



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
YVESA BOTA  
od 30. studenoga 2017.<sup>1</sup>

**Predmet C-580/16**

**Firma Hans Bühler KG**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Isporuka robe otpremljene ili prevezene unutar Europske unije – Izuzeće – Isporuka od strane poreznog obveznika iz jedne države članice kupcu u drugoj državi članici – Situacija u kojoj porezni obveznik na računu navodi svoj identifikacijski broj za PDV u trećoj državi članici”

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 141. točke (c) i članaka 42. i 265. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost<sup>2</sup>, u svojoj verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, u vezi s člankom 41. prvim stavkom i člancima 197. i 263. te direktive.

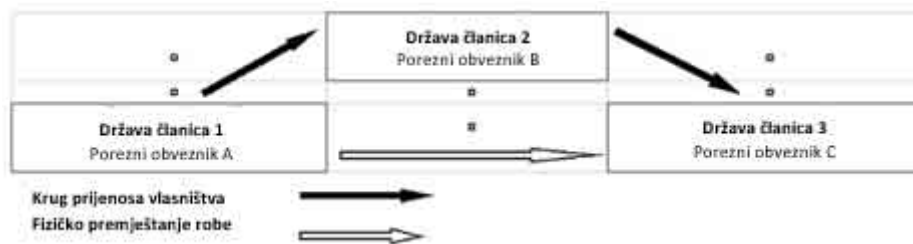
2. Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva Firma Hans Bühler KG i Finanzamt Graz-Stadt (Porezni ured u Grazu, Austrija) u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije izvršene između listopada 2012. i ožujka 2013.

3. Njime se traži pojašnjenje provedbenih uvjeta mjere pojednostavljenja oporezivanja transakcija u kojima sudjeluju tri porezna obveznika koji su identificirani u svrhu PDV-a u trima različitim državama članicama.

4. U tom konkretnom slučaju stjecanja unutar Zajednice, koja se uobičajeno nazivaju „trostranim poslovima” i koja se predstavljaju u obliku skice kao što je ona navedena *infra*., porezni obveznik A, koji je u svrhu PDV-a identificiran u državi članici 1, isporučuje robu poreznom obvezniku B koji je u svrhu PDV-a identificiran u državi članici 2 i koji pak tu istu robu isporučuje poreznom obvezniku C, koji je u svrhu PDV-a identificiran u državi članici 3, pri čemu se roba izravno otprema ili prevozi iz države članice 1 u državu članicu 3.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: francuski

<sup>2</sup> SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u.



5. Cilj takvog posla je da se porezni obveznik B izuzme od PDV-a za stjecanje unutar Zajednice koje je proveo u državi članici mjesta dolaska robe i zatim da ga se oslobodi obveze identifikacije u svrhu PDV-a (u daljnjem tekstu: identifikacija za PDV) u toj državi članici, pri čemu porezni obveznik C u istoj državi članici treba plaćati porez za uzastopnu isporuku.

6. Utvrdit ću da se, ako su ispunjeni materijalni uvjeti za stjecanje unutar Zajednice, poreznom obvezniku B ne može odbiti mjera pojednostavljena predviđena člankom 141. Direktive o PDV-u jer se on ne treba identificirati u svrhu PDV-a u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe, ili jer rekapitulacijsko izvješće o predmetnim transakcijama nije podneseno ili ispravljeno u određenom roku.

## I. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

7. Člankom 40. Direktive o PDV-u određuje se:

„Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe.”

8. U skladu s člankom 41. te direktive:

„Ne dovodeći u pitanje članak 40., smatra se da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 2. stavka 1. točke (b) alineje i. unutar teritorija države članice koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stječe robu utvrdi da je PDV primijenjen na to stjecanje u skladu s člankom 40.

Ako je PDV primijenjen na stjecanje u skladu s prvim stavkom i nakon toga primijenjen, slijedom članka 40., na stjecanje u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, oporezivi iznos smanjuje se sukladno tome u državi članici koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje.”

9. U skladu s člankom 42. navedene direktive:

„Prvi stavak članka 41. ne primjenjuje se i smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 40. ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice određene u skladu s člankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;
- osoba koja stječe robu ispunila je obveze utvrđene člankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća.”

10. Člankom 141. iste direktive određuje se:

„Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici;
- (b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a);
- (c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;
- (d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;
- (e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se porez plaća.”

11. U skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u:

„1. PDV je odgovorna plaćati osoba kojoj se isporučuje roba ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) oporeziva transakcija je isporuka robe obavljena sukladno uvjetima iz članka 141.;
- (b) osoba kojoj se isporučuje roba je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik identificiran u svrhu plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj se obavlja isporuka;
- (c) račun koji izdaje porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici osobe kojoj je roba isporučena sastavlja se u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3.

2. Ako je u skladu s odredbama članka 204. porezni zastupnik određen kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, države članice mogu propisati iznimku od stavka 1. ovog članka.”

12. Člankom 262. te direktive propisuje se:

„Svaki porezni obveznik koji je identificiran za potrebe PDV-a podnosi zbirnu prijavu u kojoj se navode:

- (a) stjecatelji identificirani za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu u skladu s uvjetima određenima u članku 138. stavku 1. i stavku 2. točki (c);
- (b) osobe identificirane za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu koja je njemu isporučena putem stjecanja unutar Zajednice navedenih u članku 42. [...]”

13. U skladu s člankom 263. navedene direktive:

„1. Zbirna prijava sastavlja se za svaki kalendarski mjesec u roku koji ne prelazi mjesec dana i u skladu s postupcima koje određuju države članice.

1.a Države članice međutim u skladu s uvjetima i ograničenjima koje postave mogu dozvoliti poreznim obveznicima da podnesu zbirnu prijavu za svako kalendarsko tromjesečje u roku koji ne prelazi jedan mjesec od kraja tromjesečja, kada ukupan tromjesečni iznos, isključujući PDV, za isporuku robe kako se navodi u članku 264. stavku 1. točki (d) i članku 265. stavku 1. točki (c) ne prelazi ni s obzirom na odnosno tromjesečje ni s obzirom na prethodna četiri tromjesečja iznos od 50 000 [eura] ili jednak iznos u nacionalnoj valuti.

Mogućnost navedena u prvom podstavku prestaje biti primjenjiva nakon kraja onog mjeseca tijekom kojeg ukupna vrijednost isključujući PDV za isporuku robe, kako se navodi u članku 264. stavku 1. točki (d) i članku 265. stavku 1. točki (c), prelazi s obzirom na tekuće tromjesečje iznos od 50 000 [eura] ili jednak iznos u nacionalnoj valuti. U tom se slučaju sastavlja zbirna prijava za mjesec koji je prošao (mjeseci koji su prošli) od početka tromjesečja u roku koji ne prelazi mjesec dana.

1.b Do 31. prosinca 2011. države članice smiju postaviti iznos spomenut u stavku 1.a na 100 000 [eura] ili jednak iznos u nacionalnoj valuti.

[...]

2. Države članice mogu dozvoliti ili zahtijevati da se zbirna prijava navedena u stavku 1. podnese elektroničkim prijenosom dokumenata u skladu s uvjetima koje one utvrde.”

14. Člankom 265. iste direktive predviđa se:

„1. U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, kako je navedeno u članku 42., porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici koja mu je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je on proveo to stjecanje jasno iskazuje sljedeće informacije u rekapitulacijskom izvješću:

- (a) svoj identifikacijski broj za PDV u toj državi članici, te pod kojim je obavio stjecanje i daljnju isporuku robe;
- (b) u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, identifikacijski broj za PDV osobe kojoj je porezni obveznik izvršio daljnju isporuku robe;
- (c) za svaku osobu kojoj je obavljena daljnja isporuka robe, ukupna vrijednost bez PDV-a obavljenih isporuka od strane poreznog obveznika u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe.

2. Vrijednost navedena u stavku 1.c prijavljuje se za razdoblje podnošenja utvrđeno u skladu s člankom 263. stavcima od 1. do 1.b tijekom kojeg PDV postaje naplativ.”

15. U skladu s člankom 266. Direktive o PDV-u:

„Odstupajući od članaka 264. i 265., države članice mogu odrediti da je potrebno dati dodatne informacije u rekapitulacijskom izvješću.”

## B. Austrijsko pravo

16. Člankom 3. stavkom 8. Umsatzsteuergesetz 1994 (Savezni zakon o porezu na promet) od 23. kolovoza 1994.<sup>3</sup> određuje se:

„Stjecanje unutar Zajednice provodi se na državnom području države članice u kojoj je završila otprema ili [...] prijevoz robe. Ako kupac u svojim odnosima s isporučiteljem upotrebljava identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila druga država članica, smatra se da se stjecanje provodi na državnom području te države članice dok kupac ne utvrdi da je na stjecanje primijenjen PDV-u u državi članici koja je određena u prvoj fazi. Ako se taj dokaz podnese, članak 16. primjenjuje se *mutatis mutandis*.“

17. U verziji primjenjivoj za 2012.<sup>4</sup>, člankom 25. UStG-a iz 1994., naslovljenim „Trostrani posao“, određuje se:

„Definicija

1. Trostrani posao provodi se kada tri poduzetnika iz triju različitih država članica izvršavaju transakcije koje se odnose na istu robu, kada tu robu prvi isporučitelj izravno šalje konačnom kupcu i kada su ispunjeni uvjeti iz stavka 3. Isto vrijedi kada je konačni kupac pravna osoba koja nije poduzetnik ili koja robu ne stječe za svoje poduzeće.

Mjesto stjecanja unutar Zajednice u slučaju trostranog posla

2. Smatra se da se na stjecanje unutar Zajednice u smislu druge rečenice članka 3. stavka 8. primjenjuje PDV kada poduzetnik (kupac) dokaže da se radi o trostranom poslu i da je ispunio svoje obveze prijavljivanja u skladu sa stavkom 6. Ako poduzetnik ne ispunjava obveze prijavljivanja, retroaktivno gubi pravo na izuzeće.

Izuzeće u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice

3. Stjecanje unutar Zajednice izuzima se od PDV-a kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) poduzetnik (kupac) nema boravište ili sjedište na državnom području, ali je identificiran u svrhu PDV-a na području [Unije];
- (b) stjecanje se provodi radi daljnje isporuke poduzetniku (kupcu) na državnom području na kojem je poduzetnik ili pravna osoba identificiran(a) u svrhu PDV-a na državnom području;
- (c) stečena roba dolazi iz države članice koja nije ona u kojoj je poduzetnik (kupac) identificiran u svrhu PDV-a;
- (d) ovlast raspolaganja stečenom robom prvi poduzetnik ili prvi kupac izravno prenosi na konačnog kupca (primatelj);
- (e) porez je dužan platiti primatelj u skladu sa stavkom 5.

Izdavanje računa od strane kupca

3 BGBl. 663/1994, u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.

4 BGBl. I, br. 34/2010

4. <sup>5</sup> U slučaju primjene izuzeća iz stavka 3., račun, među ostalim, mora sadržavati sljedeće podatke:
- izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a konačnog kupca,
  - identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe, i
  - identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.

Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a

5. U slučaju trostranog posla, porez je dužan platiti primatelj isporuke koja se oporezuje kada je račun koji izda kupac u skladu sa stavkom 4.

Obveze kupca

6. Kako bi ispunio obveze prijavljivanja u smislu stavka 2., poduzetnik u rekapitulacijskom izvješću mora navesti sljedeće podatke:
- identifikacijski broj za PDV na državnom području pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe;
  - identifikacijski broj za PDV primatelja daljnje isporuke koju je obavio poduzetnik, koji mu je dodijeljen u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe;
  - za svakog od tih primatelja, ukupni iznos isporuka koje je na taj način poduzetnik obavio u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe. Te iznose treba navesti za kalendarsko tromjesečje tijekom kojeg je porezna obveza nastala.

Obveze primatelja

7. Za izračun poreza u skladu s člankom 20., utvrđeni iznos treba uvećati za iznos koji treba platiti na temelju stavka 5.”
18. U skladu s člankom 21. stavkom 3. UStG-a iz 1994., rekapitulacijska izvješća treba podnijeti prije kraja mjeseca koji slijedi nakon razdoblja za prijavu.

5 Taj je stavak izmijenjen Abgabenänderungsgesetz 2012 (Zakon o izmjeni oporezivanja) od 14. prosinca 2012. (BGBl I, 112/2012), s učinkom od 1. siječnja 2013. Njime se određuje:

„4. Izdavanje računa podliježe pravilima države članice iz koje kupac obavlja svoju djelatnost. Ako su isporuku provodi stalna poslovna jedinica kupca, primjenjuje se pravo države članice u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica [...].

Ako se na izdavanje računa primjenjuju odredbe ovog saveznog zakona, na računu je, među ostalim, potrebno navesti sljedeće podatke:

- izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a konačnog kupca;
- identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe, i
- identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.”



## II. Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

19. Firma Hans Bühler, komanditno društvo koje ima sjedište u Njemačkoj i koje je u svrhu PDV-a ondje identificirano, u toj državi članici obavlja proizvodnu i trgovinsku djelatnost. Od listopada 2012. do travnja 2013.<sup>6</sup>, društvo je također bilo identificirano u svrhu PDV-a u Austriji zbog planiranog osnivanja stalne poslovne jedinice u toj drugoj državi članici. U trenutku sastavljanja zahtjeva za prethodnu odluku, taj plan još uvijek nije ostvaren<sup>7</sup>.

20. Od listopada 2012. do ožujka 2013., to je društvo više puta kupilo isporučitelje sa sjedištem u Njemačkoj proizvoda koje je to društvo preprodavalo kupcu sa sjedištem u Češkoj Republici koje je ondje identificirano u svrhu PDV-a. Njemački su isporučitelji tu robu izravno prevozili do češkog kupca. Firma Hans Bühler za te se poslove, koje je smatrao trostranima, služio isključivo svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV.

21. Njemački su isporučitelji navodili svoj njemački identifikacijski broj za PDV kao i austrijski identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler na računima koji su bili upućeni potonjem društvu. To je društvo svojem češkom kupcu izdalo račune sa svojim austrijskim identifikacijskim brojem i češkim identifikacijskim brojem za PDV kupca. Na tim je računima bilo naznačeno da se radilo o „trostranim poslovima unutar Zajednice” i da je konačni kupac, prema tome, bio odgovoran platiti PDV.

22. Firma Hans Bühler podnio je 8. veljače 2013. austrijskoj poreznoj upravi rekapitulacijska izvješća za razdoblje od listopada 2012. do siječnja 2013. u kojima je bio naveden njegov austrijski identifikacijski broj za PDV, kao i češki identifikacijski broj za PDV konačnog kupca. U rubrici „trostrani poslovi” nije bilo ništa navedeno.

23. Zatim je Firma Hans Bühler 10. travnja 2013. ispravio ta rekapitulacijska izvješća, pri čemu je pojasnio da je obavljao trostrane poslove te je podnio druga rekapitulacijska izvješća za veljaču i ožujak 2013.

24. Porezni ured u Grazu smatrao je da PDV na transakcije između njemačkih isporučitelja i društva Firma Hans Bühler treba platiti u Austriji na temelju stjecanja unutar Zajednice.

25. Taj je ured smatrao da se radilo o „manjkavim” trostranim poslovima jer taj porezni obveznik nije ispunio obveze prijavljivanja i nije podnio dokaz da se na posao primijenio PDV u okviru konačnog stjecanja u Češkoj Republici. Ta je uprava također smatrala, čak i ako su stjecanja unutar Zajednice provedena u Češkoj Republici, da su se morala provesti i u Austriji, s obzirom na to da se Firma Hans Bühler služio svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV.

26. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) odbio je tužbu društva Firma Hans Bühler protiv te odluke jer je taj kupac izgubio pravo na izuzeće od PDV-a za stjecanja unutar Zajednice, u skladu s člankom 25. stavkom 2. UStG-a iz 1994. zato što nije ispunio posebne obveze prijavljivanja koje su određene tom odredbom. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) također je smatrao da austrijski identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler više nije valjao od 10. travnja 2013. i da zato nije niti mogao ispuniti obveze prijavljivanja, koje su propisane člankom 25. stavkom 6. UStG-a iz 1994. za transakcije iz veljače i ožujka 2013.

27. Firma Hans Bühler podnio je prijedlog za ponavljanje postupka protiv te odluke pred Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija).

<sup>6</sup> U točki 7. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje pojašnjeno je da od 10. travnja 2013. identifikacijski broj za PDV više nije bio valjan.

<sup>7</sup> Na raspravi zastupnik tog društva pojasnio je da je ono odustalo od tog plana.

28. Taj je sud izrazio sumnje u konsenzus koji postoji između poreznog obveznika, Poreznog ureda u Grazu i Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) u pogledu primjenjivosti pravila o trostranim poslovima.

29. Nakon što je istaknuo da dva „poduzetnika”, u smislu definicije iz članka 25. stavka 1. UStG-a iz 1994., imaju sjedište u istoj državi članici, odnosno u Saveznoj Republici Njemačkoj, pita se koja je posljedica toga što je roba otpremljena ili prevezena iz te države članice, s obzirom na članak 141. točku (c) Direktive o PDV-u, i stoga na odlučujući element za kvalifikaciju transakcije. Ako se radi samo o identifikacijskom broju za PDV kojim se služio porezni obveznik, ističe mogući utjecaj takvog rješenja u slučaju identifikacije isključivo u svrhu obavljanja trostranih poslova.

30. Naposlijetku, Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) iznosi da se njegova analiza razlikuje od analiza Poreznog ureda u Grazu i Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) u pogledu pravnih posljedica nepoštovanja obveza prijavljivanja, s obzirom na članke 41. i 42. Direktive o PDV-u kao i na sudsku praksu Suda u pogledu ispravljanja računa.

31. U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 141. točku (c) Direktive [o PDV-u], o kojoj u skladu s člankom 42. (u vezi s člankom 197.) Direktive [o PDV-u] ovisi neprimjena članka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da uvjet koji je njime predviđen nije ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, uključujući ako se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice?
2. Treba li članke 42. i 265. [Direktive o PDV-u], u vezi s člankom 263. Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da neprimjenu članka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u] uzrokuje samo pravodobno podnošenje rekapitulacijskog izvješća?”

### III. Moja analiza

#### A. Uvodne napomene

32. Svojim prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev poziva Sud da po prvi puta odluči o provedbenim uvjetima sustava uspostavljenog člankom 141. Direktive o PDV-u<sup>8</sup> koje treba ispuniti kako stjecanje robe unutar Zajednice koje provodi porezni obveznik, u svrhu daljnje isporuke, na državnom području iste države članice ne podliježe PDV-u te države članice.

33. Budući da se radi o mjeri pojednostavljenja, čini mi se korisnim najprije je postaviti u općenitiji kontekst pravila primjenjivih na trgovinu robe unutar Zajednice<sup>9</sup> kojim je obuhvaćena.

34. U članku 141. Direktive o PDV-u u bitnome je preuzet članak 28.c glava E točka 3. prva do peta alineja Šeste direktive.

8 Isto vrijedi za istovjetne 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 (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Vidjeti točku 34. i sljedeće točke ovog mišljenja.

9 Za prikaz s povijesnog stajališta, vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:7, t. 24. do 29.).



35. Članak 28.c glava E Šeste direktive uveden je člankom 1. stavkom 22. Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388 s ciljem ukidanja fiskalnih granica<sup>10</sup> kojim je uvedena glava XVI.a koja obuhvaća članke 28.a do 28.m i kojom su uređene prijelazne odredbe o oporezivanju trgovine između država članica<sup>11</sup> i, konkretnije, sustav izuzeća.

36. Odredbe članka 28.c glava E Šeste direktive u bitnome nisu revidirane otkad su bile izmijenjene člankom 1. stavkom 13. Direktive Vijeća 92/111/EZ od 14. prosinca 1992. o izmjeni Direktive 77/388 i mjerama pojednostavljenja u području poreza na dodanu vrijednost<sup>12</sup>.

37. Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost<sup>13</sup>, čiji je cilj, u skladu s njezinom uvodnom izjavom 4., „zajamčiti jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive [o PDV-u], a posebno u vezi poreznih obveznika, isporu[ke] robe i isporu[ke] usluga te [...] mjest[a] oporezivih transakcija”, ne sadržava nijednu posebnu odredbu o izuzećima transakcija unutar Zajednice iz članaka 138. do 142. Direktive o PDV-u<sup>14</sup>.

38. Stoga je članak 141. te direktive element općeg sustava izuzeća koji se odnosi na stjecanja unutar Zajednice. Radi lakšeg razumijevanja sustava koji je uspostavljen tom odredbom<sup>15</sup>, također mi se čini potrebnim podsjetiti na određene ključne pojmove u području trgovine robom unutar Zajednice, koji su proizašli iz Direktive o PDV-u i sudske prakse Suda.

39. Najprije, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. te direktive, PDV-u podliježe stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav<sup>16</sup>.

40. U članku 20. prvom stavku navedene direktive „[s]tjecanje robe unutar Zajednice” definira se kao „stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje”.

41. Članak 42. Direktive o PDV-u odnosi se na poseban slučaj stjecanja radi daljnje isporuke, kao i članak 141. točka (b) te direktive.

42. Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice, odnosno mjestom oporezivanja transakcije, „smatra se”, na temelju članka 40. navedene direktive, „ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe”.

10 SL 1991., L 376, str. 1.

11 U točki 22. presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548), Sud je podsjetio na to da, „s obzirom na to da je utvrđeno da još nisu ispunjeni uvjeti na temelju kojih bi se moglo provesti načelo oporezivanja u matičnoj državi članici isporučene robe a da se ne povrijedi načelo pripisivanja poreznih prihoda državi članici gdje je mjesto konačne potrošnje, zakonodavac Zajednice uveo je, u glavi XVI.a Šeste direktive, prijelazne odredbe o oporezivanju trgovine između država članica koje se temelje na uspostavi novog oporezivog događaja, odnosno stjecanja robe unutar Zajednice (sedma do deseta uvodna izjava Direktive 91/680).”

12 SL 1992., L 384, str. 47., pri čemu je datum provedbe bio utvrđen, u skladu s člankom 4. te direktive, na 1. siječnja 1993.

13 SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.) Osim određenih odredbi članaka 3., 11., 23. i 24., ta je uredba stupila na snagu dvadesetog dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije* te se primjenjuje od 1. srpnja 2011. (vidjeti članak 65. navedene uredbe). Uredba Vijeća (EZ) br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388/EEZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost stavljena je izvan snage ((SL 2005., L 288, str. 1.), vidjeti članak 64. Uredbe br. 282/2011.).

14 Vidjeti za budućnost Prijedlog provedbene uredbe Vijeća od 4. listopada 2017. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća transakcija unutar Zajednice (COM(2017) 568 *final*) koja se odnose isključivo na članak 138. Direktive o PDV-u.

15 Valja napomenuti da taj sustav nije obavezan. Kupci mogu odlučiti da se na njih primijeni načelni sustav u kojemu porezni obveznik posrednik mora ispuniti porezne obveze koje ima u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe i u kojoj provodi isporuku unutar Zajednice ili u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe i u kojoj provodi stjecanje unutar Zajednice, nakon koje slijedi interna isporuka za koju porez plaća konačni kupac.

16 Točkom (a) tog članka predviđa se oporezivanje „isporuk[e] robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”.

43. Zatim, kao što je Sud na to podsjetio:

- „isporuka robe unutar Zajednice i stjecanje te robe unutar Zajednice zapravo su jedna te ista gospodarska transakcija, iako iz stjecanja proizlaze različita prava i obveze za strane u transakciji kao i za porezna tijela predmetnih država članica”<sup>17</sup>;
- „[s]toga je posljedica svakog stjecanja unutar Zajednice koje se oporezuje u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe unutar Zajednice na temelju članka 28.a stavka 1. točke (a) prve alineje Šeste direktive [<sup>18</sup>] isporuka koja je izuzeta od poreza u državi članici u kojoj je započela navedena otprema ili prijevoz u skladu s člankom 28.c glavom A točkom (a) prvom alinejom iste direktive [<sup>19</sup>] (presuda od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)”<sup>20</sup>;
- „[i]z toga slijedi da povezanost izuzeća od poreza za isporuku unutar Zajednice sa stjecanjem unutar Zajednice omogućuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i, slijedom toga, povredu načela porezne neutralnosti koje je neodvojivo od zajedničkog sustava PDV-a”<sup>21</sup>, i
- „stjecanje robe unutar Zajednice je obavljeno i izuzeće isporuke unutar Zajednice postaje primjenjivo tek kada je pravo raspolaganja robom kao vlasnik preneseno na kupca te kada isporučitelj utvrdi da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i da je nakon te otpreme ili prijevoza fizički napustila državno područje države članice isporuke”<sup>22</sup>.

44. Naposljetku, samo su trostrani poslovi predmet posebne odredbe u Direktivi o PDV-u, odnosno njezina članka 141. kojim su definirani. Iz toga proizlazi da te poslove moraju obaviti tri porezna obveznika koji su u svrhu PDV-a identificirani u trima različitim državama članicama, pri čemu je posebno to što prvi porezni obveznik otprema ili prevozi predmetnu robu do trećeg poreznog obveznika.

45. Stoga ih treba razlikovati od uzastopnih ili lančanih transakcija koje se odnose na istu robu i čiji je ishod samo jedan prijevoz unutar Zajednice<sup>23</sup>, što je prethodno ispitao Sud, iako su rješenja usporediva<sup>24</sup>.

46. Naime, u takvim se situacijama radilo o utvrđivanju, u slučaju da ne postoji posebna odredba, provedbenih uvjeta za načelo izuzeća isporuke unutar Zajednice kako bi se „na jednostavan način ostvario postavljeni cilj [...] ,odnosno prijenos poreznih prihoda državi članici gdje je mjesto konačne potrošnje isporučene robe” i „osiguralo jasno razgraničenje poreznih suvereniteta predmetnih država članica”<sup>25</sup>.

17 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 23.).

18 Koji je postao članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka i. Direktive o PDV-u.

19 Koji je postao članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u.

20 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 24.).

21 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 25.).

22 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 42.). Vidjeti za primjer posljedica nepoštovanja tog zahtjeva presudu od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 41. i 42.).

23 Vidjeti na primjer što se tiče transakcija koje uključuju više od dva porezna obveznika presude od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Vidjeti za usporedbu sa sustavom primjenjivim na trostrane poslove mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 65.).

25 Vidjeti presudu od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 40.).

47. Sud je stoga najprije odlučio da se „ta otprema ili prijevoz može pripisati samo jednoj od dviju isporuka, koja će se jedina izuzeti u skladu s člankom 28.c glavom A točkom (a) prvom alinejom Šeste direktive”<sup>26</sup> i da je „[t]o tumačenje valjano neovisno o kojem se poreznom obvezniku radi, odnosno o prvom prodavatelju, kupcu posredniku ili drugom kupcu, koji ima pravo raspolagati robom tijekom navedene otpreme ili prijevoza”<sup>27</sup>

48. Sud je naknadno pojasnio<sup>28</sup> da „određivanje transakcije kojoj treba pripisati taj prijevoz, odnosno prvoj ili drugoj isporuci [...] treba provesti s obzirom na ukupnu ocjenu svih okolnosti slučaja kako bi se utvrdilo koja od tih dviju isporuka ispunjuje sve uvjete koji se odnose na isporuku unutar Zajednice”<sup>29</sup>.

49. Međutim, kako bi se primijenio članak 141. Direktive o PDV-u, pitanje kojoj isporuci treba pripisati prijevoz unutar Zajednice ne postavlja se zbog uvjeta koji su navedeni u njezinim točkama (b) i (c), odnosno, s jedne strane, stjecanje robe koje, „u svrhu njezine daljnje isporuke”<sup>30</sup>, u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, provodi porezni obveznik, te, s druge strane, izravna otprema ili prijevoz tako stečene robe do primatelja daljnje isporuke.

50. Stoga, iako se pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev odnose na identifikaciju predmetnih poreznih obveznika u svrhu PDV-a u trima različitim državama članicama, smatram da je potrebno istaknuti<sup>31</sup> da ta identifikacija nije jedino obilježje trostranog posla. Odlučujući su uvjeti u kojima se predmetni trostrani posao obavlja. Prema tome, mora ga obaviti kupac posrednik ili, drugim riječima, takozvani kupac-preprodavatelj, koji odluči istodobno steći robu radi preprodaje i prevesti robu izravno od svojeg isporučitelja do kupca. U tom slučaju, pravo raspolaganja robom kao vlasnik nužno će se prenijeti na prvog kupca jer on „preuzima inicijativu za prijevoz kojim se provodi stjecanje unutar Zajednice”<sup>32</sup>.

51. Prema tome, čini mi se ključnim da se te posebne okolnosti, na temelju kojih je trostrane poslove moguće razlikovati od uzastopnih ili lančanih transakcija, prethodno provjere<sup>33</sup>, prije nego što se predvidi bilo kakvo pojednostavljenje.

52. Isto vrijedi za općenitije uvjete koji se odnose na transakcije unutar Zajednice, kao što je postojanje otpreme ili prijevoza<sup>34</sup> kao i određivanje osobe kojoj se konačno izvršava daljnja isporuka kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a u predmetnoj državi članici<sup>35</sup>.

53. Iz toga slijedi da bi bilo moguće, ako bi nakon stjecanja unutar Zajednice iz glavnog postupka uslijedila interna isporuka, dati koristan odgovor na dva pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev i koja se odnose na provedbu mjere pojednostavljenja uvedene člankom 141. Direktive o PDV-u u korist poreznog obveznika posrednika.

26 Koji je postao članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u.

27 Vidjeti presudu od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C 245/04, EU:C:2006:232, izreka, t. 1.)

28 Vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 27. i sljedeće točke).

29 Vidjeti točku 44. te presude.

30 Moje isticanje

31 Kao što je to Sud učinio pred strankama u okviru svojeg pitanja koje je postavio kako bi dobio usmeni odgovor na raspravi.

32 Prema izrazu koji je upotrijebljen u mišljenju nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 66.).

33 Vidjeti radi usporedbe slučajeva predviđenih u Izvješću Komisije Vijeću i Europskom parlamentu od 23. studenoga 1994. o funkcioniranju prijelaznih odredaba za naplatu PDV-a u trgovini unutar Zajednice (COM(94) 515 *final*, u daljnjem tekstu: Izvješće iz 1994.), u čijoj je točki 247. navedeno da „[u] suprotnom slučaju u kojem B isporučuje robu u državi članici 1 ili ako je njegov kupac C, u svoje ime i za svoj račun, zadužen za prijevoz do države članice u kojoj završava prijevoz 2 [čitaj „3” u skladu s točkom 4. ovog mišljenja], B provodi kupnju u državi članici 1 nakon koje slijedi isporuka unutar Zajednice iz te države članice”. Vidjeti u pogledu prvog slučaja presudu od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 12., 13. i 40.).

34 Vidjeti točku 43. četvrtu alineju ovog mišljenja.

35 Taj je zahtjev naveden u članku 42. i članku 141. točki (e) Direktive o PDV-u. U suprotnom treba primijeniti članak 41. te direktive. Uvjet je sročan na sljedeći način: „samo ako osoba koja stječe robu utvrdi da je PDV primijenjen na [...] stjecanje u skladu s člankom 40.”. Vidjeti točku 85. ovog mišljenja kao i točke 6. i 17. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje.

## B. Prvo prethodno pitanje

54. Prvo prethodno pitanje odnosi se na ispitivanje uvjeta identifikacije za PDV svakog od triju poreznih obveznika u različitoj državi članici, koji se traži člankom 141. Direktive o PDV-u. Tim se pitanjem nastoji pojasniti treba li samo utvrditi upotrebu triju različitih identifikacijskih brojeva ili, naprotiv, treba provjeriti ima li porezni obveznik posrednik više identifikacija.

55. Valja napomenuti da je jedino ograničenje, izričito navedeno u tom članku 141. točkama (a) i (e), da porezni obveznik koji obavlja daljnju isporuku u državi članici u kojoj se odvija stjecanje robe unutar Zajednice, odnosno u kojoj je završila njezina otprema ili prijevoz, u njoj nema „sjedište”.

56. Različite jezične verzije, među ostalim one na, španjolskom, njemačkom, engleskom, talijanskom i poljskom jeziku<sup>36</sup>, sastavljene su s tim jedinim uvjetom.

57. Taj je uvjet opravdan ciljem predmetne odredbe. Naime, kao što je navedeno u točki 248. izvješća iz 1994., „[c]ilj mjera pojednostavljenja je izbjeći da operater [posrednik] mora ispuniti obveze identifikacije [37] i prijavljivanja u državi članici [u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe]”, dok u njoj obavlja stjecanje robe unutar Zajednice nakon kojeg slijedi interna isporuka u toj istoj državi članici, na koju se primjenjuje PDV u skladu s pravilima primjenjivima u njoj<sup>38</sup>.

58. Stoga se radi o „ublažavanju” oporezivanja stjecanja unutar Zajednice koje se u načelu oporezuje u državi članici [u kojoj je završio prijevoz robe] i o prebacivanju na [konačnog] potkupca oporezivanja prodaje koju je u njegovu korist proveo [operater posrednik]”<sup>39</sup>.

59. Posljedično, ako su ispunjeni svi drugi uvjeti predviđeni člankom 141. Direktive o PDV-u, osobito uvjet o određivanju poreznog obveznika koji je odgovoran za plaćanje PDV-a, korištenje identifikacijskog broja za PDV jedne države članice za stjecanje unutar Zajednice, različitog od broja države članice u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, ne može biti da se na to stjecanje primijeni porez u državi članici koja je poreznom obvezniku posredniku dodijelila identifikaciju.

60. Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se o primjenjivosti članka 141. Direktive o PDV-u kada porezni obveznik ima sjedište u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe i, posebno, o tumačenju točke (c) tog članka. Stoga valja pojasniti sve elemente o kojima je potrebno raspraviti.

61. Kao prvo, kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev, tekst članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u, koji se odnosi na otpremu ili prijevoz robe „iz države članice osim iz one u kojoj je [operater posrednik] identificiran u svrhu PDV-a”, mogao bi se tumačiti doslovno na način da se isključuju slučajevi u kojima porezni obveznik ima sjedište, ili čak u kojima je identificiran, u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe, pritom ne uzimajući u obzir izbor identifikacije koji je imao pri provedbi transakcije.

62. Kao drugo, takvo tumačenje ne bi bio izoliran slučaj. Kao što napominju autori B. Terra i J. Kajus, isključivanje identifikacije u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe predviđa se u različitim državama članicama<sup>40</sup>.

36 Vidjeti pisana očitovanja austrijske vlade (točka 7.). Slobodna provjera koherentnosti različitih prijevoda.

37 Vidjeti članak 214. Direktive o PDV-u koji se odnosi na obveze identifikacije za svaku transakciju. Vidjeti također, među ostalim, za podsjetnik na svrhu, odnosno, osiguravanje dobrog funkcioniranja sustava PDV-a, presudu od 14. ožujka 2013., *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 18. i 19.).

38 Vidjeti Izvješće iz 1994., točku 246. koja se odnosi na načela oporezivanja.

39 Vidjeti Izvješće iz 1994., točku 249.

40 Terra, B., i Kajus, J., *A guide to the European VAT directives, introduction to European VAT*, svezak 1., International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017., str. 619., osobito bilješka 601. Vidjeti također za primjer francusku okružnicu BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, koja je dostupna na sljedećoj internetskoj adresi: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, t. 240., kao i komentar belgijskog zakonodavstva u Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. izdanje, Larcier, Bruxelles, 2016., str. 163.



63. Kao treće, to bi tumačenje bilo opravdano u praktičnom smislu. Budući da zbog osnivanja poslovnog nastana u državi članici nastaju prava<sup>41</sup> i obveze u području oporezivanja i prijavljivanja, mjera pojednostavljena ne bi bila od interesa za poreznog obveznika.

64. Kao četvrto, isključivanjem situacija u kojima je porezni obveznik identificiran u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe pogodovalo bi se ograničavanju slučajeva dobivanja točne identifikacije isključivo u svrhu opravdanja sudjelovanja u trostranim poslovima. U tom pogledu, Komisija je u Izvješću iz 1994. istaknula važnost određenog opreza<sup>42</sup>, kao što je naglasio sud koji je uputio zahtjev.

65. Čini mi se da te razne argumente treba odbiti zbog razloga navedenih u nastavku.

66. Najprije, može se prigovoriti da doslovno tumačenje članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u<sup>43</sup> dovodi do isključivanja slučajeva dodjele identifikacijskog broja za PDV u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe, koji nisu samo povezani s poslovnim nastanom poreznog obveznika. Međutim, takvo se isključivanje ne bi moglo opravdati obvezama prijavljivanja<sup>44</sup>.

67. Zatim, još važnije, polazeći od nepostojanja posebnih odredbi o slučajevima višestrukih identifikacija, tvrdim da se članak 141. te direktive mora tumačiti restriktivno i teleološki.

68. Naime, s jedne strane, restriktivno tumačenje odredbi članka 141. Direktive o PDV-u nužno je se zbog njihova predmeta, odnosno uvođenja mjere pojednostavljena čija je posljedica isključivanje, koje se odnosi na slučajeve identifikacije u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe. Drugim riječima, isključivanje identifikacije poreznog obveznika u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe ne može se izvesti iz općenitih izraza.

69. Tu logiku nije moguće dovesti u pitanje, što se tiče primjene članka 141. točke (a) te direktive utvrđenjem da ne treba isključiti samo poslovni nastan u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, nego i samu identifikaciju za PDV poreznog obveznika u toj državi članici. Naime, taj se uvjet prirodno izvodi iz cilja te odredbe, koji je izbjegavanje identifikacije poreznog obveznika posrednika. U Izvješću iz 1994., u kojem se upućuje na to da porezni obveznik posrednik upotrebljava „identifikacijski broj [...] koji mu je dodijelila država članica koja nije ona u kojoj je završio prijevoz robe”, potvrđuje se ta analiza<sup>45</sup>.

70. S druge strane, smatram, kao i Komisija, da odredbe članka 141. Direktive o PDV-u treba tumačiti u cjelini i u vezi s odredbama članka 265.<sup>46</sup> te direktive, na koji se upućuje u članku 42. navedene direktive, koji se odnosi na sadržaj rekapitulacijskog izvješća koje treba sastaviti u slučaju stjecanja unutar Zajednice u svrhu daljnje isporuke. Riječi „identifikacijski broj za PDV [...] pod kojim je [kupac] obavio [to] stjecanje” podrazumijevaju slobodu izbora između različitih brojeva. Ta je sloboda navedena i u članku 41. iste direktive koji se odnosi na utvrđivanje mjesta stjecanja robe unutar Zajednice.

41 U određenim nacionalnim zakonodavstvima postoje poveznice između identifikacijskih brojeva poduzetnika sa sjedištem u predmetnoj državi i njegova poreznog identifikacijskog broja. Tako se na temelju te identifikacije automatski dodjeljuje identifikacijski broj za PDV unutar Zajednice.

42 Vidjeti točke 252., 254. i 255. tog izvješća.

43 Vidjeti točku 61. ovog mišljenja.

44 Vidjeti točku 63. ovog mišljenja.

45 Vidjeti točku 251. tog izvješća.

46 Točnije, stavkom 1. točkom (a) članka 265. navedene direktive.

71. To je tumačenje opravdano svrhom predmetnog sustava. Prema mojem mišljenju, nadzor oporezivanja u konačnom mjestu potrošnje robe dovoljan je da bi se opravdao odabir zakonodavca Unije da u članku 141. Direktive o PDV-u ne isključuje svako pojednostavljenje kada kupac posrednik ima drugu identifikaciju, koja odgovara mjestu poslovnog nastana tog poreznog obveznika u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe<sup>47</sup>.

72. Suprotno rješenje, kojim bi se poreznog obveznika spriječilo da odabere svoju identifikaciju za PDV, dovelo bi do znatne razlike u načinu na koji se postupuje prema poreznim obveznicima i do opasnosti od ograničavanja obavljanja gospodarskih djelatnosti, dok je pojedinačni identifikacijski broj za PDV samo dokazno sredstvo<sup>48</sup>.

73. Osim toga, kao što je istaknula austrijska vlada<sup>49</sup>, gospodarska stvarnost opravdava davanje prednosti smanjenju upravnih opterećenja<sup>50</sup> pri tome čuvajući slobodan izbor poreznih obveznika u pogledu svoje identifikacije za transakcije unutar Zajednice te jamčeći konačnom kupcu pravnu sigurnost transakcija<sup>51</sup>. Usto, na raspravi je navedena prednost koja se pojednostavljenjem želi postići u korist upravljanja rizicom poduzetnika koji je izuzet od oporezivanja.

74. Naposljetku, još treba dokazati interes države članice u kojoj je identificiran porezni obveznik posrednik da se protivi drugoj identifikaciji u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe. Naime, u takvom slučaju, samo potonja država članica može isporuku podvrgnuti oporezivanju.

75. Svi ti elementi navode na zaključak da, radi pridržavanja „onoga što je nužno za osiguravanje pravilne naplate poreza”<sup>52</sup> u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, dovoljno je utvrditi upotrebu triju različitih identifikacija za PDV kako bi se proveo sustav pojednostavljenja predviđen člankom 141. Direktive o PDV-u, pod uvjetom, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda<sup>53</sup>, da pri upotrebi višestrukih identifikacijskih brojeva za PDV nije počinjena povreda.

76. Naime, kao što je na to podsjetio sud koji je uputio zahtjev, okolnosti, kao što su one koje je Komisija opisala u svojem Izvješću iz 1994.<sup>54</sup>, mogu dovesti u pitanje odabir identifikacijskog broja za PDV u svrhu obavljanja trostranih poslova<sup>55</sup>.

77. Osim toga, općenito gledano, iz akcijskog plana o PDV-u Komisije<sup>56</sup> proizlazi da je u trenutačnom stanju zakonodavstva potreban poseban oprez.

78. S obzirom na sva ta razmatranja, predlažem Sudu da na prvo prethodno pitanje odgovori da članak 141. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik koji ispunjava uvjete o identifikaciji iz točke (a) tog članka treba stjecanje robe iz točke (b) navedenog članka obaviti pod identifikacijskim brojem za PDV koji je dodijelila država članica koja nije ona iz koje je roba otpremljena ili prevezena za predmetno stjecanje unutar Zajednice, neovisno o tome ima li on sjedište u toj državi članici ili je li ondje identificiran.

47 To se rješenje može usporediti sa sudskom praksom Suda prema kojoj izuzeće isporuke unutar Zajednice ne treba ovisiti o dodjeli ili prijenosu identifikacijskog broja za PDV ili pak o brisanju tog broja. Vidjeti točku 87. i sljedeće točke ovog mišljenja.

48 Vidjeti presudu od 14. ožujka 2013., *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 20. i 32.).

49 Vidjeti točke 9. do 11. pisanih očitovanja te vlade.

50 Vidjeti za općenitija razmatranja o poveznici između tog cilja i strategije rasta Unije, osobito za MSP-ove, koji je naveden u obrazloženju Prijedloga provedbene uredbe Vijeća od 4. listopada 2017. o izmjeni Provedbene uredbe br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice ((COM(2017) 568 *final*), str. 3., točka 6.).

51 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., *Teleos i dr.* (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 48. do 50.).

52 Vidjeti presude od 27. rujna 2007., *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.), i od 6. rujna 2012., *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 61.).

53 Usporediti s presudom od 27. rujna 2012., *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 43. i navedena sudska praksa).

54 Vidjeti točke 254. i 255. tog izvješća.

55 U tom pogledu, valja utvrditi da, nakon tog izvješća, nijedna posebna odredba nije donesena pri izmjeni Direktive o PDV-u i sastavljanja uredbi.

56 Vidjeti Komunikaciju Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru od 4. listopada 2017. o provedbi akcijskog plana o PDV-u Put k jedinstvenom EU-ovom području PDV-a – vrijeme je za djelovanje (COM(2017) 566 *final*, točka 3.1.2., str. 11.).



### C. Drugo prethodno pitanje

79. To pitanje treba ispitati samo ako se potvrdi da postoje trostrani poslovi.

80. Tim drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li poštovanje zahtjeva u pogledu sastavljanja rekapitulacijskog izvješća, koji su utvrđeni u člancima 263.<sup>57</sup> i 265.<sup>58</sup> Direktive o PDV-u, materijalni uvjet za primjenu članka 42. te direktive i, prema tome, za primjenu izuzeća od PDV-a na poreznog obveznika posrednika, u skladu sa sustavom predviđenim u članku 141. navedene direktive<sup>59</sup>.

81. Konkretnije, sud koji je uputio zahtjev pita se o zaključcima koje treba izvesti iz nepravodobnog podnošenja rekapitulacijskih izvješća u pogledu transakcija izvršenih između listopada i prosinca 2012.<sup>60</sup>, kao i kasnijih rekapitulacijskih izvješća namijenjenih pojašnjenju toga da se radilo o trostranim poslovima<sup>61</sup>.

82. Valja istaknuti da su u članku 265. Direktive o PDV-u nabrojane informacije koje porezni obveznik treba navesti u rekapitulacijskom izvješću koje treba sastaviti u skladu s člankom 262. te direktive. Posljedice tog zahtjeva po utvrđivanje mjesta oporezivanja navedene su u članku 42. navedene direktive.

83. Stoga se u točki (a) članka 42. Direktive o PDV-u pojašnjavaju materijalni uvjeti koji se zahtijevaju, u vezi s člankom 197. te direktive, i posebno u stavku 1. točki (a) tog članka. Iz toga proizlazi da najprije treba ispuniti uvjete predviđene člankom 141. te direktive kako bi se smatralo da je na stjecanje unutar Zajednice, obavljeno „radi daljnje isporuke”<sup>62</sup>, primijenjen PDV u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe.

84. Zahtjev poštovanja „obvez[a] utvrđen[ih] člankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća”, koji je naveden u članku 42. točki (b) Direktive o PDV-u treba analizirati različito, u skladu sa sudskom praksom Suda, kao formalni uvjet kojim se omogućuje jedino da se osigura oporezivanje u državi članici gdje je mjesto konačne potrošnje robe.

85. Naime, najprije valja podsjetiti, zbog teksta članka 42. prvog stavka Direktive o PDV-u, na to da članak 42. točku (b) treba tumačiti u skladu s odredbama članka 41. te direktive<sup>63</sup>. Taj se članak može primijeniti samo „ako osoba koja stječe robu ne utvrdi da je PDV primijenjen na [...] stjecanje u skladu s člankom 40.” Stroži zahtjev izražen je tim riječima čiji je smisao širi od onih iz članka 42. navedene direktive koje se odnose na jednostavno podnošenje rekapitulacijskog izvješća. Također valja uzeti u obzir svrhu tih odredbi, na koju je Sud podsjetio u presudi od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading<sup>64</sup>, odnosno „jamčiti da se predmetno stjecanje podvrgne PDV-u”<sup>65</sup>.

57 Točnije, u stavku 1. prvom podstavku koji odgovara članku 28.h Šeste direktive, koji je uveden Direktivom 91/680, i kojim je zamijenjena prva rečenica članka 22. stavka 6. točke (b) druge alineje Šeste direktive.

58 Točnije, u stavku 1. točkama (a) i (b) koji odgovara članku 28.h Šeste direktive, koji je uveden Direktivom 91/680, i kojim je zamijenjen članak 22. stavak 6. točka (b) peta alineja prva i druga podalineja Šeste direktive.

59 Vidjeti t. 16. pisanih očitovanja austrijske vlade.

60 Vidjeti točku 28. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, u kojoj se pojašnjava da su ta rekapitulacijska izvješća podnesena 8. veljače 2013., dok je rok za to podnošenje istekao 31. siječnja 2013.

61 Vidjeti točke 5. i 31. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje. Ti su ispravci podneseni 10. travnja 2013.

62 Članak 42. točka (a) navedene direktive

63 Koji odgovara članku 28.b glavi A stavku 2. prvoj i drugoj alineji Šeste direktive. Također se može istaknuti, s obzirom na elemente analize koje su sud koji je uputio zahtjev i austrijska vlada naveli u svojim pisanim očitovanjima, da se može raditi o slučajevima u kojima konačno određište robe nije poznato ili, općenitije, u kojima nije ispunjen jedan od materijalnih uvjeta iz članka 42. Direktive o PDV-u.

64 C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 32. do 36.

65 Vidjeti točku 33. te presude.

86. Zatim, ne smatram, za razliku od austrijske vlade, da argument treba temeljiti na tome što je članak 42. Direktive o PDV-u različito sastavljen od članka 138. iste direktive, u kojem se to ne navodi. Prema mojem mišljenju, u trenutačnom stanju zakonodavstva Unije<sup>66</sup>, ne postoji nijedna prepreka za usporedbu s ustaljenom sudskom praksom Suda koja je primjenjiva u ovom slučaju i prema kojoj se, s obzirom na to da su ispunjeni materijalni uvjeti za isporuku unutar Zajednice, pravo na izuzeće od PDV-a ne može podvrgavati drugim zahtjevima upravne naravi.

87. Stoga je Sud odlučio da se odbijanje izuzeća isporuke unutar Zajednice od PDV-a, koja je stvarno provedena, ne može temeljiti samo na obrazloženju da dokaz o isporuci nije pravodobno podnesen<sup>67</sup>. Sud je uostalom naveo „podnošenje rekapitulacijskog izvješća poreznoj upravi” kao jednu od formalnih obveza navedenih u članku 22. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h iste direktive, koji je u tom pogledu postao članak 263. Direktive o PDV-u<sup>68</sup>.

88. Što se tiče pretpostavki primjenjivih na glavni predmet, isto vrijedi za dodatne zahtjeve uz zahtjev za valjanu identifikaciju, kao što je upis u sustav razmjene informacija u području PDV-a (VAT Information Exchange System (VIES)) ili uključenost u sustav oporezivanja stjecanja unutar Zajednice<sup>69</sup> ili pak dostava identifikacijskog broja za PDV stjecatelja<sup>70</sup>.

89. U skladu s istom logikom, ispravak računa koji se odnosi na obvezni podatak, odnosno identifikacijskog broja za PDV, može imati retroaktivan učinak<sup>71</sup>. Usto, izuzeće isporuke unutar Zajednice nije moguće odbiti samo uz obrazloženje da je porezna uprava druge države članice izbrisala identifikacijski broj za PDV stjecatelja, s učinkom koji je prethodio toj isporuci<sup>72</sup>.

90. Naposljetku, valja uzeti u obzir, s jedne strane, obvezu svakog poreznog obveznika koji je identificiran u svrhu PDV-a da sastavlja rekapitulacijska izvješća<sup>73</sup>, čime se omogućuje provjera dostavljenih informacija. S druge strane, šire gledano, treba istaknuti razvoj propisa Unije u pogledu administrativne suradnje u području PDV-a<sup>74</sup>. Naime, Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost<sup>75</sup>, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2012., određuju se zajednička pravila i postupci, osobito za razmjenu informacija između nadležnih nacionalnih tijela u svrhu pravilne primjene PDV-a<sup>76</sup>. Tim se uređenjem nužno ublažavaju posljedice nepotpune ili nepravodobne prijave.

66 Što se tiče nacrti koji su u tijeku vidjeti Komunikaciju Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru od 4. listopada 2017. o provedbi akcijskog plana o PDV-u Put k jedinstvenom EU-ovom području PDV-a – vrijeme je za djelovanje (COM(2017) 566 final, t. 3.1.1.1., točka (b), str. 9.

67 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, izreka, t. 1.).

68 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 25.).

69 Vidjeti presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 37.).

70 Vidjeti presude od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51. i izreku), i od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 52. i sljedeće točke).

71 Vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, izreka).

72 Vidjeti presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 60. i 61. (što se tiče formalnog uvjeta) kao i izreka, t. 2.).

73 Vidjeti članke 262. i 263. Direktive o PDV-u.

74 Usporediti s presudom od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 37.).

75 SL 2010., L 268, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.)

76 Vidjeti sljedeće uvodne izjave Uredbe br. 904/2010:

„(7) Za potrebe prikupljanja dužnog poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a. Stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza dužnog na vlastitom državnom području, već trebaju također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali dužan u drugoj državi članici.

(8) Nadziranje ispravne primjene PDV-a na prekogranične transakcije oporezive u državi članici koja nije ona gdje isporučitelj ima poslovni nastan ovisi u mnogo slučajeva o informacijama koje ima država članica poslovnog nastana ili koje se puno lakše mogu dobiti od te države članice. Učinkoviti nadzor takvih transakcija stoga ovisi o državi članici poslovnog nastana koja sakuplja ili je u poziciji da sakuplja te informacije.

[...]

(19) Država članica potrošnje ima primarnu odgovornost za osiguranje da isporučitelji bez poslovnog nastana ispunjavaju svoje obveze [...]"

91. Ipak, to „načelo odbacivanja formalizma”<sup>77</sup>, koje se tradicionalno temelji na objektivnom karakteru pojmova koji su definirani Direktivom o PDV-u i na načelu porezne neutralnosti, ima dvije iznimke koje se primjenjuju neovisno o koristi ostvarenoj pravim pravilom Unije<sup>78</sup>. Radi se, s jedne strane, o namjernom sudjelovanju u utaji poreza<sup>79</sup> i, s druge strane, o nedostatku dokaza da su materijalnopravne pretpostavke ispunjene<sup>80</sup>.

92. Upravo se tom iznimkom, prema mojem mišljenju i suprotno tvrdnji austrijske vlade<sup>81</sup>, objašnjava rješenje primijenjeno u presudi od 22. travnja 2010., *X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading*<sup>82</sup>, s obzirom na to da je Sud utvrdio da predmetna roba nije stvarno unesena u državu članicu identifikacije<sup>83</sup>.

93. Prema tome, smatram da pravo na izuzeće od PDV-a treba proizaći samo iz poštovanja uvjeta iz članka 141. i članka 42. točke (a) Direktive o PDV-u, pri čemu je uvjetom iz članka 42. točke (b) te direktive utvrđen samo jedan način praktične provedbe.

94. Ako se Sud ipak ne bi složio s tom analizom, valjalo bi uzeti u obzir, kao što je istaknula Komisija, da se u glavnom predmetu rasprava nije odnosila na nepostojanje rekapitulacijskog izvješća ili bilo kakve druge prijave.

95. Stoga predlažem Sudu da na drugo prethodno pitanje odgovori da članak 42. točku (b) te direktive treba tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava države članice koja je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je porezni obveznik proveo stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke odbije izuzeti tu isporuku od PDV-a samo iz razloga što je porezni obveznik nepravodobno podnio ili naknadno ispravio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. navedene direktive, iako ne postoji nijedan ozbiljni dokaz koji upućuje na postojanje utaje te je utvrđeno da su ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće.

#### IV. Zaključak

96. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) odgovori kako slijedi:

1. Članak 141. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porezni obveznik koji ispunjava uvjete o identifikaciji iz točke (a) tog članka treba stjecanje robe iz točke (b) navedenog članka obaviti pod identifikacijskim brojem za porez na dodanu vrijednost (PDV) koji je dodijelila država članica koja nije ona iz koje je roba otpremljena ili prevezena za predmetno stjecanje unutar Zajednice, neovisno o tome ima li on sjedište u toj državi članici ili je li ondje identificiran.
2. Članak 42. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava države članice koja je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je porezni obveznik proveo stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke odbije izuzeti tu isporuku od PDV-a samo

<sup>77</sup> Prema izrazu koji je upotrijebljen u mišljenju nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, t. 82. i sljedeće točke). Njegovo rasuđivanje temelji se na načelima navedenima u presudi od 27. rujna 2007., *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 31.), koja su nedavno preuzeta u presudi od 9. veljače 2017., *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36. do 38.).

<sup>78</sup> 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. 42. do 49.).

<sup>79</sup> Vidjeti presudu od 20. listopada 2016., *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 44. i 45.). Također, za primjer prijave kojom nije počinjena utaja u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, u trostranom odnosu, ali bez primjene mjere pojednostavljenja, 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).

<sup>80</sup> Vidjeti presudu od 9. veljače 2017., *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i 43.).

<sup>81</sup> Vidjeti točke 23., 27. i 39. pisanih očitovanja te vlade.

<sup>82</sup> C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217

<sup>83</sup> Vidjeti točke 41. i 42. te presude.

iz razloga što je porezni obveznik nepravodobno podnio ili naknadno ispravio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. navedene direktive, iako ne postoji nijedan ozbiljni dokaz koji upućuje na postojanje utaje te je utvrđeno da su ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće.