



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

23. travnja 2020.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (b) – Stjecanje robe unutar Zajednice – Članak 20. – Stjecanje prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika – Lančane transakcije kupnje i preprodaje robe s jednim jedinim prijevozom unutar Zajednice – Mogućnost donošenja odluka koje mogu utjecati na pravni položaj robe – Pripisivanje prijevoza – Prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarina – Vremenski učinci presuda o tumačenju”

U predmetu C-401/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika), odlukom od 6. lipnja 2018., koju je Sud zaprimio 18. lipnja 2018., u postupku

**Herst s.r.o.**

protiv

**Odvolací finanční ředitelství,**

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: M. Vilaras, predsjednik vijeća, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i N. Piçarra, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Herst s.r.o., J. Balada, *advokát*,
- za Odvolací finanční ředitelství, T. Rozehnal, u svojstvu agenta,
- za češku vladu, M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Salyková i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. listopada 2019.,

\* Jezik postupka: češki

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku ponajprije se odnosi na tumačenje članka 20. Direktive 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Herst s.r.o. i Odvolací finanční ředitelství (uprava za financije nadležna za žalbe, Češka Republika, u daljnjem tekstu: uprava za financije) u vezi s odbitkom poreza na dodanu vrijednost (PDV) društva Herst koji se odnosi na stjecanje goriva koja je to društvo prevozilo u sustavu odgode plaćanja trošarina iz određenih država članica u Češku Republiku.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Članak 2. Direktive o PDV-u u stavku 1. točkama (a) i (b) propisuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

- (a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;
- (b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:
  - i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članaka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.;

[...]”

- 4 U skladu s člankom 14. stavkom 1. te direktive:

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

- 5 Članak 20. prvi stavak navedene direktive glasi kako slijedi:

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači 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.”

- 6 Članak 138. te direktive u stavku 1. određuje:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija, ali unutar Zajednice, prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”

## **Češko pravo**

- 7 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme činjeničnog stanja u glavnom postupku:

„Porezu podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik u zamjenu za plaćanje u okviru gospodarske aktivnosti čije je mjesto izvršenja na državnom području.”

- 8 Člankom 13. stavkom 1. tog zakona propisuje se:

„Za potrebe ovog zakona, isporuka robe znači prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik.”

- 9 Članak 72. stavak 1. točka (a) navedenog zakona određuje:

„Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a ima pravo na odbitak pretporeza za isporuke kojima se koristi u okviru svojih gospodarskih aktivnosti za potrebe oporezivih transakcija isporuke robe ili pružanja usluga čije je mjesto isporuke državno područje.”

## **Glavni postupak i prethodna pitanja**

- 10 Herst je društvo sa sjedištem u Češkoj Republici koje posluje u sektoru cestovnog prijevoza. Također je vlasnik niza benzinskih postaja.
- 11 Češka porezna uprava nakon nadzora utvrdila je da je Herst u razdoblju, s jedne strane, od studenoga 2010. do svibnja 2013. te, s druge strane, od srpnja do kolovoza 2013. vlastitim sredstvima i o vlastitom trošku osigurao prijevoz goriva iz više država članica, tj. Austrije, Njemačke, Slovačke i Slovenije, u Češku Republiku.
- 12 U okviru tih prijevoza Herst nije djelovao samo kao prijevoznik, nego također kao krajnji stjecatelj tih goriva na kraju lanca uzastopnih transakcija kupnje i preprodaje.
- 13 Iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da je navedena goriva prvotno kupio gospodarski subjekt koji ima poslovni nastan u Češkoj Republici te je ondje obveznik PDV-a i da je Herst osigurao njihov prijevoz iz država članica navedenih u točki 11. ove presude do te prve države članice. Herst je tako u svakom slučaju izvršio jedan jedini prijevoz goriva, koji je proveden u sustavu odgode plaćanja trošarina, tijekom kojeg su ti proizvodi uzastopno preprodani drugim gospodarskim subjektima s poslovnim nastanom u Češkoj Republici. Herst nije bio plaćen za prijevoz tih goriva, ali je imao dobit zbog trgovačke marže, koju je činila razlika između kupovne i prodajne cijene tih goriva.
- 14 Usto, na temelju ugovora o prodaji između društva Herst i tog gospodarskog subjekta utvrđeno je od početka prijevoza da će društvo Herst biti vlasnik goriva u pravnom smislu tek kad se ona stave u slobodan promet u Češkoj Republici.
- 15 Herst je pri češkoj poreznoj upravi istaknuo da su stjecanja goriva koja je ostvario u Češkoj Republici interna stjecanja. Nasuprot tomu, ta je porezna uprava smatrala da je riječ o stjecanjima unutar Zajednice.
- 16 Prema mišljenju navedene uprave, u slučaju lančanih transakcija povezanih samo s jednim prijevozom unutar Zajednice, on se može pripisati samo jednoj od tih transakcija.

- 17 Prema tome, ta je ista uprava smatrala da mjesto stjecanja koja je izvršilo društvo Herst nije bilo u Češkoj Republici, nego u državama članicama u kojima su se goriva nalazila u trenutku kad ih je to društvo o vlastitom trošku i vlastitim sredstvima utovarilo s ciljem njihova prijevoza u Češku Republiku, za potrebe vlastite gospodarske aktivnosti.
- 18 Stoga je u više poreznih rješenja češka porezna uprava odbila društvu Herst pravo na odbitak PDV-a na navedena stjecanja te mu je odredila novčanu kaznu.
- 19 Herst je podnio žalbu protiv tih poreznih rješenja upravi za financije, pri čemu je tvrdio da je mjesto stjecanja goriva bila Češka Republika, s obzirom na to da su prijevozi izvršeni u sustavu odgode plaćanja trošarina i da je ta roba stavljena u slobodan promet tek nakon tih prijevoza.
- 20 Uprava za financije prvom odlukom poništila je porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od srpnja do kolovoza 2013., uz obrazloženje da je društvo Herst podnijelo račune kojima se dokazuje da su drugi gospodarski subjekti kojima su goriva uzastopno preprodana djelovali u svojstvu organizatora prijevoza. Drugom odlukom uprava za financije potvrdila je porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od veljače 2011. do veljače 2013. Trećom odlukom to je tijelo izmijenilo porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od studenoga 2010. do siječnja 2011. te na razdoblje od ožujka do svibnja 2013. Herstu je dostavljeno rješenje o razrezu poreza u visini od 145 381 137 čeških kruna (CZK) (oko 5 664 520 eura) te mu je određena novčana kazna u visini od 30 476 215 CZK (oko 1 187 450 eura).
- 21 Herst je podnio tužbu protiv druge i treće odluke uprave za financije sudu koji je uputio zahtjev, Krajskýom soudu v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika).
- 22 Pred tim je sudom Herst tvrdio da su se prijevozi goriva o kojima je riječ u glavnom postupku sastojali od dvaju različitih prijevoza. Prvi je bio međunarodni prijevoz između dotičnih država članica i Češke Republike, tijekom kojeg je Herst djelovao samo kao prijevoznik. Drugi je bio interni prijevoz nakon stavljanja u slobodan promet goriva u Češkoj Republici, tijekom kojeg je on stekao pravo slobodnog raspolaganja tom robom.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u predmetu koji se pred njim vodi nužno izvršiti općenitu ocjenu svih okolnosti predmetnog slučaja kako bi se utvrdilo koja od predmetnih isporuka ispunjava sve uvjete koji se odnose na isporuku unutar Zajednice. Da bi se transakcija mogla kvalificirati kao „isporuka robe”, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, njezin učinak mora biti davanje osobi prava raspolaganja robom koja je predmet te transakcije kao da je ona njezin vlasnik.
- 24 Kad je riječ o situaciji u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev ističe da je sudjelovanje drugih gospodarskih subjekata u tako složenom lancu transakcija kupnje i preprodaje, uz gospodarske razloge, motivirano i činjenicom da društvo Herst nije bilo ovlašteno iskorištavati trošarinsko skladište ni primati proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarina. To je razlog zbog kojeg se Herst morao koristiti uslugom posrednika, koji iskorištava takvo skladište, kako bi stekao goriva o kojima je riječ u glavnom postupku s ciljem plaćanja trošarina i osiguranja stavljanja tih goriva u slobodan promet na području Češke Republike. Uprava za financije ističe da uključenost više gospodarskih subjekata u taj lanac upućuje na prijevaru u vezi s PDV-om.
- 25 Taj sud smatra da Herst, iako je izvršavao nadzor nad gorivima o kojima je riječ u glavnom postupku tijekom njihova prijevoza, nasuprot tomu, nije imao pravo raspolagati njima u svojstvu vlasnika, u smislu sudske prakse Suda, prije nego što su ta goriva, nakon prijevoza, stavljena u slobodan promet u Češkoj Republici. Naime, do tog trenutka Herst nije mogao isporučiti navedena goriva osobi različitoj od one koja je u pratećoj dokumentaciji označena kao osoba kojoj se obavlja isporuka.

- 26 S obzirom na ta razmatranja, sud koji je uputio zahtjev, potvrđujući veliku činjeničnu sličnost između ovog predmeta i onog koji je doveo do presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ipak se pita u kojem je trenutku u predmetu koji se pred njim vodi Herst stekao pravo raspolaganja gorivima o kojima je riječ u glavnom postupku „u svojstvu vlasnika”, u smislu sudske prakse Suda.
- 27 Konkretno, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u glavnom predmetu samo su gospodarski subjekti kojima su ta goriva uzastopno preprodana tijekom njihova prijevoza stekli takvo pravo. Nasuprot tomu, iako je Herst fizički posjedovao navedena goriva tijekom prijevoza, on nije bio pravno ovlašten njima raspolagati. U tom pogledu, to društvo osobito je bilo dužno poštovati upute gospodarskih subjekata posrednika u lancu transakcija kupnje i preprodaje.
- 28 Sud koji je uputio zahtjev u biti smatra da postoji sumnja o tome utječe li činjenica da je roba prevezena u sustavu odgode plaćanja trošarina, u skladu s Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.), na uvjete koji uređuju prijenos prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, koje predviđa Direktiva o PDV-u. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, kada postoji sumnja u vezi s tumačenjem odredbe nacionalnog poreznog prava u okviru spora između uprave i pojedinca, u sudskoj praksi Ustavnog suda České republiky (Ustavni sud, Češka Republika) utvrđeno je ustavno načelo nacionalnog prava na temelju kojeg ta sumnja mora ići u korist pojedinca (tzv. načelo *in dubio mitius*). U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatra da se relevantno zakonodavstvo za rješavanje predmeta koji se pred njim vodi ne može smatrati jasnim u trenutku nastanka činjeničnog stanja u glavnom postupku, s gledišta nacionalnog prava ili prava Unije, tako da se on pita, u slučaju da tumačenje koje će Sud dati u presudi koju treba donijeti bude nepovoljno za poreznog obveznika, mora li on postupiti u skladu s njim, bez obzira na to ustavno načelo nacionalnog prava. Taj se sud k tomu pita, u pogledu tog načela, nije li potrebno učinke te presude Suda ograničiti na pravne situacije koje nastanu nakon njezine objave.
- 29 U tim je okolnostima Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li svakog poreznog obveznika smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive [o PDV-u]? U slučaju niječnog odgovora, na koje se porezne obveznike ta odredba primjenjuje?
  2. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) [Direktive o PDV-u] primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku (to jest, da je stjecatelj proizvoda osoba upisana u evidenciju poreznih obveznika), treba li tu odredbu tumačiti na način da, kada se otprema ili prijevoz tih proizvoda odvija u skladu s relevantnim odredbama Direktive Vijeća [2008/118], isporuku povezanu s postupkom u skladu s Direktivom [2008/118] treba smatrati isporukom koja ima pravo na oslobođenje prema toj odredbi, iako uvjeti za izuzeće prema članku 138. stavku 1. [Direktive o PDV-u] nisu ispunjeni, s obzirom na pripisivanje prijevoza dobara drugoj transakciji?
  3. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) [Direktive o PDV-u] ne primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku, je li činjenica da je roba prevezena unutar sustava odgode plaćanja trošarina presudna za odlučivanje o pitanju kojoj od nekoliko isporuka treba pripisati prijevoz u svrhu ostvarenja prava na izuzeće od PDV-a prema članku 138. stavku 1. [Direktive o PDV-u]?
  4. Stječe li porezni obveznik koji kupi robu izravno od drugog obveznika kako bi izvršio već postojeću narudžbu (koja utvrđuje vrstu robe, količinu, podrijetlo i vrijeme dostave) ‚pravo raspolaganja kao vlasnik’ u smislu [Direktive o PDV-u], ako fizički ne postupa s robom osobno od tog trenutka jer u kontekstu sklapanja ugovora o prodaji njegov kupac pristane dogovoriti prijevoz robe od mjesta

podrijetla, tako da će on samo dati pristup zatraženoj robi putem svojih dobavljača i pružiti informaciju koja je potrebna za prihvat robe (u njegovo ime ili ime njegovih poddobavljača u lancu), pri čemu je njegova dobit u toj transakciji razlika između kupovne cijene i prodajne cijene takve robe a da troškovi prijevoza robe nisu zaračunani u lancu?

5. Utvrđuje li Direktiva [2008/118] (primjerice u članku 4. stavku 1., članku 17. ili članku 19.), izravno ili neizravno ograničenjem efektivnog postupanja s takvom robom, dovoljne uvjete za prijenos „prava raspolaganja robom (koja je podložna trošarini) kao vlasnik” u smislu Direktive o PDV-u, s posljedicom da preuzimanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina od strane ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja u skladu s uvjetima koji proizlaze iz Direktive o trošarinama treba biti smatrano isporukom robe u svrhu PDV-a?
6. U tom kontekstu, kada se razmatra određenje isporuke koja se povezuje s prijevozom u lancu isporuke robe u sustavu odgode plaćanja trošarina sa samo jednim prijevozom, je li potrebno smatrati da prijevoz u smislu Direktive o PDV-u počinje i završava u skladu s člankom 20. Direktive [2008/118]?
7. Sprečava li načelo neutralnosti PDV-a ili bilo koje drugo načelo prava Unije primjenu ustavnog načela nacionalnog prava *in dubio mitius*, koje obvezuje javna tijela da, kada su pravna pravila dvosmislena i objektivno nude više različitih tumačenja, izaberu tumačenje koje ide u korist osobe podvrgnute pravnom pravilu (u ovom slučaju obveznik PDV-a)? Bi li primjena tog pravila bila spojiva s pravom Unije barem kada bi bila ograničena na situacije u kojima relevantne činjenice postupka prethode obvezujućem tumačenju spornog pravnog pitanja od strane Suda [...], koji je odredio da je pravilno tumačenje drugo tumačenje, koje je nepovoljnije za poreznog subjekta?

Ako je moguće primijeniti načelo *in dubio mitius*:

8. Je li bilo moguće, sukladno ograničenjima postavljenima pravom Unije u vrijeme kada su provedene oporezive transakcije u ovom predmetu (studeni 2010. do svibnja 2013.), smatrati pitanje ima li (ili nema) pravni pojam isporuka robe ili prijevoz robe isti sadržaj i u svrhu Direktive [o PDV-u] i u svrhu Direktive [2008/118] objektivno pravno nesigurnim i da su moguća dva tumačenja?”

## Postupak pred Sudom

- 30 Dopisom od 21. prosinca 2018. Sud je sudu koji je uputio zahtjev prosljedio presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), pri čemu ga je pitao ostaje li pri svojem zahtjevu za prethodnu odluku imajući u vidu tu presudu i, u slučaju potvrdnog odgovora, namjerava li zadržati sva postavljena pitanja.
- 31 Odgovorom od 11. siječnja 2019. sud koji je uputio zahtjev izjavio je da ostaje pri zahtjevu za prethodnu odluku, ali više ne traži odgovore na prvo, drugo, treće, peto i šesto pitanje.
- 32 Stoga valja odgovoriti samo na četvrto, sedmo i osmo pitanje.

## O prethodnim pitanjima

### Četvrto pitanje

- 33 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 20. Direktive o PDV-u tumačiti na način da porezni obveznik koji izvrši prijevoz robe unutar Zajednice u sustavu odgode plaćanja trošarina, s namjerom stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona

stavi u slobodan promet u državi članici odredišta, stječe pravo raspolaganja navedenom robom u svojstvu vlasnika, u smislu te odredbe, iako je ista roba tijekom prijevoza uzastopno preprodana drugim gospodarskim subjektima.

- 34 Uvodno valja podsjetiti na to da stjecanje robe unutar Zajednice, u smislu članka 20. Direktive o PDV-u, postoji kad je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja te ako je dobavljač dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, navedena roba fizički napustila državno područje države članice otpreme (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., *Teleos i dr.*, C-409/04, EU:C:2007:548, t. 27. i 42. te od 19. prosinca 2018., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 61.).
- 35 Sud koji je uputio zahtjev u ovom slučaju Sudu postavlja pitanja kako bi utvrdio je li ispunjen prvi od tih uvjeta, tj. je li pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika preneseno na poreznog obveznika poput društva *Herst*, koje prevozi robu u sustavu odgode plaćanja trošarina – a da u toj fazi nije njezin vlasnik – iz prve države članice u drugu, s namjerom stjecanja te robe kada se ona stavi u slobodan promet u toj potonjoj državi članici.
- 36 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se prijenos prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, u skladu sa sudskom praksom Suda, ne ograničava na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna strana ovlašćuje drugu da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine (vidjeti u tom smislu presude od 3. lipnja 2010., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24. i navedenu sudsku praksu i od 19. prosinca 2018., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 75.).
- 37 Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica navela u točki 36. svojeg mišljenja, prijenos prava vlasništva prema pravilima predviđenima nacionalnim pravom ne podudara se nužno s prijenosom prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika.
- 38 Kao drugo, valja podsjetiti na to da prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik ne zahtijeva da stranka kojoj je ona prenesena tu imovinu fizički posjeduje ni da navedena imovina bude fizički prevezena prema njoj i/ili da je ona fizički primi (rješenje od 15. srpnja 2015., *Itales*, C-123/14, neobjavljeno, EU:C:2015:511, t. 36. i presuda od 19. prosinca 2018., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 75.).
- 39 U tom pogledu transakcija prijevoza goriva, tj. premještanje tih proizvoda iz prve države članice u drugu državu članicu, ne može se smatrati odlučujućom kako bi se utvrdilo je li pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika preneseno, ako ne postoji bilo koja druga okolnost na temelju koje se može pretpostaviti da se takav prijenos dogodio na datum tog prijevoza (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 78.).
- 40 Nadalje, postojanje prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik znači da stranka na koju se to pravo prenosi ima mogućnost donošenja odluka koje mogu utjecati na pravni položaj dotične imovine, među kojima je osobito odluka o njezinoj prodaji.
- 41 To je tako u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj su goriva i prije i tijekom njihova prijevoza kupili pa preprodali različiti gospodarski subjekti, koji su postupali kao vlasnici.
- 42 U tom pogledu valja pojasniti da, imajući u vidu okolnosti glavnog predmeta, kako su izložene u zahtjevu za prethodnu odluku, nije isključeno da će sud koji je uputio zahtjev zaključiti da je u glavnom predmetu izvršeno više uzastopnih prijenosa prava raspolaganja tom robom u svojstvu njezina vlasnika.

- 43 U tim okolnostima, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor za rješenje spora u glavnom postupku, valja dodati da se, prema sudskoj praksi Suda o tumačenju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, kad je riječ o transakcijama koje sačinjavaju lanac od više uzastopnih isporuka koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice – prijevoz unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od tih isporuka, koja će stoga jedina biti izuzeta primjenom te odredbe, i da, kako bi se utvrdilo kojoj od tih isporuka treba pripisati prijevoz unutar Zajednice, treba provesti općenitu ocjenu svih posebnih okolnosti slučaja. Ta se sudska praksa također primjenjuje na ocjenu transakcija koje, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, čine lanac transakcija uzastopnih kupnji i preprodaja proizvoda koji podliježu trošarinama, a koji je doveo do samo jednog prijevoza unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 70. i 71.).
- 44 U okviru te općenite ocjene valja osobito utvrditi u kojem je trenutku došlo do prijenosa prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika u korist konačnog stjecatelja. Naime, u predmetnom slučaju, ako je do tog prijenosa došlo prije prijevoza unutar Zajednice, valja smatrati da je navedeni prijevoz okolnost koja može dovesti do toga da se tako izvršeno stjecanje kvalificira kao stjecanje unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 70. i 72.).
- 45 Međutim, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da je do više prijenosa prava raspolaganja gorivima o kojima je riječ u glavnom postupku došlo prilikom njihova prijevoza u korist različitih subjekata posrednika u lancu transakcija kupnje i preprodaje, primjena sudske prakse Suda navedene u prethodnoj točki ne bi mu omogućavala da utvrdi kojem stjecanju u lancu treba pripisati jedini prijevoz goriva.
- 46 Naime, ta se sudska praksa temelji na vremenskom kriteriju, primjenom kojeg valja ocijeniti je li do prijenosa prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika došlo prije njezina prijevoza, kako bi se utvrdilo stjecanje u lancu o kojem je riječ kojem treba pripisati jedini prijevoz unutar Zajednice i koje stoga jedino treba kvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice. U ovom bi slučaju primjena tog vremenskog kriterija mogla omogućiti sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi treba li pripisati prijevoz goriva o kojem je riječ u glavnom postupku stjecanju koje je izvršio prvi gospodarski subjekt u lancu transakcija kupnje i preprodaje, prije nego što dođe do jedinog prijevoza tih goriva unutar Zajednice. Nasuprot tomu, navedeni kriterij ne bi bio primjenjiv u glavnom predmetu ako bi do uzastopnih prijenosa tog prava došlo tijekom tog prijevoza.
- 47 U tim okolnostima, kako bi se utvrdilo kojem od stjecanja o kojima je riječ u glavnom postupku treba pripisati jedini prijevoz unutar Zajednice i koje stoga jedino treba kvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice, na sudu koji je uputio zahtjev je da u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točki 43. ove presude provede općenitu ocjenu svih posebnih okolnosti glavnog predmeta.
- 48 Kao što je to Češka Republika istaknula u svojim pisanim očitovanjima, sud koji je uputio zahtjev moći će u okviru svoje općenite ocjene uzeti u obzir okolnost da je društvo Herst započelo prijevoz unutar Zajednice o kojem je riječ u glavnom postupku radi ostvarenja vlastite gospodarske aktivnosti, tj. stjecanja goriva kada se ona stave u slobodan promet u Češkoj Republici, da bi ih zatim preprodalo svojim klijentima, ostvarujući dobit od trgovačke marže koju čini razlika između kupovne i prodajne cijene tih goriva.
- 49 Naime, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, sam Herst započeo je prijevoz goriva, plativši predračun prvom gospodarskom subjektu u lancu kupnje i prodaje, prije nego što je izvršio utovar tih goriva u prostorima koji se nalaze u državama članicama otpreme, osigurao njihov prijevoz vlastitim sredstvima i nije zaračunao cijenu njihova prijevoza.



- 50 Nasuprot tomu, u okviru te općenite ocjene okolnost da je prijevoz goriva o kojem je riječ u glavnom postupku proveden u sustavu odgode plaćanja trošarina ne bi mogla predstavljati odlučujući element za utvrđivanje kojem stjecanju iz glavnog postupka valja pripisati navedeni prijevoz (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 73.)
- 51 Uzimajući u obzir prethodno navedena razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti da:
- članak 20. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik koji izvrši jedini prijevoz robe unutar Zajednice u sustavu odgode plaćanja trošarina, s namjerom stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta, stječe pravo raspolaganja navedenom robom u svojstvu vlasnika, u smislu te odredbe, pod uvjetom da može donositi odluke koje mogu utjecati na pravni položaj te iste robe, među kojima osobito odluku o njezinoj prodaji;
  - okolnost da je taj porezni obveznik od početka imao namjeru stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta jest okolnost koju nacionalni sud treba uzeti u obzir u okviru svoje općenite ocjene svih posebnih okolnosti predmeta koji se pred njim vodi kako bi utvrdio kojem se od uzastopnih stjecanja treba pripisati navedeni prijevoz unutar Zajednice.

### **Sedmo pitanje**

- 52 Sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti se pita protivi li se pravu Unije to da nacionalni sud, suočen s odredbom nacionalnog poreznog prava kojom je prenesena odredba Direktive o PDV-u, a koju je moguće tumačiti na više načina, primijeni tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, temeljeći se na nacionalnom ustavnom načelu *in dubio mitius*, iako je Sud presudio da je takvo tumačenje neusklađeno s pravom Unije.
- 53 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev u bitnome ističe da je češko pravo nejasno u pogledu utjecaja propisa koji se odnosi na postupanje s robom koja podliježe trošarinama na utvrđivanje trenutka prijenosa prava raspolaganja takvom robom u svojstvu vlasnika. Naime, taj sud smatra da na temelju češkog propisa kojim je Direktiva o PDV-u prenesena u nacionalni pravni poredak porezni obveznici mogu zakonito pretpostaviti da okolnost da je roba prevezena u drugu državu članicu u sustavu odgode plaćanja trošarina utječe na uvjete koji uređuju prijenos prava raspolaganja u svojstvu vlasnika.
- 54 U tom pogledu valja istaknuti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, tumačenje nekog pravnog pravila prava Unije koje potonji daje izvršavajući ovlast koju mu dodjeljuje članak 267. UFEU-a pojašnjava i precizira značenje i doseg tog pravnog pravila onako kako ono treba ili je trebalo biti shvaćeno i primijenjeno nakon stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da tako tumačeno pravno pravilo sudac može i mora primijeniti čak i na pravne odnose koji su se pojavili i nastali prije presude o zahtjevu za tumačenje ako su usto ispunjeni uvjeti koji omogućuju iznošenje spora o primjeni spomenutog pravnog pravila pred nadležne sudove (presude od 19. listopada 1995., Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, t. 31. i od 13. prosinca 2018., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, t. 56.).
- 55 Kad je riječ o pitanju protivi li se pravu Unije primjena ustavnog načela nacionalnog prava na temelju kojeg, kada u okviru spora između uprave i pojedinca postoji sumnja u vezi s tumačenjem odredbe nacionalnog prava kojom je prenesena odredba prava Unije, ta uprava mora primijeniti tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, treba istaknuti da bi primjena tog načela, kako ju je zamislio sud koji je uputio zahtjev, u biti značila ograničenje vremenskih učinaka tumačenja odredaba prava Unije koje je izvršio Sud, a čije je prenošenje osigurano tim odredbama nacionalnog prava, s obzirom

na to da se na taj način to tumačenje ne bi primijenilo u glavnom predmetu (vidjeti po analogiji presude od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 39. i od 13. prosinca 2018., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, t. 61.).

- 56 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Sud samo iznimno može, primjenjujući opće načelo pravne sigurnosti svojstveno pravnom poretku Unije, biti doveden u situaciju da ograniči mogućnost da se zainteresirane osobe pozovu na odredbu koju je protumačio s ciljem dovođenja u pitanje pravnih odnosa ustanovljenih u dobroj vjeri. Da bi se takvo ograničenje moglo uvesti, moraju biti ispunjena dva osnovna kriterija – dobra vjera zainteresiranih osoba i opasnost od ozbiljnih poremećaja (presuda od 13. prosinca 2018., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, t. 57. i navedena sudska praksa).
- 57 Sud je već presudio da se vremensko ograničenje učinaka takvog tumačenja može dopustiti samo u istoj presudi kojom se odlučuje o traženom tumačenju. To načelo jamči jednako postupanje prema državama članicama i drugim pojedincima u odnosu na pravo Unije te se ispunjavaju zahtjevi koje nalaže načelo pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu presude od 6. ožujka 2007., Meilicke i dr., C-292/04, EU:C:2007:132, t. 37. i od 23. listopada 2012., Nelson i dr., C-581/10 i C-629/10, EU:C:2012:657, t. 91.).
- 58 U tom pogledu valja istaknuti da je Sud u točki 76. presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) već utvrdio da Direktiva 2008/118, predviđajući osobito zahtjeve koji se primjenjuju na prijevoz robe u sustavu odgode plaćanja trošarina, ni na koji način ne utječe na uvjete koji uređuju prijenos prava raspolaganja njome u svojstvu vlasnika, koji su predviđeni Direktivom o PDV-u. U toj potonjoj presudi Sud nije vremenski ograničio učinke svojeg tumačenja Direktive o PDV-u.
- 59 Iz toga slijedi da je u ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev, kada primjenjuje nacionalno pravo, obvezan uzeti u obzir njegova pravila i primijeniti metode tumačenja koje ono priznaje kako bi ga protumačio u najvećoj mogućoj mjeri u svjetlu teksta i svrhe Direktive o PDV-u, kako je tumači Sud, da bi se ostvario njome propisan cilj i time ispunili zahtjevi iz članka 288. trećeg stavka UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 31. i navedenu sudska praksu).
- 60 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da na sedmo pitanje valja odgovoriti da se pravu Unije protivi to da nacionalni sud, suočen s odredbom nacionalnog poreznog prava kojom je prenesena odredba Direktive o PDV-u, a koju je moguće tumačiti na više načina, primijeni tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, temeljeći se na nacionalnom ustavnom načelu *in dubio mitius*, iako je Sud presudio da je takvo tumačenje neusklađeno s pravom Unije.

### ***Osmo pitanje***

- 61 S obzirom na odgovor na sedmo pitanje, na osmo pitanje ne treba odgovoriti.

### **Troškovi**

- 62 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članak 20. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porezni obveznik koji izvrši jedini prijevoz robe unutar Zajednice u sustavu odgode plaćanja trošarina, s namjerom stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta, stječe pravo raspolaganja navedenom robom u svojstvu vlasnika, u smislu te odredbe, pod uvjetom da može donositi odluke koje mogu utjecati na pravni položaj te iste robe, među kojima osobito odluku o njezinoj prodaji;

Okolnost da je taj porezni obveznik od početka imao namjeru stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta jest okolnost koju nacionalni sud treba uzeti u obzir u okviru svoje općenite ocjene svih posebnih okolnosti predmeta koji se pred njim vodi kako bi utvrdio kojem se od uzastopnih stjecanja treba pripisati navedeni prijevoz unutar Zajednice.

2. Pravu Unije protivi se to da nacionalni sud, suočen s odredbom nacionalnog poreznog prava kojom je prenesena odredba Direktive 2006/112, a koju je moguće tumačiti na više načina, primijeni tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, temeljeći se na nacionalnom ustavnom načelu *in dubio mitius*, iako je Sud presudio da je takvo tumačenje neusklađeno s pravom Unije.

Potpisi