati kada je riječ o pravilima koja mogu izazvati financijske posljedice, kako bi zainteresirane osobe mogle točno znati razmjere obveza koje im ta pravila nameću”⁵³.

80. Jasno je da postoji određena napetost između načela zabrane zlorabe prava i načela zakonitosti i pravne sigurnosti. Zato je važno da su njegovi uvjeti što je moguće jasniji⁵⁴. Također ističem da su se gore navedene tvrdnje kojima se opravdava trenutna primjena presude Halifax na predmete koji su u tijeku djelomično temeljile na shvaćanju da su uvjeti postojanja zlorabe jasni najmanje od 2000., odnosno od datuma donošenja presude Emsland-Stärke⁵⁵. Ako bi se dva uvjeta utvrđena u toj presudi sada pretvorila u jedan, smatram da to shvaćanje više ne bi vrijedilo.

51 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74.)

52 Ta je tvrdnja iznimno bliska onome što je Komisija predlagala kao rješenje u predmetu Emsland-Stärke, ali koje Sud nije prihvatio. Komisija je predlagala da se postojanje zlorabe treba utvrditi kada je „svrha spornih komercijalnih radnji ostvarenje prednosti koje nije u skladu s ciljevima primjenjivih pravila Zajednice jer su uvjeti za stjecanje te prednosti umjetno stvoreni” (vidjeti presudu od 14. prosinca 2000., Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, t. 43.)) (moje isticanje).

53 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 72.)

54 Ako nisu, može se tvrditi da je zabrana zlorabe prava u javnom pravu, u pogledu njezinih praktičnih učinaka, u suprotnosti s načelom zakonitosti. Pozitivistički san o predvidljivosti prava zajedno s ustavnim načelom zakonitosti svih javnih radnji znači da pojedinac, kada je u doticaju s javnom upravom, što naravno uključuje i poreznu upravu, treba biti u mogućnosti predvidjeti, na temelju valjanog prava, hoće li njegove radnje biti dopuštene (zakonite) ili nedopuštene (nezakonite). Nadalje, u okviru te dihotomije, dopušteno je sve što nije izričito zabranjeno. Moglo bi se reći da zabrana zlorabe prava, osobito ako nema jasne uvjete, toj klasičnoj dihotomiji dodaje treću, sivu zonu, koja je za pozitivističkog pravnika tradicionalnih shvaćanja izrazito uznemirujuća. Ona zapravo znači da postoji treća skupina transakcija koje je, unatoč tomu što su *formalno* dopuštene *ex ante*, moguće ponovno ocijeniti *ex-post* kao *materijalno* nezakonite. Svaku takvu sivu zonu s nejasnim uvjetima šaljivo bismo mogli nazvati „Schrödingerova zakonitost”: tek je kasnijim otvaranjem kutije moguće doznati je li transakcija iz kutije bila zakonita ili ne.

55 Vidjeti točku 50. ovog mišljenja.

81. Kao drugo, čak i ako bi se tvrdilo da se odnosna dva uvjeta tehnički i dalje primjenjuju⁵⁶, makar „umjetna narav” bila odlučujući čimbenik u obama, smatram da je takav pristup u najmanju ruku nedosljedan sudskoj praksi kao što su presude Halifax, Parts Service i WebMindLicences⁵⁷, u kojima su sporne odredbe i njihova svrha jasnije određene.

82. Kao treće, odnosna dva uvjeta su prvi put utvrđena u presudi Emsland-Stärke. Oni su u toj presudi, te u svojem najuobičajenijem obliku u kasnijim predmetima, zapravo „preslika” uvjetâ odredbe protiv izbjegavanja iz Uredbe br. 2988/95 o zaštiti financijskih interesa Unije (članak 4. stavak 3.)⁵⁸. Iako možemo samo nagađati, ali je opravdano pretpostaviti da bi ta odredba bila primijenjena u predmetu Emsland-Stärke da je navedena uredba bila primjenjiva *ratione temporis*⁵⁹. Naime, Sud je od tada članak 4. stavak 3. Uredbe br. 2988/95 i dva uvjeta postojanja zloporabe smatrao međusobno zamjenjivima⁶⁰. Razvoj testa u pogledu postojanja zloporabe u smjeru koji Komisija predlaže – u smislu da se objektivni i subjektivni uvjeti spoje – bi u ionako suviše složenom području otvorio teška pitanja o odnosu između uredbe i načela u budućnosti.

83. Naposljetku, primjenu uvjeta načela zabrane zloporabe prava u području PDV-a nužno je u određenoj mjeri prilagoditi s obzirom na različita područja u kojima se primjenjuje. Međutim, ako bi se pojam zloporabe redefiniralo na predloženi način (test umjetne naravi), smatram da bi ga postalo još teže (možda čak i nemoguće) pomiriti s pojmom zloporabe kako je primijenjen u drugim predmetima. Tako se za pitanje umjetne naravi nekoliko puta, u predmetima koji su se odnosili na slobodno kretanje i građanstvo, smatralo ne samo da nije ključno, nego i da je u praksi gotovo irelevantno⁶¹.

c) Ocjena poštovanja „svrhe” u predmetnom slučaju

84. S obzirom na navedeno, predlažem da se odbije pristup koji Komisija predlaže i prihvati onaj koji bolje odražava postojeću sudsku praksu Suda.

85. Navodna zloporaba se u ovom predmetu sastoji od umjetnog ispunjenja uvjeta u pogledu (i.) prve isporuke vikendica, i (ii.) izuzeća kasnijih isporuka (što su u biti dvije strane iste medalje).

86. Stoga je potrebno razmotriti svrhu oporezivanja PDV-om isporuka „prije prvog useljenja” i njihovo kasnije izuzeće, što je predviđeno člankom 4. stavkom 3. točkom (a) i člankom 13. stavkom B točkom (g) Šeste direktive o PDV-u.

87. Osnovni pristup koji se primjenjuje kod oporezivanja PDV-om prijenosa nekretnina može se ukratko opisati na sljedeći način: prvu prodaju treba oporezovati, a ostale treba izuzeti. Svrha toga opisana je u izvornom Komisijinu prijedlogu i sudskoj praksi Suda.

88. U memorandumu s objašnjenjima priloženom izvornom Komisijinu prijedlogu bilo je navedeno „da se izgradnja i prodaja novih objekata mora oporezovati, neovisno o svojstvu u kojem je prodavatelj djelovao. Kako bi se riješili problemi koji se javljaju kod razlikovanja između novih i starih objekata, upotrijebljen je pojam prvog useljenja da bi se utvrdio trenutak u kojem objekt izlazi iz procesa

56 Što bi, po mojem mišljenju, bilo prilično „fabricirano” tumačenje.

57 Koje su se razmatrale u točkama 66. do 69. ovog mišljenja.

58 Također vidjeti gornje točke 49. do 51. Valja dodati da je nezavisni odvjetnik S. Alber u predmetu Emsland-Stärke naveo suprotno, istaknuvši da članak 4. stavak 3. „ne stvara novo pravno načelo, nego samo kodificira opće pravno načelo koje već postoji u pravu Zajednice” (mišljenje nezavisnog odvjetnika S. Albera u predmetu Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, t. 80.)).

59 U kasnijim predmetima, u kojima se razmatralo i načelo zabrane zloporabe prava i članak 4. stavak 3. Uredbe 2988/95, Sud je u prvom stupnju primijenio opće načelo (vidjeti presudu od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)).

60 To je prilično izričito utvrdio u presudi 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 52.). Također vidjeti presudu od 9. srpnja 2015., Cimmino i dr. (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 Vidjeti točku 28. ovog mišljenja.

proizvodnje i postaje predmet potrošnje, odnosno trenutak u kojem ga počinje koristiti njegov vlasnik ili stanar”. U memorandumu s objašnjenjima dalje se govori o „potrošnji” nekretnina prilikom prvog useljenja u iste i o mogućnosti da nekretnina „ponovno uđe u trgovački optjecaj” ili „ponovno postane predmet trgovine”⁶².

89. Taj tekst upućuje na to da pojam „prvo useljenje” označava isto što i izrazi da nekretnina „izlazi iz procesa proizvodnje”, „postaje predmet potrošnje” ili „ulazi u trgovački optjecaj”.

90. Sud je u presudi *Goed Wonen I* na sličan način odredio izuzeće navevši da se „leasing nepokretne imovine, kao i prodaja novih objekata *nakon njihove prve isporuke krajnjem potrošaču, što označava kraj proizvodnog procesa*, stoga načelno moraju smatrati izuzetim od oporezivanja” (moje isticanje)⁶³.

91. Dakle, svrha zajedničke primjene članka 4. stavka 3. točke (a) i članka 13. stavka B točke (g) Šeste PDV Direktive može se preformulirati kao primjena PDV-a kada nepokretna imovina prvi put uđe u trgovački optjecaj.

92. Po mojem mišljenju, prijenos opisan u glavnom postupku ne poštuje tu svrhu.

93. Do tog su me zaključka osobito doveli sljedeći čimbenici (sukladno mojem shvaćanju odluke kojom je upućeno prethodno pitanje): (i.) činjenica da je dugoročni leasing ugovoren sa subjektom nad kojim žalitelji imaju kontrolu; (ii.) činjenica da je dugoročni leasing raskinut unutar vrlo kratkog razdoblja nakon što je ugovoren i u usporedbi s njegovim predviđenim ukupnim trajanjem; i (iii.) činjenica da su vikendice tijekom tog vrlo kratkog razdoblja dane nazad u leasing žaliteljima u obliku kratkoročnog leasinga, što je rezultiralo krajnjom posljedicom da žalitelji zapravo nikad nisu prepustili kontrolu nad vikendicama tako da se čini da one, uzimajući u obzir sve okolnosti, nikad nisu izašle iz procesa proizvodnje.

94. S obzirom na navedeno i podložno konačnoj ocjeni od strane nacionalnog suda, u predmetima poput ovog bilo bi suprotno svrsi članka 4. stavka 3. točke (a) i članka 13. stavka B točke (g) Šeste direktive o PDV-u ako bi se dugoročni leasing između povezanih stranaka, koji je raskinut vrlo brzo nakon što je ugovoren i pri čemu nekretnina uopće nije korištena, smatralo „isporukom prije prvog useljenja”.

3. Subjektivni uvjet: je li osnovni cilj bilo ostvarenje porezne prednosti?

95. U pogledu „subjektivnog uvjeta”, sud koji je uputio zahtjev četvrtim pitanjem u biti pita treba li, prilikom utvrđivanja osnovnog cilja, preprodajne transakcije promatrati zasebno ili kao dio transakcija „kao cjeline”.

96. Korisno je započeti pobližim razmatranjem značenja „osnovnog cilja”.

62 Prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet, zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (COM(73) 950, 20. lipnja 1973., *Bilten Europskih zajednica*, dodatak 11/73, na str. 9.)

63 Presuda od 4. listopada 2001., „*Goed Wonen*” (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 52.). Ističem da se čini da je Sud u toj presudi izjednačio pojmove „prva isporuka” i „prvo useljenje”. Također vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, t. 21.), u kojoj se koristi izraz „stari objekti”.

97. Subjektivni test je u sudskoj praksi prezentiran na vrlo različite načine. U nekim se presudama ostvarenje opisuje, osim kao „osnovni cilj”⁶⁴, i kao „isključivi cilj”⁶⁵ ili „isključiva svrha”⁶⁶ „(protupravne) porezne prednosti”⁶⁷. U nekima se ta dva izraza kombiniraju („osnovni cilj [...] se isključivo sastoji u ostvarenju porezne prednosti”)⁶⁸. U drugim se presudama pak govori o trgovačkom poslovanju koje nije „redovno”⁶⁹.

98. Svi ti različiti izrazi subjektivnog testa imaju zajedničko obilježje. Svi oni postavljaju pitanje: postoji li za transakciju *ijedan* gospodarski razlog *osim* smanjenja poreza? Letvica je postavljena na različitim visinama.

99. Sud je u presudi Parts Service zaključio da se može raditi o zloporabi ako je „osnovni” cilj ostvarenje porezne prednosti⁷⁰. To podrazumijeva potencijalno veoma širok pojam zloporabe. U potpunosti suprotnosti s tim, u presudama Halifax i Weald Leasing zaključeno je da nema zloporabe „kada izvršena gospodarska aktivnost *može* imati neko drugo objašnjenje osim pukog ostvarenja porezne prednosti” (moje isticanje)⁷¹. U presudi Malvi utvrđeno je da je za postojanje zloporabe potrebno da transakcije „nemaju bilo kakvo gospodarsko ili trgovačko opravdanje”⁷².

100. Prevladavaju presude poput potonjih, u kojima se zauzima restriktivniji pristup pojmu zloporabe. One također odražavaju češće korištene izraze „osnovni cilj”, „isključivi cilj” ili „potpuno umjetne” konstrukcije.

101. Po mojem mišljenju, subjektivni test treba restriktivno primijeniti, u skladu s pristupom iz presuda kao što su Halifax i RBS. Test nije zadovoljen ako sporne transakcije *moгу* imati i drugo gospodarsko opravdanje osim ostvarenja porezne prednosti. Taj pristup ne samo da odražava prevladavajuću sudsku praksu, nego je i u skladu s načelom zakonitosti⁷³, koje se „posebno strogo mora poštovati kada je riječ o pravilima koja mogu izazvati financijske posljedice, kako bi zainteresirane osobe mogle točno znati razmjer obveza koje im ta pravila nameću”⁷⁴.

102. Imajući na umu taj pristup „osnovnom cilju”, sada se okrećem posebnom pitanju koje je sud koji je uputio zahtjev istaknuo u svojem četvrtom pitanju, odnosno: osnovni cilj *kojih točno transakcija?*

103. Sud koji je uputio zahtjev predlaže dva alternativna odgovora: (i.) pretprodajne transakcije, ili (ii.) pretprodajne transakcije i krajnja prodaja uzete zajedno.

104. Smatram da potonje u svakom slučaju predstavlja pogrešan referentni okvir. Čini mi se jasnim da je, ako je referentni okvir preširok – tako da obuhvaća čitav proces izgradnje i kasniji život vikendice, uvijek, osim u slučajevima porezne prijevare (koja se ovdje ne navodi) – moguće pronaći određeno gospodarsko opravdanje, koje se ne sastoji „samo” od ostvarenja porezne prednosti. Takav bi pristup zapravo onemogućio da subjektivni uvjet ikada bude ispunjen.

64 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 75. i 86.)

65 Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35.)

66 Presuda od 21. veljače 2006., University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, t. 51.)

67 Presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 69. i 70.), i od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 25.)

68 Presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 75.), i od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, t. 49.)

69 Presuda od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 32.)

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

71 Presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 75.), i od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 30.)

72 Presuda od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 47.)

73 U vezi potencijalnih posljedica njegova nepoštovanja, ponovno vidjeti gornju bilješku 54.

74 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 72.)

105. Tako će u ovom predmetu vjerojatno biti relevantna jedna ili više pretprodajnih transakcija. Pored tog općeg zapažanja, smatram da je u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev da odredi transakciju ili skup transakcija u odnosu na koje se treba utvrditi „osnovni cilj”.

106. Sud koji je uputio zahtjev pritom svejedno mora uzeti u obzir sve činjenice i okolnosti slučaja. To može uključivati prethodne i naknadne trgovačke radnje⁷⁵. Drugim riječima, kako bi pravilno odredio „osnovni cilj” samih pretprodajnih transakcija, sud koji je uputio zahtjev mora opširnije sagledati činjenični kontekst.

107. Naime, u ovom slučaju uopće ne bi postojala porezna prednost ako bi se u potpunosti zanemario širi kontekst pretprodajnih transakcija, nego bi se radilo samo o poreznom teretu (jer je prednost relativna i nastaje samo zbog kasnije prodaje trećim stranama).

4. Zaključak

108. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na četvrto i sedmo pitanje:

Četvrto pitanje

U predmetu poput onog iz glavnog postupka, „osnovni cilj” ne treba se određivati u odnosu na pretprodajne transakcije i krajnju prodaju uzete zajedno. Sud koji je uputio zahtjev mora odrediti konkretnu pretprodajnu transakciju ili transakcije u odnosu na koje je najprikladnije odrediti „osnovni cilj” za potrebe utvrđivanja eventualnog postojanja zlorabe prava u području PDV-a.

Sedmo pitanje

U predmetima poput onog iz glavnog postupka u kojima:

- je između poreznog obveznika i drugog, povezanog poreznog obveznika ugovoren dugoročni leasing; te je
- taj leasing raskinut unutar vrlo kratkog razdoblja nakon što je potpisan i u usporedbi s njegovim ukupnim predviđenim trajanjem; te su
- vikendice tijekom tog kratkog razdoblja dane nazad u leasing žaliteljima u obliku kratkoročnog leasinga, što je rezultiralo posljedicom da porezni obveznik koji ih je dao u dugoročni leasing zapravo nikad nije prepustio kontrolu nad njima;

bilo bi suprotno svrsi članka 4. stavka 3. točke (a) i članka 13. stavka B točke (g) Šeste direktive o PDV-u ako bi se dugoročni leasing smatralo „isporukom prije prvog useljenja” u smislu članka 4. stavka 3. točke (a) te direktive.

D. Treće pitanje: ponovno definiranje i ocjenjivanje transakcija

109. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim pitanjem u biti pita na koji je način potrebno ponovno definirati relevantne transakcije ako se načelo zabrane zlorabe prava primjenjuje u ovom predmetu?

⁷⁵ Presuda od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, t. 35.).

110. Kada se utvrdi postojanje povrede načela zabrane zlorabe prava, odnosno transakcije potrebno je ponovno definirati kako bi se ponovno uspostavilo stanje koje bi postojalo da nije došlo do transakcija koje predstavljaju tu zlorabu⁷⁶. Međutim, opseg ponovnog definiranja ne smije biti veći od onoga što je potrebno za pravilnu naplatu PDV-a i sprječavanje porezne utaje⁷⁷.

111. Kao prvo, nacionalni sud zato mora utvrditi, na temelju smjernica pruženih u odgovorima na prvo, drugo, četvrto i sedmo pitanje, jesu li određeni elementi transakcija koje se razmatraju u glavnom postupku zloraba.

112. Ako jesu, taj će sud morati ponovno definirati te transakcije kako bi ponovno uspostavio stanje koje bi postojalo da nije bilo elemenata koji predstavljaju zlorabu.

113. Primjerice, ako bi nacionalni sud zaključio da su preprodajne transakcije predstavljale povredu načela zabrane zlorabe prava, te bi transakcije trebalo zanemariti za potrebe utvrđivanja obveze koju žalitelji imaju u pogledu PDV-a.

114. Na temelju činjenica izloženih u zahtjevu nacionalnog suda te podložno konačnoj ocjeni od strane tog suda, kasniju prodaju vikendica bi se u tom slučaju smatralo njihovom prvom isporukom. Tu bi prodaju trebalo ocijeniti radi oporezivanja PDV-om u skladu s mjerodavnim nacionalnim pravilima, tumačenima s obzirom na pravo Unije, osobito s obzirom na članak 4. stavak 3. točku (a) i članak 13. stavak B točku (g) Šeste direktive o PDV-u.

115. Što se tiče institucionalne dimenzije trećeg pitanja suda koji je uputio zahtjev, samo se može ponoviti da se u nacionalnom pravu određuje institucija koja je nadležna za ponovno definiranje relevantnih transakcija, u skladu s načelom nacionalne postupovne autonomije, a podložno načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

116. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na treće prethodno pitanje:

- Ako se utvrdi postojanje povrede načela zabrane zlorabe prava, odnosno transakcije potrebno je ponovno definirati kako bi se uspostavilo stanje koje bi postojalo da nije bilo transakcija koje predstavljaju tu zlorabu.
- U okolnostima poput onih iz glavnog postupka, ako se preprodajne transakcije zanemari u primjeni načela zabrane zlorabe prava, te se stoga za kasnije prodaje nekretnina smatra da predstavljaju njihovu prvu isporuku, te prodaje radi oporezivanja PDV-om treba ocijeniti u skladu s mjerodavnim nacionalnim pravilima, tumačenima s obzirom na pravo Unije, a osobito s obzirom na članak 4. stavak 3. točku (a) i članak 13. stavak B točku (g) Šeste direktive o PDV-u.

E. Peto, šesto i osmo pitanje: sukladnost članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u sa Šestom direktivom o PDV-u

117. Peto, šesto i osmo pitanje suda koji je uputio zahtjev temelje se na pretpostavci da članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u nije u skladu sa Šestom direktivom o PDV-u te je (stoga) ne provodi.

118. Međutim, iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje, kao ni iz pisanih i usmenih očitovanja podnesenih Sudu, nije jasno koji je izvor nesukladnosti niti je jasna narav neprovedbe.

⁷⁶ Presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 98.); od 20. lipnja 2013., Newey, (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 50.); i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 52.)

⁷⁷ Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92.)

119. U slučaju apsolutne neprovedbe direktive, pravna situacija na određene je načine relativno jasna. Ne postoje nikakve provedbene mjere te nacionalno pravo stoga nije u skladu s tom direktivom. Nasuprot tomu, Irska je u predmetnom slučaju donijela mjere za provedbu Šeste direktive. Osim toga, nije se navodilo da članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u u svakom praktičnom scenariju, bez iznimke, „ne postiže rezultat” predviđen tom direktivom (sukladno terminologiji iz članka 288. UFEU-a). Stoga nije moguće općenito i bezuvjetno reći da se (djelomična) nesukladnost može izjednačiti s nepostojanjem provedbenih mjera.

120. Smatram da bi za detaljniju analizu tih pitanja bilo potrebno bolje razumijevanje naravi navodne nesukladnosti članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u.

121. Žalitelji su tijekom rasprave istaknuli da, po njihovu mišljenju, nesukladnost prije svega proizlazi iz članka 4. stavka 6. Zakona o PDV-u. Tom su odredbom od oporezivanja PDV-om *izuzete sve prve isporuke nepokretne imovine u vezi s kojima nije moguće ostvariti povrat ulaznog poreza*. Žalitelji smatraju da takvo izuzeće nije u skladu s člankom 4. stavkom 3. točkom (a) i člankom 13. stavkom B točkom (g) Šeste direktive o PDV-u, jer te odredbe *zahtijevaju* oporezivanje *svih* prvih isporuka nepokretne imovine. Nadalje, članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u nije u skladu sa Šestom direktivom o PDV-u jer se u njemu upućuje na odredbu tog zakona koja nije u skladu s navedenom direktivom – članak 4. stavak 6.

122. Protivna stranka i irska vlada osporavaju takvo tumačenje zakonodavstva. U svojim očitovanjima iznose vlastito tumačenje odnosne odredbe i razloge njezina usvajanja.

123. Stoga, Sud se u pogledu petog, šestog i osmog pitanja nalazi u položaju u kojem je na temelju zahtjeva nacionalnog suda za prethodnu odluku teško shvatiti u čemu se točno sastoji nesukladnost članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u sa Šestom direktivom o PDV-u; irska vlada oštro osporava svaku takvu hipotetsku nesukladnost. Čak i žalitelji nisu u stanju jasno objasniti zbog čega je točno članak 4. stavak 9. problematičan, osim zbog činjenice da se u njemu upućuje na članak 4. stavak 6. Zakona o PDV-u. Nadalje, čak i ako bi prihvatili objašnjenje nesukladnosti koje su žalitelji pružili, teško mi je shvatiti na koji je način ono relevantno u ovom predmetu jer, kako je potvrđeno na raspravi, u predmetnom se slučaju mogao ostvariti povrat ulaznog poreza.

124. Nije zadaća Suda da tumači nacionalno pravo. Još manje je njegova zadaća da odluči koja ga stranka pravilno tumači u slučajevima kada nisu očiti ni postojanje ni narav navodne nesukladnosti i/ili neprovedbe i kada su oni vidljivo sporni.

125. Posljedično, te s obzirom na navedeno, smatram da Sud ne raspolaže potrebnim činjenicama da pruži koristan odgovor koji se ne bi temeljio na hipotezi i nagađanju u vezi s naravi navodne nesukladnosti članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u sa Šestom direktivom o PDV-u.

126. Stoga, predlažem da se peto, šesto i osmo pitanje odbiju kao nedopuštena.

V. Zaključak

127. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na pitanja koja mu je postavio Supreme Court of Ireland:

Prvo i drugo pitanje

Odredbe Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje i nacionalne mjere kojima je ta direktiva provedena trebaju se tumačiti s obzirom na opće načelo prava Unije o zabrani zlorabe prava. To vrijedi i ako:

- ne postoji nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se to načelo „ostvarivalo”;
- su relevantne transakcije, u slučajevima poput predmetnog, izvršene prije presude Suda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Treće pitanje

Kada se utvrdi postojanje povrede načela zabrane zlorabe prava, odnosno transakcije potrebno je ponovno definirati kako bi se ponovno uspostavilo stanje koje bi postojalo da nije došlo do transakcija koje predstavljaju tu zlorabu.

U okolnostima poput onih iz glavnog postupka, ako se pretprodajne transakcije zanemari u primjeni načela zabrane zlorabe prava, te se stoga za kasnije prodaje nekretnina smatra da predstavljaju njihovu prvu isporuku, te prodaje radi oporezivanja PDV-om treba ocijeniti u skladu s mjerodavnim nacionalnim pravilima, tumačenima s obzirom na pravo Unije, a osobito s obzirom na članak 4. stavak 3. točku (a) i članak 13. stavak B točku (g) Šeste direktive Vijeća.

Četvrto pitanje

U predmetu poput onog iz glavnog postupka, „osnovni cilj” ne treba se određivati u odnosu na pretprodajne transakcije i krajnju prodaju uzete zajedno. Sud koji je uputio zahtjev mora odrediti konkretnu pretprodajnu transakciju ili transakcije u odnosu na koje je najprikladnije odrediti „osnovni cilj” za potrebe utvrđivanja eventualnog postojanja zlorabe prava u području PDV-a.

Sedmo pitanje

U predmetima poput onog iz glavnog postupka u kojima:

- je između poreznog obveznika i drugog, povezanog, poreznog obveznika ugovoren dugoročni leasing; te je
- taj leasing raskinut unutar vrlo kratkog razdoblja nakon što je potpisan i u usporedbi s njegovim ukupnim predviđenim trajanjem; te su
- nekretnine tijekom tog kratkog razdoblja dane su nazad u leasing, što je rezultiralo posljedicom da porezni obveznik koji ih je dao u dugoročni leasing zapravo nikad nije prepustio kontrolu nad njima;

bilo bi suprotno svrsi članka 4. stavka 3. točke (a) i članka 13. stavka B točke (g) Šeste direktive Vijeća ako bi se dugoročni leasing smatralo „isporukom prije prvog useljenja” u smislu članka 4. stavka 3. točke (a) te direktive.

Peto, šesto i osmo pitanje

Peto, šesto i osmo pitanje odbijaju se kao nedopuštene.