



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

7. rujna 2023.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Izuzeća – Transakcije cestovnog prijevoza izravno povezane s uvozom robe – Sustav dokazivanja – Članci 56. i 57. UFEU-a – Sloboda pružanja usluga – Obračun PDV-a koji provodi nerezident – Oporezivanje naknade koja se plaća na ime oporezivanja dobiti nerezidenata – Naplata poreza po odbitku od rezidenta”

U predmetu C-461/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Prahova (Viši sud u Prahovi, Rumunjska), odlukom od 17. lipnja 2021., koju je Sud zaprimio 27. srpnja 2021., u postupku

**SC Cartrans Preda SRL**

protiv

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,**

SUD (treće vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (izvjestitelj) i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Lamote, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 10. studenoga 2022.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SC Cartrans Preda SRL, R. Popescu i C. Preda,
- za rumunjsku vladu, E. Gane i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia, T. Isacu de Groot i E. A. Stamate, u svojstvu agenata,

\* Jezik postupka: rumunjski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. siječnja 2023.,  
donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje, s jedne strane, članka 144. 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.) s obzirom na članak 86. stavak 1. točku (b) i članka 86. stavka 2. te direktive, kao i, s druge strane, članaka 56. i 57. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SC Cartrans Preda SRL (u daljnjem tekstu: Cartrans) i Direkcije Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Glavna regionalna uprava za javne financije u Ploieștiju – Okružna uprava za javne financije u Prahovi, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s obvezom društva Cartrans da plati, s jedne strane, dodatni iznos poreza na dodanu vrijednost (PDV) za usluge prijevoza robe namijenjene uvozu u Rumunjsku i, s druge strane, porez po odbitku na dobit koji je Cartrans isplatio nerezidentnom društvu suugovaratelju za usluge povrata PDV-a u inozemstvu.

### **Pravni okvir**

#### ***Međunarodno pravo***

##### *CMR*

- 3 Rumunjska je pristupila Konvenciji o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom, potpisanoj u Ženevi 19. svibnja 1956., kako je izmijenjena protokolom potpisanim u Ženevi 5. srpnja 1978. (u daljnjem tekstu: CMR) putem Decretula nr. 451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport Internațional de Mărfuri pe șosele (CMR) (Odluka br. 451/1972 o pristupanju Rumunjske Konvenciji o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom (CMR) od 20. studenoga 1972.
- 4 Članak 4. CMR-a propisuje:  
„Ugovor o prijevozu utvrđuje se teretnim listom. Nepostojanje, nevaljanost ili gubitak teretnog lista ne utječe na postojanje ili valjanost ugovora o prijevozu koji i dalje podliježe odredbama ove konvencije.”
- 5 Članak 6. stavak 1. CMR-a predviđa:  
„Teretni list mora sadržavati sljedeće podatke:  
(a) datum i mjesto izdavanja;  
(b) ime i adresu pošiljatelja;

- (c) ime i adresu prijevoznika;
- (d) mjesto i datum preuzimanja robe i mjesto isporuke;
- (e) ime i adresu primatelja;
- (f) uobičajeni naziv vrste robe i načina pakiranja te, u slučaju opasnih tvari, njihov općeprihvaćeni naziv;
- (g) broj paketa, njihove posebne marke i brojeve;
- (h) bruto težinu ili drukčije izraženu količinu robe;
- (i) troškove prijevoza (vozarina, dodatni troškovi, carine i drugi troškovi koji nastaju od sklapanja ugovora do isporuke);
- (j) upute potrebne za carinske i druge formalnosti;
- (k) naznaku da prijevoz podliježe pravilima utvrđenima ovom konvencijom, bez obzira na bilo koju odredbu koja tvrdi suprotno.

[...]"

#### *Konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*

- 6 Članak 7. stavak 1. Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Rumunjske i Danske, potpisane u Kopenhagenu 13. prosinca 1976. (u daljnjem tekstu: Konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), određuje:

„Dobit društva države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako to društvo posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi ondje. [...]”

- 7 Članak 12. stavci 1. do 3. te konvencije predviđaju:

„1. Provizije koje potječu iz jedne države ugovornice i plaćene su rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Takve provizije mogu se ipak oporezivati u državi ugovornici iz koje potječu u skladu sa zakonodavstvom te države, ali tako utvrđen porez ne smije premašivati 4 % iznosa provizija.

3. Izraz ‚provizija‘ koji se upotrebljava u ovom članku odnosi se na plaćanja izvršena posredniku, glavnom trgovačkom zastupniku ili bilo kojoj drugoj osobi koja se na temelju poreznog zakonodavstva države ugovornice iz koje potječe to plaćanje izjednačava s takvim posrednikom ili zastupnikom.”

## ***Pravo Unije***

8 U skladu s člankom 85. Direktive o PDV-u:

„U pogledu uvoza robe, oporezivi iznos je vrijednost u carinske svrhe, koja se utvrđuje u skladu s važećim odredbama Zajednice.”

9 U skladu s člankom 86. te Direktive:

„1. Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike, ukoliko oni nisu već uključeni:

(a) poreze, carine, prelevmane i ostala davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoza kao i ona koja se plaćaju na uvoz, isključujući PDV koji će se obračunati;

(b) popratne rashode, poput provizije, troškova pakovanja, prijevoza i osiguranja koji su nastali do prvog mjesta odredišta na teritoriju države članice uvoza kao i one koji proizlaze iz prijevoza do drugog mjesta odredišta unutar Zajednice, ukoliko je to drugo mjesto poznato u trenutku nastanka oporezivog događaja.

2. Za potrebe točke (b) stavka 1., „prvo mjesto odredišta” znači mjesto navedeno na tovarnom listu ili bilo kojem drugom dokumentu pod kojim se roba uvozi u državu članicu uvoza. Ako nema takvog navoda, prvim mjestom odredišta smatra se mjesto gdje se obavlja prvi prijenos tereta u državi članici uvoza.”

10 Glava IX. navedene direktive naslovljena je „Izuzeća” i obuhvaća deset poglavlja koja obuhvaćaju članke 131. do 166. Članak 131. te direktive glasi kako slijedi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe.”

11 Članak 144. Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe ako je vrijednost tih usluga uključena u oporezivi iznos u skladu s člankom 86. stavkom 1. točkom (b).”

## ***Rumunjsko pravo***

12 U skladu s člankom 7. Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), koji je bio na snazi do 31. ožujka 2010. (u daljnjem tekstu: Zakon br. 571/2003), naslovljenim „Definicije općih pojmova”:

„Za potrebe ovog Zakonika, primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

9. provizija – svako plaćanje u gotovini ili u naravi izvršeno posredniku, glavnom povjereniku ili bilo kojoj osobi koja se izjednačava s posrednikom ili glavnim povjerenikom za isporuku usluga posredovanja obavljenu u vezi s poslovnom transakcijom;

[...]

13 Tekst te odredbe preuzet je u članku 7. stavku 1. točki 9. Legee nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 8. rujna 2015. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 688 od 10. rujna 2015., u daljnjem tekstu: Zakon br. 227/2015), koji je na snazi od 1. siječnja 2016.

14 U skladu s člankom 113. Zakona br. 571/2003 i člankom 221. Zakona br. 227/2015, naslovljenim „Porezni obveznici”, koji glase jednako:

„Nerezidenti koji ostvaruju oporezivi dohodak iz Rumunjske dužni su platiti porez u skladu s ovim poglavljem i u nastavku se nazivaju poreznim obveznicima.”

15 U skladu s člankom 115. Zakona br. 571/2003 i člankom 223. Zakona br. 227/2015, naslovljenim „Oporezivi prihodi iz Rumunjske”, koji jednako glase:

„(1) Oporeziva dobit iz Rumunjske, neovisno o tome je li ostvarena u Rumunjskoj ili u inozemstvu, jest sljedeće:

[...]

(f) provizije koje isplaćuje rezident;

[...]

16 U skladu s člankom 116. Zakona br. 571/2003, naslovljenim „Porez po odbitku na oporezivu dobit iz Rumunjske ostvarenu od nerezidenata”, koji je u biti preuzet u članku 224. Zakona br. 227/2015:

„(1) Porez nerezidenata na oporezivu dobit koja potječe iz Rumunjske izračunava se, zadržava i uplaćuje u državni proračun od strane osobe koja isplaćuje dobit.

(2) Dugovani porez izračunava se primjenom sljedećih stopa na bruto dobit:

[...]

(d) 16 % za svu drugu oporezivu dobit koja potječe iz Rumunjske, kako je navedeno u članku 115.

[...]

17 Članak 118. Zakona br. 571/2003, naslovljen „Zajednička primjena odredaba Poreznog zakonika i odredbi Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i prava Unije”, koji je u biti preuzet u članku 230. Zakona br. 227/2015, određuje:

„(1) U smislu članka 116., ako je porezni obveznik rezident države s kojom je Rumunjska sklopila Konvenciju o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porezna stopa koja se primjenjuje na oporezivu dobit iz Rumunjske koju je ostvario taj porezni obveznik ne smije prelaziti poreznu stopu predviđenu Konvencijom koja se primjenjuje na tu dobit. Ako se nacionalnim pravom ili konvencijama o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predviđaju različite porezne stope, primjenjuju se najpovoljnije porezne stope. Ako porezni obveznik ima boravište u državi članici Europske unije, porezna stopa koja se primjenjuje na oporezivi dohodak iz Rumunjske koji je

ostvario taj porezni obveznik jest najpovoljnija stopa predviđena nacionalnim pravom, pravom Unije ili konvencijama o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. [...]

(2) U svrhu primjene odredbi Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i prava Unije, nerezident je obvezan podnijeti osobi koja isplaćuje dobit, u trenutku njezine isplate, potvrdu o poreznoj rezidentnosti koju izdaje nadležno tijelo države članice njegova boravišta [...] U trenutku podnošenja potvrde o poreznoj rezidentnosti [...], odredbe Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili prava Unije primjenjuju se i provodi se regularizacija poreza u zakonskom roku zastare. [...]

(3) U slučaju odbitka poreza većeg od stopa predviđenih ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili pravom Unije, iznos viška poreza vraća se u skladu s odredbama Ordonanță Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Uredba Vlade br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku). [...]"

18 Članak 5. Ordinula ministrului finanțelor publice nr. 103/2016 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la articolul 294 alineatul (1) literele a)-i), articolul 294 alineatul (2) și articolul 296 din Legea nr. 227/2015 (Odluka ministra javnih financija br. 103/2016 o odobravanju mjera primjene za izuzeće od PDV-a za transakcije iz članka 294. stavka 1. točaka (a) do (i), članka 294. stavka 2. i članka 296. Zakona br. 227/2015) od 22. siječnja 2016. navodi:

„(1) U skladu s člankom 294. stavkom 1. točkom (d) Poreznog zakonika, izuzete su od poreza isporuke usluga, uključujući prijevoz i pomoćne usluge prijevoza, koje su izravno povezane s uvozom robe, ako je njihova vrijednost uključena u oporezivi iznos za uvezenu robu u skladu s člankom 289. Poreznog zakonika.

(2) Izuzeće od poreza iz članka 294. stavka 1. točke (d) Poreznog zakonika na usluge prijevoza robe izravno povezane s uvozom robe opravdava pružatelj usluga ako se smatra da je mjesto pružanja usluga u Rumunjskoj, u skladu s člankom 278. Poreznog zakonika, i ako je navedeni pružatelj usluga osoba koja je dužna platiti porez, u skladu s člankom 307. stavkom 1. Poreznog zakonika, ako se ne primjenjuje izuzeće od poreza.

Dokumenti kojima se opravdava oslobođenje od poreza jesu sljedeći:

- (a) račun ili, prema potrebi, kada se radi o osobama koje stvarno pružaju usluge prijevoza, određena prijevozna isprava, pod uvjetom da su u njoj sadržani barem podaci iz članka 319. stavka 20. Poreznog zakonika;
- (b) ugovor sklopljen s korisnikom;
- (c) određene prijevozne isprave ovisno o vrsti prijevoza, ili, eventualno, preslike tih isprava;
- (d) dokumenti iz kojih proizlazi da je prevezena roba uvezena u Europsku uniju i da je vrijednost usluga uključena u oporezivi iznos uvezene robe.

[...]"

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 19 Cartrans, društvo sa sjedištem u Rumunjskoj, pruža usluge cestovnog prijevoza robe.
- 20 U odnosu na to društvo od 18. studenoga 2019. do 7. veljače 2020. proveden je porezni nadzor nakon kojeg je porezno tijelo 10. veljače 2020. izdalo porezno rješenje kojim mu je naloženo plaćanje dodatnog PDV-a u iznosu od 1529 rumunjskih leua (RON) (oko 311 eura), koji odgovara računu izdanom 23. ožujka 2016. za usluge cestovnog prijevoza koje je pružilo drugom društvu. Prijevoz se odnosio na putovanje između luke Rotterdam (Nizozemska), mjesta gdje je prevezena roba ušla u Uniju, i Cluj-Napoce (Rumunjska) (u daljnjem tekstu: sporne usluge prijevoza). Istim poreznim rješenjem porezno tijelo naplatilo je iznos od 79 478 RON (oko 16 170 eura), na ime poreza na dobit nerezidentnih osoba, za iznose koje je Cartrans isplatio FDE Holdingu A/S, nerezidentnom danskom društvu, kao protučinidbu za usluge koje mu je potonje pružilo između 2012. i 2018. godine.
- 21 Što se tiče, kao prvo, dodatnog PDV-a, porezno tijelo utvrdilo je da društvo Cartrans nije podnijelo dokumente koji dokazuju da su sporne usluge prijevoza bile izravno povezane s uvozom predmetne robe i da je vrijednost usluga bila uključena u oporezivi iznos uvezene robe. Ono je stoga smatralo da izuzeće od PDV-a primjenjivo na te usluge nije bilo opravdano.
- 22 Što se tiče, kao drugo, poreza na dobit nerezidenata, porezno tijelo smatralo je da iznosi koje je Cartrans isplatio FDE Holdingu na temelju ugovora sklopljenog 3. studenoga 2005. čiji je predmet povrat PDV-a, od država članica, na gorivo koje je Cartrans kupio, predstavljaju „provizije” u smislu rumunjskog prava. Smatralo je da je tužitelj u pogledu tih iznosa isplaćenih nerezidentnoj osobi bio dužan platiti porez po odbitku na dobit i da je stopa tog poreza iznosila 4% isplaćenih provizija, u skladu s odredbama Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 23 Društvo Cartrans podnijelo je tužbu pred Tribunalulom Prahova (Viši sud u Prahovi, Rumunjska), sudom koji je uputio zahtjev, zahtijevajući poništenje poreznog rješenja od 10. veljače 2020.
- 24 S jedne strane, što se tiče dodatnog PDV-a, društvo Cartrans tvrdi da mu porezno tijelo pogreškom nije odobrilo izuzeće od PDV-a za sporne usluge prijevoza. Navodi da su carinska tijela troškove prijevoza do mjesta odredišta obvezno uključila u carinsku vrijednost robe prilikom njezina ulaska na područje Unije i u poreznu osnovicu za obračun PDV-a na uvezenu robu, u skladu s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, jer su teretni list „Cargo Movement Requirement” (u daljnjem tekstu: teretni list CMR) i skraćena provozna deklaracija, za koje mu je dodijeljen identifikacijski broj pod nazivom „glavni identifikacijski broj” (u daljnjem tekstu: MRN), navodili primatelja te robe u Cluj-Napoci.
- 25 Društvo Cartrans stoga tvrdi da sporne usluge prijevoza koje je pružio u ovom slučaju ispunjavaju uvjete za izuzeće iz članka 144. Direktive o PDV-u za isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe.
- 26 S druge strane, društvo Cartrans tvrdi, što se tiče poreza po odbitku na dobit nerezidentnih osoba, da naknada plaćena društvu FDE Holding nije provizija u smislu rumunjskog prava, nego naknada za pružanje usluga koja se može oporezivati samo u Danskoj, u skladu s člankom 7. stavkom 1. Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Društvo Cartrans pojašnjava u tom pogledu da je FDE Holding podnio porezne potvrde kojima se potvrđuje da je on u Danskoj platio zakonski porez na iznose koje je primio.

- 27 Društvo Cartrans također napominje da takve usluge povrata PDV-a plaćenog u inozemstvu stvaraju obvezu rumunjskog rezidenta da plati porez po odbitku na dobit samo ako je ugovor o pružanju usluga sklopljen s nerezidentom, a ne kada je taj ugovor sklopljen s rezidentom. Stoga, prema mišljenju društva Cartrans, rumunjsko zakonodavstvo, koje prekograničnu transakciju podvrgava nepovoljnijem postupanju od transakcije s istim predmetom provedene s rezidentnim ugovarateljem, stvara razliku u postupanju koja predstavlja prepreku slobodi pružanja usluga u smislu članka 56. UFEU-a.
- 28 U tim je okolnostima Tribunalul Prahova (Viši sud u Prahovi) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:
- „(1) Treba li za potrebe priznavanja izuzeća od PDV-a za transakcije i usluge prijevoza u vezi s uvozom robe u smislu [Direktive o PDV-u], članak 86. stavak 1. točku (b) i članak 86. stavak 2. te direktive tumačiti na način da evidentiranje uvozne transakcije (na primjer, sastavljanje ulazne skraćene deklaracije dodjeljivanjem [MRN-a] uvijek podrazumijeva i uključivanje tarife prijevoza do prvog mjesta odredišta na području države članice uvoza u izračun carinske vrijednosti? Je li postojanje MRN-a, iz kojeg ne proizlazi nikakva osnovana sumnja o prijevari, prešutni dokaz o tome da su svi troškovi koji su predviđeni člankom 86. stavkom 1. točkama (a) i (b) [navedene direktive] bili uključeni u oporezivi iznos prilikom carinjenja?
- (2) Protivi li se članku 144., članku 86. stavku 1. točki (b) i članku 86. stavku 2. [Direktive o PDV-u] porezna praksa države članice da odbija priznati izuzeće od PDV-a za usluge prijevoza u vezi s uvozom [u Uniju] zbog nepodnošenja isključivo formalnog dokaza o uključivanju prijevoznih tarifa u carinsku vrijednost iako su, s jedne strane, podnesene druge relevantne popratne uvozne isprave – skraćena deklaracija i teretni list CMR s napomenom o predaji primatelju – te, s druge strane, ništa ne navodi na sumnju o vjerodostojnosti ili pouzdanosti skraćene deklaracije i teretnog lista CMR?
- (3) S obzirom na članak 57. UFEU-a, predstavlja li povrat PDV-a i trošarina od strane poreznih tijela više država članica isporuku usluga unutar Zajednice ili aktivnost glavnog povjerenika koji posreduje u poslovnoj transakciji?
- (4) Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da postoji ograničenje slobodnog kretanja usluga ako je primatelj usluge koju je isporučio pružatelj usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, dužan u skladu s propisom države članice u kojoj taj primatelj usluge ima poslovni nastan odbiti porez na naknadu koja se duguje za isporuku predmetnih usluga, s obzirom na to da ne postoji takva obveza odbitka u slučaju ugovaranja iste usluge s pružateljem usluga koji ima poslovni nastan u istoj državi članici kao i primatelj usluga?
- (5) Je li porezni tretman države rezidentnosti subjekta koji isplaćuje dobit element koji čini manje privlačnim i ograničava slobodno pružanje usluga jer se rezident mora, kako bi izbjegao primjenu poreza po odbitku u iznosu od 4 %, ograničiti na suradnju u području povrata PDV-a i trošarina sa subjektima koji su isto tako rezidenti, a ne s drugim subjektima s poslovnim nastanom u drugim državama članicama?



- (6) Može li se činjenica da se dobit poreznog obveznika koji nije rezident u državi članici oporezuje po stopi od 4 % (ili, ovisno o slučaju, 16 %) bruto iznosa, dok porez na dobit koji se primjenjuje na pružatelja usluga rezidentnog u istoj državi članici (ako ostvaruje dobit) iznosi 16 % neto iznosa, također smatrati povredom članka 56. UFEU-a jer predstavlja još jedan element koji čini manje privlačnim i ograničava slobodno pružanje predmetnih usluga poreznih obveznika koji nisu rezidenti?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

- 29 Uvodno valja podsjetiti na to da se, kao što to proizlazi iz objašnjenja suda koji je uputio zahtjev navedenih u točki 20. ove presude, prijevoz uvezene robe o kojem je riječ u glavnom postupku odnosio na putovanje provedeno između Nizozemske i Rumunjske.
- 30 U tim okolnostima valja smatrati da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud treba li članak 86. stavak 1. točku (b) i članak 86. stavak 2. te članak 144. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, u svrhu primjene izuzeća od PDV-a predviđenog za usluge prijevoza u vezi s uvozom robe, kada prijevoz robe uvezene u Uniju obavlja porezni obveznik između države članice na čijem se teritoriju nalazi mjesto unosa te robe u Uniju i odredišta u drugoj državi članici, evidentiranje transakcije uvoza podrazumijeva, samim time i sustavno, uključivanje troškova tog prijevoza u oporezivi iznos PDV-a uvezene robe.
- 31 Valja podsjetiti na to da su u skladu s člankom 144. Direktive o PDV-u, države članice dužne izuzeti isporuke usluga koje se odnose na uvoz robe ako je vrijednost tih usluga uključena u oporezivi iznos u skladu s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive. Stoga su izričito predviđena dva uvjeta kako bi takva isporuka usluga prijevoza bila izuzeta od PDV-a. S jedne strane, ta usluga treba biti povezana s uvozom predmetne robe i, s druge strane, vrijednost te usluge treba biti uključena u oporezivi iznos uvezene robe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 4. listopada 2017., *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 39. i 40.).
- 32 Kad je riječ o oporezivom iznosu u vezi s uvozom robe, iz članka 85. Direktive o PDV-u proizlazi da ga čini vrijednost definirana kao carinska vrijednost te robe u odredbama Unije koje su na snazi. Člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive pojašnjava se da ta porezna osnovica mora, ako već nisu uključeni, uzeti u obzir popratne troškove, uključujući troškove prijevoza do prvog mjesta odredišta robe na državnom području države članice uvoza, kao i troškove prijevoza do drugog mjesta odredišta unutar Unije, pod uvjetom da je to mjesto poznato u trenutku nastanka oporezivog događaja.
- 33 Uzimajući u obzir zajedničko tumačenje članaka 85. i 86. Direktive o PDV-u iz kojih proizlazi da ti troškovi prijevoza nisu nužno uključeni u carinsku vrijednost uvezene robe i jer bi se time članak 86. lišio njegova korisnog učinka, ne može se smatrati da registracija transakcije uvoza na temelju same te činjenice i sustavno podrazumijeva uključivanje u poreznu osnovicu PDV-a robe uvezene u Uniju troškova prijevoza koji je porezni obveznik izvršio između države članice na čijem se državnom području nalazi njezino mjesto unosa u Uniju i mjesto njezina odredišta u drugoj državi članici. Ako već nisu uključeni u carinsku vrijednost, što najprije treba provjeriti, te troškove stoga treba uključiti u oporezivi iznos PDV-a na uvezenu robu, u skladu sa zahtjevima iz članka 86. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

- 34 Slijedom toga, evidentiranje radnje uvoza ne podrazumijeva samo zbog toga i sustavno uključivanje, u osnovicu za izračun carinske vrijednosti, tarife za prijevoz iz točke 30. ove presude. Jednako tako, postojanje MRN-a iz kojeg ne proizlazi nikakva osnovana sumnja o prijevari, nije prešutni dokaz o tome da su svi troškovi koji su predviđeni člankom 86. stavkom 1. točkama (a) i (b) bili uključeni u oporezivi iznos uvezene robe.
- 35 Nasuprot tomu, kad je riječ o dokumentima kao što su to teretni list CMR i prateća provezna isprava o kojoj je riječ u glavnom postupku, sastavljena na temelju provezne deklaracije koju je provjerilo carinsko tijelo, ali i račun i ugovor o prijevozu, oni čine elemente koje načelno trebaju uzeti u obzir porezna tijela kako bi ocijenila postojanje prava na izuzeće od PDV-a za usluge prijevoza povezane s uvozom robe, osim ako ta tijela imaju točne razloge sumnjati u njezinu vjerodostojnost ili pouzdanost (vidjeti po analogiji presudu od 8. studenoga 2018., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 67.).
- 36 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 86. stavak 1. točku (b), članak 86. stavak 2. i članak 144. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u svrhu korištenja izuzeća od PDV-a predviđenog za usluge prijevoza u vezi s uvozom robe, kada prijevoz robe uvezene u Uniju obavlja porezni obveznik između države članice na čijem se teritoriju nalazi mjesto unosa te robe u Uniju i odredišta koje se nalazi u drugoj državi članici, evidentiranje transakcije uvoza samo po sebi i sustavno ne podrazumijeva uključivanje troškova tog prijevoza u oporezivi iznos PDV-a uvezene robe.

### *Drugo pitanje*

- 37 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 86. stavak 1. točku (b), članak 86. stavak 2. i članak 144. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice koja se sastoji od automatskog odbijanja izuzeća od PDV-a predviđenog za usluge prijevoza u vezi s uvozom robe zbog toga što osoba koja je odgovorna za plaćanje nije podnijela posebne dokumente propisane nacionalnim propisima, iako je podnijela druge dokumente, u vezi s kojima ništa ne upućuje na sumnju u vjerodostojnost i pouzdanost i kojima se može dokazati da su ispunjeni uvjeti kojima te odredbe podvrgavaju pravo na izuzeće od PDV-a.
- 38 U tom smislu, iz sudske prakse Suda proizlazi da, u nedostatku odredbe u Direktivi o PDV-u o dokazima koje porezni obveznici moraju priložiti kako bi ostvarili pravo na izuzeće od PDV-a, države članice trebaju odrediti, sukladno članku 131. te direktive koji se primjenjuje na njezin članak 144. kao odredbu koja je dio poglavlja 5. glave IX. navedene direktive, uvjete pod kojima izuzimaju uvozne transakcije kako bi se osigurala pravilna i jednostavna primjena tih izuzeća i spriječila svaka eventualna prijevara, utaja i zlouporaba. Međutim, pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (vidjeti po analogiji presudu od 9. listopada 2014., *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 27. i navedenu sudsku praksu).
- 39 Kad je riječ o načelu proporcionalnosti, nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo točno ubiranje poreza ako se pravo na izuzeće od PDV-a u bitnome uvjetuje poštovanjem formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalno-pravnih zahtjeva i, osobito, bez postavljanja pitanja o tome jesu li oni ispunjeni. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva (presuda od 9. veljače 2017., *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 34. i navedena sudska praksa).

- 40 Načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopravne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve (vidjeti u tom smislu presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36. i navedenu sudsku praksu).
- 41 U sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 42 S jedne strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 43 S druge strane, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 44 U tom pogledu, i kao što je to navedeno u točki 31. ove presude, isporuke usluga prijevoza izuzete su, na temelju članka 144. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 86. stavkom 1. točkom (b) te direktive, kada se, s jedne strane, odnose na uvoz robe i, s druge strane, kada je vrijednost tog prijevoza uključena u oporezivi iznos PDV-a uvezene robe. Kako bi ostvario pravo na izuzeće, na pružatelju je da nadležnim poreznim tijelima podnese dokaz da predmetna transakcija prijevoza ispunjava ta dva materijalna uvjeta za korištenje izuzeća od PDV-a.
- 45 Nasuprot tomu, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 38. do 40. ove presude, korištenje tim izuzećem ne može biti podvrgnuto nužnom uvjetu da pružatelj usluga podnese, kako bi dokazao da su uvjeti iz prethodne točke ispunjeni, posebne dokumente propisane nacionalnim propisom, isključujući bilo koji drugi dokaz kojim se može dokazati uvjerenje nadležnog poreznog tijela (vidjeti po analogiji presudu od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 49.).
- 46 Naime, propisivanje takvog načina dokazivanja koji isključuje sve druge dokaze, bilo bi jednako uvjetovanju prava na izuzeće poštovanjem formalnih obveza u smislu sudske prakse navedene u točkama 39. i 40. ove presude, bez razmatranja jesu li materijalnopravni zahtjevi propisani pravom Unije stvarno ispunjeni.
- 47 Slijedom toga, nadležna porezna tijela moraju, kako bi provjerila jesu li u pogledu isporuke usluga prijevoza ispunjeni materijalni uvjeti kojima podliježe izuzeće predviđeno člankom 144. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 86. stavkom 1. točkom (b), ispitati sve elemente kojima mogu raspolagati. Nasuprot tomu, navedena tijela ne mogu zaključiti da to nije slučaj samo na temelju okolnosti da prijevoznik ili posrednik ne može podnijeti jedan ili više posebnih elemenata propisanih nacionalnim propisom poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku (vidjeti po analogiji presudu od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 52.).
- 48 U tom kontekstu porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu toga ispunjava li on uvjete za to izuzeće (vidjeti u tom smislu presudu od 9. prosinca 2021., Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

- 49 U ovom slučaju spis kojim Sud raspolaže ne sadržava nikakvu naznaku o tome je li društvo Cartrans namjerno sudjelovalo u utaji poreza ili o tome da, ako taj porezni obveznik nije ispunio formalni zahtjev podnošenja određenih posebnih dokumenata propisanih nacionalnim propisom, nadležna tijela ne bi mogla utvrditi jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće.
- 50 U tim okolnostima, na poreznim je tijelima i nadležnim nacionalnim sudovima da provjere, na temelju svih podnesenih dokumenata, uključujući dokumente koji su bili u posjedu uvoznika i koje je podnio pružatelj usluga, jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na izuzeće za usluge prijevoza.
- 51 Pravo na izuzeće od PDV-a poreznom obvezniku treba odbiti samo ako, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i unatoč elementima koje je potonji dostavio, nisu ispunjeni podaci potrebni za provjeru toga jesu li usluge uključene u oporezivi iznos PDV-a na uvezenu robu.
- 52 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 86. stavak 1. točku (b), članak 86. stavak 2. i članak 144. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice koja se sastoji u automatskom uskraćivanju izuzeća od PDV-a za usluge prijevoza povezane s uvozom robe zbog toga što osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a nije predočila posebne isprave propisane nacionalnim propisom, iako je podnijela druge dokumente čije se vjerodostojnost i pouzdanost ne mogu dovesti u pitanje, ak kojima se može dokazati da su ispunjeni uvjeti kojima te odredbe podvrgavaju pravo na izuzeće od PDV-a.

### *Treće, četvrto i peto pitanje*

- 53 Svojim trećim, četvrtim i petim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 56. i 57. UFEU-a tumačiti na način da, s jedne strane, pružanje usluga predstavlja pružanje usluga koje se sastoji od povrata PDV-a i trošarina za račun poduzetnika od financijskih tijela više država članica i da se, s druge strane, tim odredbama protivi propis države članice koji primatelju nameće obvezu, u toj državi članici, usluge koju pruža pružatelj s poslovnim nastanom u drugoj državi članici da naplati porez po odbitku na dobit ostvarenu za navedenu isporuku usluga, pri čemu takva obveza ne postoji kad tu uslugu pruža pružatelj s poslovnim nastanom u istoj državi članici kao i navedeni primatelj usluge.
- 54 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se u skladu s člankom 57. UFEU-a, „uslugama” smatraju one usluge koje se uobičajeno obavljaju uz naknadu, u mjeri u kojoj nisu uređene odredbama koje se odnose na slobodu kretanja robe, kapitala i osoba (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2020., RL (Direktiva o borbi protiv kašnjenja u plaćanju), C-199/19, EU:C:2020:548, t. 31.).
- 55 Iz toga slijedi da je pojam „usluga” u UFEU-u široko definiran, i to tako da obuhvaća bilo koju uslugu koja nije obuhvaćena drugim temeljnim slobodama, kako nijedna gospodarska aktivnost ne bi ostala izvan područja primjene temeljnih sloboda (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2020., RL (Direktiva o borbi protiv kašnjenja u plaćanju), C-199/19, EU:C:2020:548, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 56 U ovom slučaju, s obzirom na to da ne postoji nijedan element koji bi povezoao okolnosti glavnog postupka s jednom od triju drugih sloboda kretanja, očito je da, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 22. svojeg mišljenja, sklapanje naplatnog ugovora u kojem se glavna usluga sastoji od povrata PDV-a i trošarina od financijskih uprava više država članica, kao što je onaj koji su sklopili Cartrans i FDE Holding, podrazumijeva pružanje „usluge” u smislu članka 57. UFEU-a.

- 57 Ta se kvalifikacija ne može dovesti u pitanje okolnošću da su, u ovom slučaju, iznosi koje je Cartrans isplatio društvu FDE Holding na temelju navedenog ugovora rumunjska porezna tijela kvalificirala kao „provizije” na temelju rumunjskog prava i Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 58 Naime, budući da iznosi koje je platilo društvo Cartrans predstavljaju ekonomsku protučinidbu za isporuku usluga koju obavlja FDE Holding, treba ih smatrati naknadom za takvu isporuku usluga u smislu sudske prakse navedene u točki 54. ove presude i to neovisno o njihovoj kvalifikaciji na temelju rumunjskog prava ili Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 59 Taj je zaključak uostalom, kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 27. svojeg mišljenja, u skladu sa sudskom praksom Suda prema kojoj, u nedostatku mjera za ujednačavanje ili usklađivanje radi uklanjanja dvostrukog oporezivanja na razini Unije, države članice ostaju nadležne utvrditi kriterije za oporezivanje dobiti i imovine kako bi, prema potrebi konvencijama, uklonile dvostruko oporezivanje te su slobodne odrediti, na način koji smatraju prikladnim, ekonomske protučinidbe za pružanje usluga uz poštovanje slobode kretanja zajamčene UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 2018., *Sauvage i Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, t. 22. i 24. i navedenu sudsku praksu).
- 60 Kao drugo, valja utvrditi predstavlja li propis države članice, koji obvezuje primatelja usluge da plati porez po odbitku na dobit koju pružatelj usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici prima za usluge obavljene u različitim državama članicama, iako takva obveza ne postoji u pogledu naknada isplaćenih pružatelju usluga s poslovnim nastanom u istoj državi članici kao i taj primatelj i koji pruža istovjetne usluge, ograničenje slobode pružanja usluga u smislu članka 56. UFEU-a.
- 61 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse proizlazi kako države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (presude od 25. srpnja 2018., *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 44. i od 27. travnja 2023., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 41. i navedena sudska praksa).
- 62 Članku 56. UFEU-a protivi se primjena svakog nacionalnog propisa čiji je učinak da pružanje usluga između država članica čini težim od pružanja usluga isključivo unutar jedne države članice. Naime, u skladu sa sudskom praksom Suda, članak 56. UFEU-a zahtijeva uklanjanje svih ograničenja slobodnog pružanja usluga uvedenih zato što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga (presuda od 25. srpnja 2018., *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 45. i navedena sudska praksa).
- 63 Ograničenja slobodnog pružanja usluga jesu nacionalne mjere kojima se zabranjuje, ometa ili čini manje privlačnim izvršavanje te slobode (presuda od 25. srpnja 2018., *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 46. i navedena sudska praksa).
- 64 U ovom slučaju iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev u biti proizlazi da, kada pružatelj usluga koji nije rezident pruža usluge rumunjskom rezidentu, rumunjsko zakonodavstvo nalaže primatelju navedene usluge da na ime poreza na dobit nerezidenata naplati porez po odbitku u visini od 16 % bruto prihoda koji se isplaćuju tom subjektu. Kada je navedeni gospodarski subjekt danski rezident, stopa tog odbitka ipak se smanjuje na 4 % na temelju odredbi Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nasuprot tomu, u slučaju kad je pružatelj tih usluga rezident, ne primjenjuje se porez po odbitku.

- 65 Tako je u glavnom postupku Cartrans naplatio porez po odbitku na dobit isplaćenu nerezidentnom pružatelju usluga pri čemu tu obvezu ne bi imao da je bila riječ o pružatelju usluga rezidentu.
- 66 Doduše, kao što je to rumunjska vlada u biti istaknula u svojim pisanim očitovanjima pozivajući se na presudu od 22. prosinca 2008., *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), Sud je već priznao primjenu na primatelje dobiti od kapitala različitih tehnika oporezivanja ovisno o tome jesu li oni rezidenti ili nerezidenti, s obzirom na to da se to različito postupanje odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive. Budući da navedena razlika u postupanju k tomu ne stvara prednost za korisnike rezidente Sud je presudio da ne čini ograničenje slobode poslovnog nastana (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 67 Međutim, Sud je presudio da su pružatelj usluga i korisnik usluga dva različita pravna subjekta koji imaju različite interese i koji se mogu pozivati na slobodu pružanja usluga ako su im povrijeđena prava (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 27.).
- 68 Iz toga proizlazi da, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 37. svojeg mišljenja, obveza plaćanja poreza po odbitku poput one opisane u točki 64. ove presude, s obzirom na to da istodobno podrazumijeva dodatno administrativno opterećenje, ali i rizike u pogledu odgovornosti, može prekogranične usluge učiniti manje privlačnima za rezidentne primatelje usluga od usluga koje pružaju i pružatelji usluga koji su također rezidenti. Posljedično, takva obveza mogla bi odvratiti navedene adresate da se za pružanje usluga obrate nerezidentima (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 28. i 32.) i treba je kvalificirati kao ograničenje slobodnog pružanja usluga u smislu sudske prakse navedene u točki 63. presude.
- 69 Takvo se ograničenje slobodnog pružanja usluga može dopustiti samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s UFEU-om i opravdano je iz važnih razloga u općem interesu, a ako je to slučaj, ono još mora biti prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno da bi ga se postiglo (presuda od 27. listopada 2022., *Instituto do Cinema e do Audiovisual*, C-411/21, EU:C:2022:836, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 70 U ovom slučaju rumunjska vlada u biti tvrdi da potreba osiguranja učinkovite naplate poreza predstavlja važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati eventualno ograničenje. Stoga se nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se rumunjskim rezidentima nalaže da naplaćuju porez po odbitku na dobit koju duguju nerezidenti, nastoji postići cilj u općem interesu koji se sastoji od osiguranja ubiranja tog poreza, s obzirom na to da su ti rezidenti podvrgnuti nadzoru rumunjskih poreznih tijela i da se, u nedostatku takvog propisa, naplata navedenog poreza od nerezidenata može osigurati samo uz pomoć nadležnih tijela drugih država članica u kojima ti nerezidenti imaju sjedište.
- 71 U tom pogledu valja navesti da u skladu sa sudskom praksom Suda, obveza da se zajamči učinkovitost naplate poreza čini važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2006., *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 36. i od 13. srpnja 2016., *Brisal et KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 39.).
- 72 Sud je presudio da postupak oporezivanja po odbitku i sustav osiguranja koji čini njegovo jamstvo predstavljaju legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana dobiti osobe koja ima poslovni nastan izvan države oporezivanja te kako bi se izbjeglo da odnosni prihodi ne budu

oporezovani ni u državi rezidenta ni u državi u kojoj su usluge pružene (presude od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 36. i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.).

- 73 Naime, porezni tretman prihoda pružatelja usluga koji ima poslovni nastan izvan države oporezivanja putem postupka poreza po odbitku i sustava odgovornosti koji mu služi kao jamstvo može se osobito pokazati legitimnim i prikladnim u slučaju kada navedeni pružatelj usluga pruža samo povremene usluge u toj državi i u kojoj boravi malo vremena (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 42.).
- 74 Naposljetku, Sud je također presudio da izravno ubiranje poreza od nerezidentnog pružatelja usluga nije nužno manje ograničavajuća mjera od poreza po odbitku. Procijenio je kako se porez po odbitku može smatrati opravdanim nužnošću da se osigura učinkovita naplata poreza (vidjeti među ostalim presudu od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 52. i 53.).
- 75 Iz toga također slijedi da se nametanje, primatelju pružanja usluga, administrativnog opterećenja i odgovornosti zbog obveze plaćanja poreza po odbitku na naknade isplaćene nerezidentnom pružatelju usluga čini prikladnim i nužnim za osiguranje učinkovite naplate poreza.
- 76 Što se tiče diskusije na raspravi o mogućem postojanju opasnosti od dvostrukog oporezivanja, valja dodati, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točki 53. mišljenja, da iz sudske prakse proizlazi da, s obzirom na to da pravo Unije u svojem sadašnjem stanju ne propisuje opće kriterije za podjelu nadležnosti između država članica u pogledu ukidanja dvostrukog oporezivanja unutar Unije, to dvostruko oporezivanje nije nužno isključeno u svim okolnostima (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2021., Société Générale, C-403/19, EU:C:2021:136, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 77 Na sudu koji je uputio zahtjev je da s obzirom na te elemente ispita može li propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku odgovoriti na važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga, je li prikladan za ostvarenje takvog cilja i je li proporcionalan s obzirom na navedeni cilj.
- 78 Slijedom toga, na treće, četvrto i peto pitanje valja odgovoriti tako da članke 56. i 57. UFEU-a treba tumačiti na način da je, s jedne strane, pružanje usluga u smislu tih članaka pružanje usluga koje se sastoji od povrata PDV-a i trošarina od financijskih uprava više država članica i, s druge strane, da primjena poreza po odbitku na prihode koje je nerezidentni pružatelj usluga ostvario za pružanje usluga – pri čemu istovjetna usluga rezidentnog pružatelja usluga ne podliježe tom oporezivanju – predstavlja ograničenje slobodnog pružanja usluga. To ograničenje može se opravdati potrebom osiguranja učinkovite naplate poreza, pod uvjetom da se njime može postići taj cilj i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

### **Šesto pitanje**

- 79 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti rješavanje spora koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će prema potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena (presuda od 15. srpnja 2021., Ministrstvo za obrambo, C-742/19, EU:C:2021:597, t. 31.).

- 80 Stoga valja smatrati da svojim šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se nerezidentnim pružateljima usluga oporezuju prihodi u obliku poreza po odbitku koji proizlaze iz naknada za isporučene usluge bez mogućnosti odbitka poslovnih troškova koji su izravno povezani s tim aktivnostima iako se takva mogućnost pruža rezidentnim pružateljima usluga.
- 81 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da se u skladu s člankom 56. UFEU-a zabranjuju ograničenja slobode pružanja usluga unutar Unije u odnosu na državljane država članica s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država osobe koja usluge prima. Kao što je to navedeno u točki 63. ove presude ograničenja slobode pružanja usluga jesu nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnim izvršavanje te slobode.
- 82 Štoviše, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da država članica koja rezidentima daje mogućnost odbitka poslovnih troškova od izračuna oporezive dobiti načelno ne može isključiti uzimanje u obzir tih istih troškova za nerezidente (presude od 12. lipnja 2003., *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, t. 29. i od 13. srpnja 2016., *Brisal i KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 44.).
- 83 U ovom slučaju iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da se, u skladu s rumunjskim pravom, porez po odbitku koji se primjenjuje na oporezivu dobit koju je u Rumunjskoj ostvario nerezident izračunava primjenom stope od 16 % na bruto dohodak. Na temelju konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ta se stopa od 16 % ipak smanjuje na 4 % ako pružatelj usluga ima poslovni nastan u Danskoj. Nasuprot tomu, porez na dobit koji plaćaju rezidentni pružatelji usluga odgovara 16 % neto iznosa njihovih prihoda, s obzirom na to da je tim pružateljima usluga dopušteno odbiti svoje troškove poslovanja od oporezivog iznosa.
- 84 Stoga je očito da porez po odbitku od 16 %, koji se ovisno o slučaju smanjuje na 4 %, a koji se primjenjuje na bruto prihode nerezidentnih pružatelja usluga, može potonje staviti u nepovoljniji položaj, u smislu sudske prakse navedene u točki 63. ove presude, u odnosu na rezidentne pružatelje usluga. Naime, za razliku od njih, nerezidentni pružatelji usluga nisu ovlašteni odbiti poslovne troškove povezane s oporezivim pružanjem tih usluga od iznosa te usluge.
- 85 Međutim, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 63. ove presude, nacionalni propis na temelju kojeg pružatelji usluga koji su rezidenti države članice mogu od oporezivog iznosa bruto dobiti ostvarene kao protučinidbe za pružanje usluga odbiti poslovne troškove povezane s pružanjem usluga, dok nerezidentni pružatelji usluga nemaju takvu mogućnost, čini ograničenje slobode pružanja usluga u smislu članka 56. UFEU-a.
- 86 Taj zaključak nije doveden u pitanje činjenicom da danski pružatelj usluga može, zbog toga što porez po odbitku na bruto dobit iznosi samo 4 % i unatoč nemogućnosti odbitka poslovnih troškova, platiti manji porez na dobit od onog koji plaća rezidentni pružatelj usluga koji se, iako ima mogućnost odbiti poslovne troškove, oporezuje u visini od 16 % svoje neto dobiti. Naime, Sud je u nekoliko navrata presudio da nepovoljan porezni tretman protivan nekoj od temeljnih sloboda nije moguće smatrati spojivim s pravom Unije na temelju eventualnog postojanja drugih pogodnosti (presuda od 13. srpnja 2016., *Brisal i KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 32. i navedena sudska praksa).



- 87 Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 69. ove presude, ima li takvo ograničenje slobodnog pružanja usluga legitiman cilj koji je u skladu s UFEU-om i je li opravdano važnim razlozima u općem interesu.
- 88 U tom pogledu rumunjska vlada u svojim očitovanjima u biti tvrdi da bi zbog toga što se na rezidentne pružatelje usluga primjenjuju obvezujuća pravila poreznog postupka, koja ne opterećuju nerezidentne pružatelje usluga, bilo opravdano dopustiti rezidentnim pružateljima usluga da od svojih oporezivih prihoda odbiju poslovne troškove povezane s pružanjem usluga, dok nerezidentni pružatelji usluga nemaju takvu mogućnost.
- 89 Time rumunjska vlada ipak ne objašnjava zbog čega takva razmatranja mogu predstavljati legitiman cilj koji je u skladu s UFEU-om i koji odgovara važnim razlozima u općem interesu, a koji bi mogao opravdati ograničenje poput onog o kojem je riječ u ovom slučaju.
- 90 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je na državi članici koja se poziva na razlog kojim se opravdava ograničenje jedne od temeljnih sloboda zajamčenih tim Ugovorom da konkretno dokaže postojanje razloga u općem interes (presuda od 16. prosinca 2021., Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 91 Slijedom toga, na šesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se, u pravilu, nerezidentni pružatelji usluga oporezuju po odbitku na dobit ostvarenu od naknade za pružene usluge, pri čemu im nije dana mogućnost odbitka poslovnih troškova izravno povezanih s tim djelatnostima, dok je takva mogućnost priznata rezidentnim pružateljima usluga, osim ako ograničenje slobode pružanja usluga koje sadržava to zakonodavstvo odgovara legitimnom cilju koji je u skladu s UFEU-om i opravdano je važnim razlozima u općem interesu.

## **Troškovi**

- 92 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 (treće vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 86. stavak 1. točku (b), članak 86. stavak 2. i članak 144. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, u svrhu korištenja izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) predviđenog za usluge prijevoza u vezi s uvozom robe, kada prijevoz robe uvezene u Europsku uniju obavlja porezni obveznik između države članice na čijem se teritoriju nalazi mjesto unosa te robe u Uniju i odredišta koje se nalazi u drugoj državi članici, evidentiranje transakcije uvoza samo po sebi i sustavno ne podrazumijeva uključivanje troškova tog prijevoza u oporezivi iznos PDV-a uvezene robe.**
- 2. Članak 86. stavak 1. točku (b), članak 86. stavak 2. i članak 144. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice koja se sastoji od automatskog uskraćivanja izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za usluge prijevoza povezane s uvozom robe zbog toga što osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a nije predložila posebne isprave propisane nacionalnim propisom, iako je podnijela**

**druge dokumente čije se vjerodostojnost i pouzdanost ne mogu dovesti u pitanje, a kojima se može dokazati da su ispunjeni uvjeti kojima te odredbe podvrgavaju pravo na izuzeće od PDV-a.**

- 3. Članke 56. i 57. UFEU-a treba tumačiti na način da je, s jedne strane, pružanje usluga u smislu tih članaka pružanje usluga koje se sastoji od povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) i trošarina od financijskih uprava više država članica i, s druge strane, da primjena poreza po odbitku na prihode koje je nerezidentni pružatelj usluga ostvario za pružanje usluga – pri čemu istovjetna usluga rezidentnog pružatelja usluga ne podliježe tom oporezivanju – predstavlja ograničenje slobodnog pružanja usluga. To ograničenje može se opravdati potrebom osiguranja učinkovite naplate poreza, pod uvjetom da se njime može postići taj cilj i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.**
- 4. Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se, u pravilu, nerezidentni pružatelji usluga oporezuju po odbitku na dobit ostvarenu od naknade za pružene usluge, pri čemu im nije dana mogućnost odbitka poslovnih troškova izravno povezanih s tim djelatnostima, dok je takva mogućnost priznata rezidentnim pružateljima usluga, osim ako ograničenje slobode pružanja usluga koje sadržava to zakonodavstvo odgovara legitimnom cilju koji je u skladu s UFEU-om i opravdano je važnim razlozima u općem interesu.**

Potpisi