Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 3. listopada 2019.[1]

**Predmet C-401/18**

**Herst, s.r.o.**
**protiv**
**Odvolací finanční ředitelství**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Roba koja podliježe trošarinama – Izuzeće isporuke robe otpremljene ili prevezene unutar Unije – Lančana transakcija – Pripisivanje kretanja robe isporuci unutar opskrbnog lanca – Prijevoz robe koja podliježe trošarinama u sustavu odgode plaćanja trošarina – Nadređenost prava Unije – Granice tumačenja u skladu s pravom Unije – Načelo *in dubio mitius*"

## I. Uvod

1. Ovaj postupak odnosi se u biti ponovno na iznimno važno pitanje za praksu, i to koja se transakcija u prekograničnom opskrbnom lancu s *više* transakcija treba smatrati isporukom unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza u slučaju isključivo *jednog* fizičkog prijevoza robe. S obzirom na to da u glavnom postupku traži odbitak PDV-a, tužitelj tvrdi da *nije* primio isporuku unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza.

2. Iako je Sud već u nekoliko navrata[2] odlučivao o takvim situacijama, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da iz dosadašnje sudske prakse još uvijek ne proizlaze jasni kriteriji za utvrđivanje mjesta pojedine isporuke u opskrbnom lancu i njezino izuzeće od poreza. U tom je pogledu mjerodavan kriterij prijenos prava raspolaganja. U tom je smislu ovaj postupak poseban zbog činjenice da je gorivo isporučeno u sustavu odgode plaćanja trošarina. Međutim, Sud je u presudi Arex već presudio da to nije bitno u pogledu propisa o PDV-u[3].

3. Stoga će ovaj postupak ponovno omogućiti Sudu da pojasni kriterije u pogledu pripisivanja prijevoza robe određenoj isporuci u opskrbnom lancu i poveća pravnu sigurnost.

1 Izvorni jezik: njemački

2 Sud je već u nekoliko predmeta odlučivao o pitanju pripisivanja kretanja robe određenoj isporuci u okviru takozvane lančane transakcije unutar Zajednice, vidjeti, primjerice, presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), i od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Presuda od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027)

4. Osim toga, postavljaju se pitanja u vezi s ustavnim načelom *in dubio mitius* u Češkoj Republici. U skladu s tim se načelom porezno pravno pravilo uvijek treba tumačiti u korist poreznog obveznika ako objektivno postoji više različitih tumačenja. Ako povoljnija mogućnost za poreznog obveznika nije spojiva s tumačenjem u skladu s pravom Unije, postavlja se pitanje odnosa između nacionalnog ustavnog prava i prava Unije.

## II. Pravni okvir

### *A. Pravo Unije*

5. Pravni okvir ovog predmeta u okviru prava Unije određen je odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[4].

6. Člankom 2. Direktive o PDV-u propisuje se:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]"

7. „Isporuka robe" definirana je u članku 14. stavku 1. iste direktive kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

8. Člankom 32. stavkom 1. Direktive o PDV-u uređuje se mjesto isporuke i glasi kako slijedi:

„U slučaju robe koju dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu."

9. U četvrtom poglavlju glave IX., naslovljenom „izuzeća", člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisuje se sljedeće:

„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."

### *B. Češko pravo*

10. U pogledu primjenjivog češkog prava osobito treba uputiti na članak 64. Mehrwertsteuergesetza (Zakon o PDV-u)[5], kojim je Češka Republika prenijela u nacionalno pravo članak 138. Direktive o PDV-u. Pravo na odbitak u skladu s člankom 167. i sljedećim člancima Direktive o PDV-u preneseno je člankom 72. i sljedećim člancima Zakona o PDV-u.

4 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost)

11. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku izvijestio je o ustavnom načelu *in dubio mitius* (u sumnji blaže). Navodi da je njegov cilj smanjiti utjecaj pravne nesigurnosti na adresate dvosmislenih pravnih pravila u slučajevima u kojima im država, kao odgovorna za sadržaj i jasnoću zakonodavstva koje je na snazi, nameće obveze.

12. Tvrdi da se u češkom poreznom pravu stoga u slučaju više različitih mogućih tumačenja treba primijeniti ono kojim se ne ograničavaju ili se u najmanjoj mogućoj mjeri ograničavaju temeljna prava i slobode. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da nije jasno pravilo koje je odlučujuće za ocjenu predmetnog slučaja. Navodi da bi se prema nacionalnom pravu stoga već zbog toga trebao odobriti odbitak PDV-a na temelju načela *in dubio mitius*.

## III. Činjenično stanje i prethodni postupak

13. Tužitelj u glavnom postupku (Herst, s.r.o: u daljnjem tekstu: Herst) traži pred nacionalnim sudom odbitak PDV-a. Tužitelj se, među ostalim, bavi cestovnim prijevozom te je vlasnik nekoliko benzinskih postaja. Vlastitim vozilima prevozi gorivo iz drugih država članica (Austrija, Njemačka, Slovačka, Slovenija) do Češke Republike kao odredišta. Roba se u nekoliko navrata preprodavala, ali se isključivo jednom prevezla (od Hersta) do krajnjeg korisnika u Češkoj Republici.

14. Herst je u mnogim slučajevima bio krajnji korisnik goriva. Kupovao ga je od dobavljača identificiranih u Češkoj Republici za potrebe PDV-a. U tom je pogledu Herst bio na kraju opskrbnog lanca. U drugim je slučajevima preprodavao gorivo vlastitim kupcima. U tim se slučajevima nalazio u sredini opskrbnog lanca. Herst pritom svojim dobavljačima nije obračunavao troškove prijevoza, nego je nabavljao gorivo po cijenama koje nisu uključivale prijevoz.

15. Herst je uobičajeno naručivao od čeških dobavljača koji su gorivo kupili ili još kupovali od rafinerije u drugoj državi članici. S tim u vezi naveo je terminal rafinerije iz koje se roba preuzima, datum i, prema potrebi, vrijeme utovara, naziv vozača, registracijski broj vozila i prikolice, traženu količinu goriva i mjesto istovara.

16. Herst je nakon plaćanja predračuna mogao preuzeti robu u skladu s uputama čeških dobavljača. Herst je preuzimao gorivo izravno na rafinerijskim terminalima u drugim državama članicama. Nitko od suugovaratelja uključenih u opskrbni lanac nije bio prisutan prilikom predaje robe. Herst je nakon toga prevozio gorivo u Češku Republiku. Ondje se roba carinila nakon prelaska granice. Gorivo je pušteno u slobodni promet uz oslobađanje od plaćanja trošarina, a tužitelj je nastavio prijevoz do mjesta istovara, tj. do svojih benzinskih postaja ili onih svojih klijenata.

17. Porezna uprava je tijekom poreznog nadzora u pogledu poreznih razdoblja od studenoga 2010. do svibnja 2013. te srpnja i kolovoza 2013. utvrdila da je tužitelj zatražio odbitak PDV-a za isporuke goriva kao da se radilo o tuzemnim isporukama. Međutim, porezna uprava smatra da se roba nije isporučila u Češkoj Republici, nego u drugim državama članicama, u kojima se nalazilo gorivo kada je počela njegova otprema ili prijevoz. Stoga je prema njezinom mišljenju riječ o isporuci Herstu unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza i u pogledu koje Herst nema pravo na odbitak.

18. S obzirom na to da je tužitelj kupljenu robu sâm preuzeo u drugim državama članicama i prevezao ju o svojem trošku u Češku Republiku radi obavljanja svoje gospodarske djelatnosti, porezna uprava smatra da je isporuka robe između čeških dobavljača i tužitelja isporuka koja uključuje prijevoz robe. Zbog tog je porezna uprava poništila odbitak PDV-a koji je neosnovano zatražen te je dopunskim poreznim rješenjima utvrdila PDV koji je tužitelj dužan platiti za pojedina porezna razdoblja koja su bila predmet poreznog razdoblja. Istodobno je Herstu izrečena novčana kazna.

19. Tužitelj je podnio žalbu protiv dopunskih poreznih rješenja navodeći osobito da je gorivo između država članica prevezeno u sustavu odgode plaćanja trošarina. Prijevoz je obavljen pod carinskim nadzorom. Tvrdi da je roba tek nakon što je završio njezin prijevoz puštena u slobodni promet u istoj državi članici te je tek nakon toga oporezivo isporučena. Smatra da je zbog toga isključeno da je tužitelj već prije toga stekao prava na robu u mjestu gdje je započeo prijevoz (tj. u inozemstvu).

20. Porezna uprava potvrdila je pobijanim odlukama porezna rješenja. Herst je protiv pobijanih odluka podnio tužbu. Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika) prekinuo je postupak i u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio Sudu nekoliko prethodnih pitanja u okviru prethodnog postupka. Nakon presude Suda u predmetu Arex [6] svoj zahtjev za prethodnu odluku sveo je na zahtjev Suda na sljedeća tri pitanja:

1. 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 i prodajne cijene te robe, a da troškovi prijevoza robe nisu zaračunati u lancu?

2. 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 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 Europske unije, koji je odredio da je pravilno tumačenje drugo tumačenje koje je nepovoljnije za poreznog subjekta?

3. Ako je moguće primijeniti načelo *in dubio mitius*: je li bilo moguće, u skladu s 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 o trošarinama, objektivno pravno nesigurnim i da su moguća dva tumačenja?

21. Herst, Češka Republika i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja u postupku pred Sudom.

## IV. Pravna ocjena

### *A. Prvo prethodno pitanje*

22. Prvo prethodno pitanje odnosi se na članak 138. Direktive o PDV-u, kojim se uređuje izuzeće isporuke unutar Zajednice od poreza. O njezinu postojanju ovisi u konačnici je li Herstu pravilno uskraćeno pravo na odbitak. Naime, ako je isporuka Herstu bila izuzeta od poreza, ne bi imao pravo na odbitak. Umjesto toga, Herst bi od svojih dobavljača morao zatražiti povrat neopravdano plaćenog PDV-a u skladu s građanskim pravom.

6 Presuda od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027)

*1. Pojašnjenje prvog prethodnog pitanja*

23. Odredbe Direktive o PDV-u o prekograničnoj otpremi robe usmjerene su na ostvarivanje načela zemlje odredišta. Prema tom načelu treba osigurati da se porez na dodanu vrijednost plaća kao porez na potrošnju u državi članici u kojoj se ostvaruje krajnja potrošnja. Zbog toga se u slučaju prekogranične isporuke u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. te člankom 40. Direktive o PDV-u stjecanje robe oporezuje u zemlji odredišta. Međutim, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, isporuka iste robe u zemlji podrijetla mora prethodno biti izuzeta od poreza [7]. Isporuka unutar Zajednice i stjecanje unutar Zajednice stoga su iste gospodarske transakcije [8].

24. Međutim, problem se pojavljuje u slučaju nekoliko isporuka (opskrbni lanac) u kojem se roba prevozi samo jednom (od prvog do posljednjeg subjekta u opskrbnom lancu) (lančana transakcija). Naime, u tom slučaju u obzir dolazi više isporuka unutar Zajednice, pri čemu se izuzeće iz članka 138. Direktive o PDV-u može primijeniti isključivo na jednu isporuku [9]. Pritom se na temelju isporuke unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza određuje mjesto daljnje i prethodne isporuke u opskrbnom lancu [10]. To se mjesto u slučaju svih isporuka koje prethode isporuci unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza nalazi u skladu s člankom 32. stavkom 1. Direktive o PDV-u u zemlji podrijetla, a u slučaju svih naknadnih isporuka u zemlji odredišta [11]. Stoga je ključno odrediti kojoj se isporuci u opskrbnom lancu može pripisati prekogranični prijevoz.

25. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku prvim prethodnim pitanjem želi saznati kriterije na temelju kojih se može i treba obaviti pripisivanje.

26. U tom pogledu načelno nije relevantna činjenica da je Herst prevezao robu u okviru posebnog carinskog postupka (sustav odgode plaćanja trošarina). Naime, kao što je Sud već presudio u predmetu Arex [12], pitanje pripisivanja izuzeća od PDV-a jednoj od isporuka isključivo se odnosi na propise o PDV-u, čiji se kriteriji ne mijenjaju u okviru sustava odgode plaćanja trošarina. Isporuka unutar opskrbnog lanca koja se smatra izuzetom isporukom unutar Zajednice mora se stoga utvrditi u skladu s općim pravilima o PDV-u.

27. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku također želi saznati stječe li prodavač (B) u sredini dvostrukog opskrbnog lanca (A – B – Herst) pravo raspolaganja čak i ako on kupcu (Herst u ovom slučaju) samo omogući pristup robi koja se još uvijek nalazi kod A-a (tj. njegova dobavljača), a Herst obavi naknadni prijevoz o svojem trošku.

28. Međutim, u toj je situaciji u pogledu odbitka PDV-a odlučujuće nalazi li se mjesto isporuke od B-a Herstu u Češkoj Republici. Naime, isključivo bi u tom slučaju isporuka bila oporeziva ondje. Tada bi iskazivanje češkog PDV-a na računu upućenom Herstu bilo valjano te bi Herst mogao provesti odgovarajući odbitak.

7 Vidjeti u tom pogledu također moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 28.) i predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 23. do 25.).

8 Presude od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 31.), od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 28.) i od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 23. i 24.)

9 Presude od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 34.), i od 6. travnja 2006. EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 45.), te moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 55.) i predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 35.)

10 Presuda od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 50.)

11 Presuda od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 50.)

12 Presuda od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 66. i sljedeće točke te t. 73. i 74.); vidjeti i moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 69. i sljedeće točke).

29. Međutim, to pretpostavlja da se prva isporuka (A – B) smatra isporukom unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza. Tek tada je mjesto prve isporuke u skladu s člankom 32. Direktive o PDV-u u državi članici u kojoj je započeo prijevoz, dok je mjesto daljnje isporuke (B – Herst) u državi članici u kojoj je završio prijevoz (u ovom slučaju u Češkoj Republici) [13].

*2. Pripisivanje prekograničnog prijevoza jednoj od isporuka*

30. Stoga je potrebno pojasniti može li se prekogranični prijevoz pripisati prethodnoj isporuci (A – B), čak i ako je Herst robu prevezao izravno od A-a do sebe (ili svojih kupaca).

31. Polazeći od dosadašnje sudske prakse Suda vrijedi da se u slučaju prodajnog lanca s jedinim fizičkim kretanjem robe samo jedna isporuka može kvalificirati kao isporuka unutar Zajednice i stoga kao isporuka izuzeta od poreza [14]. Koja je to isporuka ovisi o tome kojoj se isporuci treba pripisati prekogranični prijevoz. Sve ostale isporuke u opskrbnom lancu koje ne ispunjavaju taj dodatan uvjet u pogledu prekograničnoga prijevoza stoga se trebaju smatrati isporukama unutar države.

*a) Važnost vlasništva i ovlasti raspolaganja*

32. Međutim, s obzirom na konkretno pitanje suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku o ovlasti raspolaganja srednjeg poduzeća (B) u opskrbnom lancu valja unaprijed pojasniti da je ono, kada je dio opskrbnog lanca, također steklo ovlast raspolaganja u smislu propisa o PDV-u te ju prenosi na svoje kupce (Herst u ovom slučaju).

33. Iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da u opskrbnom lancu s jednim jedinim prijevozom postoji više isporuka, čije mjesto isporuke valja različito odrediti [15]. Ako se isporuka u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u definira na način da dobavljač prenosi ovlast raspolaganja na primatelja, srednje poduzeće moralo je steći ovlast raspolaganja (barem u jednom trenutku). U suprotnom ne bi postojale dvije isporuke, nego u krajnjem slučaju jedna isporuka i jedna usluga. Dovoljno je da srednje poduzeće (B) svojim kupcima „samo" omogući pristup robi koja se nabavlja, a koji je prethodno sâmo steklo (ali ga još nije preuzelo), kako bi se smatralo da je ovlast raspolaganja prenesena s A-a na B, a zatim s B-a na Hersta.

34. To se utvrđenje (više isporuka logično dovodi do više prijenosa ovlasti raspolaganja) ne mijenja ni ako bi nacionalnim građanskim pravom bilo dozvoljeno izravno stjecanje vlasništva s prvog (A) na posljednji subjekt u opskrbnom lancu (Herst u ovom slučaju). U članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u ne navodi se, barem u nekim jezičnim verzijama [16] da je netko stekao pravo vlasništva, nego da se prenijelo pravo raspolaganja materijalnom imovinom „kao vlasnik". Međutim, raspolaganje nečim „kao vlasnik" nije nužno isto što i stjecanje vlasništva. S jedne strane, tada se imovinom ne bi raspolagalo „kao vlasnik", nego „kao točno određeni vlasnik". S druge strane, pojam isporuke u pogledu PDV-a inače bi ovisio o nacionalnom shvaćanju vlasništva. Međutim, pojam „isporuka robe" ne odnosi se na prijenos vlasništva u oblicima propisanima mjerodavnim nacionalnim pravom [17].

13 Presuda od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 40., 42. i 50.)

14 Presude od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 34.), i od 6. travnja 2006. EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 45.), te moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 55.) i predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 35.)

15 Vidjeti presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 70.), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 34. do 36.), i od 6. travnja 2006. EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, t. 50.).

16 Tako u njemačkoj verziji („wie ein Eigentümer"), u francuskoj verziji („comme un propriétaire"); drukčije pak u engleskoj („as owner") i estonskoj verziji („Kaubatarne' on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 Presude od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 29.), od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 39.), od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, t. 32.), i od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7. i 8.)

35. Već iz toga jasno proizlazi da u načelu nije relevantna okolnost je li i kada *vlasništvo preneseno u skladu s građanskim pravom* na srednje (B) ili posljednje poduzeće u nizu (Herst). Kao što to Komisija pravilno ističe, nije mjerodavno formalno vlasništvo. Stjecanje vlasništva može biti bitno u okviru ukupne ocjene kao pokazatelj jer je u velikoj većini slučajeva stjecanje ovlasti raspolaganja povezano sa stjecanjem vlasništva.

36. Na temelju takvog shvaćanja može se razumjeti i zaključak Suda u presudi Arex o mogućem češkom stjecanju vlasništva nad Arexom [18]. Sud je ondje ocijenio da je za odluku relevantno je li primatelj kao prijevoznik (Arex) stekao vlasništvo već prilikom utovara goriva. U skladu s tim, prijevoznikovo stjecanje vlasništva vrlo je važna naznaka isporuke, ali nije mjerodavno sâmo po sebi [19].

37. Sud je u tom smislu već utvrdio da nije isključivo mjerodavno tko je tijekom prijevoza vlasnik stvari u smislu nacionalnog prava ili tko izvršava faktičnu vlast na predmetu [20]. Sud je također presudio da se iz puke okolnosti da je predmet već preprodan ne može zaključiti da se prijevoz treba pripisati daljnjoj isporuci [21]. U tom pogledu činjenica puke preprodaje nije relevantna za pripisivanje kretanja robe jednoj od isporuka.

38. Stoga je ovlast raspolaganja u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u šira od vlasništva u smislu građanskog prava. Međutim, ona nije isključena zbog pravnih ograničenja poput potonjeg. Kao što postojeća prava, primjerice najmoprimca, ne isključuju vlasnikovu ovlast raspolaganja, tako ni pravna ograničenja raspolaganja tijekom postupka carinskog provoza ne sprečavaju stjecateljevu ovlast raspolaganja u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u.

39. Stoga se kao međuzaključak može navesti da vrijeme stjecanja vlasništva prema nacionalnom pravu nije odlučujuće za pripisivanje prijevoza jednoj od mogućih isporuka te time za određivanje isporuke unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza.

*b) Konkretno pripisivanje prekograničnog prijevoza u opskrbnom lancu*

40. Naprotiv, radi utvrđivanja kojoj od – u ovom slučaju dviju (od A-a B-u ili od B-a Herstu) – isporuka u opskrbnom lancu treba pripisati prekogranični prijevoz valja u skladu sa sudskom praksom Suda izvršiti cjelokupnu ocjenu svih posebnih okolnosti predmetnog slučaja [22].

41. U slučaju lančanih transakcija treba osobito uzeti u obzir tko ili za čiji račun obavlja prijevoz [23]. Smatram da je bitno tko tijekom prijevoza snosi rizik slučajne propasti stvari [24].

42. Sud je u skladu s tim u nizu slučajeva dvostrukog prodajnog lanca (A – B – C) presudio da se prijevoz ne može više pripisati „prvoj" isporuci ako je ovlast raspolaganja stvari kao vlasnik već prije prijevoza prenesena na krajnjeg kupca (C), dakle na primatelja „druge" isporuke (B – C) [25].

18 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 78.).

19 Vidjeti u tom smislu presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 40.) i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32. i sljedeće točke), u kojima prijenos vlasništva nema nikakvu ulogu, a odlučujućim se, umjesto toga, smatrala obavijest o namjeravanoj preprodaji.

20 Nije sporno da, iako, primjerice, otpremnik faktički izvršava vlast na robi, on ne djeluje kao dobavljač koji sudjeluje u prijevozu, nego kao prijevoznik za račun dobavljača. Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 40.).

21 Presuda od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 36. i 37.)

22 Presude od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, t. 32.), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 35.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32.), i od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 27.), te moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 58. i sljedeće točke) i predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 56.)

23 Vidjeti u tom smislu i presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 40.).

24 Vidjeti također moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 60.).

25 Vidjeti presude od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 36.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 34.), i od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 33.).

43. Naime, tko već raspolaže imovinom „kao vlasnik”, redovito će također snositi rizik njezine slučajne propasti. Pravo na slobodno raspolaganje imovinom, primjerice da ju se uništi ili potroši, uobičajen je izraz vlasničkih ovlasti [26]. Komisija u svojem očitovanju u tom pogledu pravilno upućuje na ovlast odlučivanja o imovini. Međutim, naličje te ovlasti odlučivanja je i da imatelj snosi rizik slučajne propasti predmeta (svoje ovlasti odlučivanja).

44. U tom se smislu može pretpostaviti da onaj tko mora snositi rizik slučajne propasti stvari ima i ovlast u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, odnosno raspolagati imovinom kao vlasnik [27].

45. Doduše, moguće je, kao što to tvrdi Češka Republika, da nije uvijek jednostavno odgovoriti na pravno pitanje tko nosi rizik slučajne propasti. Međutim, odgovor je jednostavniji i dovodi do veće pravne sigurnosti nego sveobuhvatno razmatranje slučaja, u pogledu kojeg je nejasno koji bi kriteriji trebali biti odlučujući i kako ih treba odrediti.

46. Suprotno tomu, najjednostavnije je na temelju prijenosa rizika zaključiti o ulozi predmetnih sudionika u opskrbnom lancu [28]. Naime, predmnijeva se da onaj tko *drugome isporučuje* predmet i snosi rizik slučajne propasti tog predmeta tijekom isporuke pravno djeluje kao dobavljač (a ne isključivo kao otpremnik za račun drugoga). Međutim, ako je dobavljač u okviru prekogranične isporuke, njegova isporuka također mora biti isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza.

47. Herstovo plaćanje prijevoznih troškova može u predmetnom slučaju tek upućivati na to da je Herst djelovao kao dobavljač za vlastiti račun. Međutim, na to ne mora nužno upućivati jer kupac u pravilu uvijek snosi troškove prijevoza (u okviru cijene ili dodatno). Ako prodavatelj (u ovom slučaju B) uspije povećati cijenu za troškove prijevoza, dok Herst snosi rizik od slučajne propasti tijekom prijevoza, prekogranični prijevoz ipak se treba pripisati Herstu.

48. To vrijedi neovisno o tome tko fizički obavlja prijevoz (to je u većini slučajeva o kojima se odlučivalo bilo poduzeće u sredini) [29] i neovisno o tome na koji se način pravno kvalificira odnos onoga koji ima ovlast raspolaganja prema robi [30] (tj. je li on vlasnik ili ima tek pravo na prijenos vlasništva).

49. U pogledu glavnog postupka to znači da je ključno odrediti je li Herst prije prekograničnog prijevoza goriva već stekao ovlast raspolaganja gorivom na način da je snosio rizik njegove slučajne propasti. Ne može se isključiti da je do toga došlo već prijenosom vlasništva prilikom utovara u rafinerijskom terminalu jer vlasnik stvari u pravilu snosi i rizik njezine propasti. U tom bi slučaju druga isporuka (B – Herst) u dvostrukom opskrbnom lancu bila izuzeta od poreza i Herst ne bi imao pravo na odbitak.

50. Naprotiv, zaključak je ponešto drukčiji ako se roba preprodala prije prijevoza te je stoga postojao trostruki opskrbni lanac (A – B – Herst – D). U tom bi slučaju prevozilo srednje poduzeće u opskrbnom lancu, a ne posljednje. U ovom bi slučaju – ako Herst snosi rizik slučajne propasti tijekom prijevoza – njegova isporuka (tj. treća isporuka od Hersta D-u) bila prekogranična te time izuzeta od poreza [31]. Ni u tom slučaju Herst ne bi mogao u Češkoj Republici tražiti odbitak na temelju prethodne isporuke, nego isključivo u zemlji u kojoj je prijevoz započeo.

26 Vidjeti također moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 62.) i Eder Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 58.).

27 Vidjeti u tom pogledu također moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 62.).

28 Vidjeti u tom pogledu također moje mišljenje u predmetu AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, t. 73.).

29 Prijevoznik ili otpremnik nemaju ovlast da raspolažu robom kao vlasnik, vidjeti presude od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 88.), i od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 25.).

30 U tom smislu presude od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 86.), i od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24.)

31 Zakonodavac Unije nastoji urediti tu situaciju (prijevoz putem posredničkog subjekta) na nov i pravno siguran način pomoću fikcije u novom članku 36.a Direktive o PDV-u (SL 2018., L 311, str. 3), koji je potrebno prenijeti u nacionalno zakonodavstvo do 1. siječnja 2020.

51. Međutim, također je moguć drugi trenutak prijelaza rizika (s istodobnim stjecanjem vlasništva u skladu s građanskim pravom ili bez njega). Tako sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da se u skladu s ugovorima koji se uobičajeno upotrebljavaju u sektoru vlasništvo stječe, a time moguće i prenosi rizik na kupca koji obavlja prijevoz, tek u trenutku puštanja trošarinske robe u slobodan promet.

52. Ako je tomu tako, Herst bi djelovao tek kao otpremnik tijekom prekograničnog prijevoza (tj. od rafinerije do puštanja u slobodan promet u Češkoj Republici) [32]. Iako bi bilo neuobičajeno, to nije isključeno. To se dopušta i člankom 32. stavkom 1. Direktive o PDV-u jer u skladu s njim robu može otpremiti ili prevesti dobavljač (u ovom slučaju A i B), kupac (u ovom slučaju B i Herst) ili treća osoba (tj. otpremnik, u ovom slučaju Herst za račun A-a ili B-a). U takvom bi se slučaju prijevoz u smislu članka 32. stavka 1. Direktive o PDV-u pripisao isporuci od A-a B-u ili onoj od B-a Herstu.

53. Je li isporuka od B-a Herstu obavljena u Češkoj Republici ovisi o tome može li se prijevoz pripisati prvoj isporuci (od A-a B-u), što podrazumijeva da je prilikom prekogranične isporuke prvo poduzeće (A) snosilo rizik propasti. To bi bilo neobično s obzirom na to da je A dopustio B-u da preuzme robu putem treće osobe (u ovom slučaju Herst), koju A ne poznaje. Nije jasno *prima facie* zašto bi u takvoj situaciji A trebao snositi rizik slučajne propasti čak i nakon preuzimanja.

54. Međutim, Sud ne može ocijeniti tko je tijekom prekograničnog prijevoza snosio rizik propasti. To je na sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku [33].

### *3. Zaključak*

55. Zaključno preostaje utvrditi da je u pogledu pripisivanja jedinog prekograničnog kretanja robe određenoj isporuci u okviru lančane transakcije ključno odrediti tko prilikom prekograničnog prijevoza robe snosi rizik njezine slučajne propasti. Ta isporuka je isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza, a njezino mjesto je tamo gdje počinje prijevoz. Naprotiv, nije odlučujuće tko je tijekom prijevoza vlasnik prema građanskom pravu te obavlja li se prijevoz u okviru posebnog carinskog postupka.

## ***B. Drugo i treće prethodno pitanje***

### *1. Dopuštenost i razumijevanje obaju pitanja*

56. Drugo i treće prethodno pitanje tiču se u biti odnosa između određene direktive i nacionalnog prava. Ustavnim načelom *in dubio mitius* traži se u poreznom pravu da se uvijek odabere tumačenje nacionalnog zakona koje je povoljnije za poreznog obveznika. Međutim, uvjet za to je da to pravno pravilo objektivno omogućuje više tumačenja.

57. No, iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi jasno je li taj uvjet uopće ispunjen u predmetnom slučaju. Neobično je da se važnost tog načela nije navela u zahtjevu za prethodnu odluku u predmetu AREX [34] iako su relevantne okolnosti i većina prethodnih pitanja gotovo identične. To je u određenom smislu protivno izlaganju suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, prema kojem je prema nacionalnom pravu objektivno moguće više tumačenja.

32 Također presuda od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 89.)

33 Vidjeti u tom smislu također presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 45.), i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 37.).

34 Presuda od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027)

58. Unatoč tomu, ne može se prihvatiti stajalište Češke Republike prema kojem je zahtjev za prethodnu odluku već u tom pogledu nedopušten. Naime, prema ustaljenoj praksi Suda, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud uživaju presumpciju relevantnosti. On sâm definira pravni i činjenični okvir unutar kojeg upućuje svoja pitanja o tumačenju prava Unije. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud isključivo ako je posve očigledno da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili glavnim postupkom, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja [35].

59. Čak i ako u predmetnom slučaju postoje dvojbe u pogledu primjene načela *in dubio mitius*, kako ispravno ističe Komisija, ne može se smatrati da je riječ o hipotetskoj situaciji. Stoga bi Sud trebao odgovoriti na pravno pitanje na kojem se ta situacija temelji.

60. Češka Republika je u velikoj mjeri prenijela Direktivu o PDV-u u nacionalno pravo. Pojmovi iz Direktive o PDV-u i njihovo tumačenje dovoljno su jasni. Međutim, izuzimanje jedne od isporuka u opskrbnom lancu od poreza i određivanje mjesta ostalih isporuka koje je s tim povezano obuhvaćeni su u određenoj mjeri pravnom nesigurnosti. Na to upućuju brojne odluke Suda koje su u međuvremenu u tom pogledu donesene [36] i novi članak 36.a Direktive o PDV-u koji se treba prenijeti u nacionalna zakonodavstva do 1. siječnja 2020 [37].

61. U slučaju da nacionalno zakonodavstvo omogućuje tumačenjem drukčije izuzimanje jedne od isporuka od poreza, a to dovodi do toga da je mjesto isporuke u predmetnom slučaju objektivno u Češkoj Republici, postavlja se pitanje o odnosu između ustavnog načela *in dubio mitius* i Direktive o PDV-u. U tom slučaju valja odlučiti je li povoljnije tumačenje nacionalnog prava, koje je predviđeno nacionalnim ustavnim pravom, protivno tumačenju nacionalnog prava koje je nepovoljnije za poreznog obveznika, ali je u skladu s pravom Unije.

### *2. Nepostojanje pitanja nadređenosti prava Unije*

62. Na to bi se pitanje površnim razmatranjem moglo negativno odgovoriti upućujući na nadređenost prava Unije [38]. Međutim, na taj bi se način zanemarila činjenica da se pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku – ako se stvarno postavi – ne odnosi na nadređenost prava Unije. Naime, načelo nadređenosti prava Unije predstavlja kolizijsko pravno pravilo [39] koje se odnosi na odnos između dvaju primjenjivih pravila. Međutim, to nije slučaj u ovom predmetu.

35 Presude od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 32.), od 30. travnja 2014., Pfleger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 26.), od 22. lipnja 2010., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, t. 27.), i od 22. siječnja 2002., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, t. 19.)

36 Presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), i od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232)

37 Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama (SL 2018., L 311, str. 3.)

38 Presude od 9. ožujka 1978., Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, t. 17./18.), od 17. prosinca 1970., Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, t. 3.), i od 15. srpnja 1964., Costa (6/64, EU:C:1964:66, str. 1270.)

39 Stoga načelo nadređenosti prava kao pravilo za rješavanje sukoba pravnih pravila ispravno opisuju Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011., str. 211. (212.), Harald Schaumburg u Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015., t. 4.19. i sljedeća točka, Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim u Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. izdanje, 2018., poglavlje 10., t. 33.

63. Direktiva o PDV-u nije uredba, nego direktiva, koja je u skladu s člankom 288. UFEU-a upućena isključivo državi članici. Stoga se u načelu ne primjenjuje izravno. Direktiva Unije izravno je primjenjiva u skladu sa sudskom praksom Suda [40] isključivo ako je s gledišta svojeg sadržaja bezuvjetna i dovoljno precizna.

64. Međutim, Sud izričito navodi da takva direktiva sâma ne može stvarati obveze za pojedinca pa se na nju kao takvu stoga nije moguće protiv takve osobe pozivati pred nacionalnim sudom [41]. Dakle, obveze koje proizlaze iz direktive moraju biti prenesene u nacionalno pravo kako bi se na njih moglo izravno pozivati u odnosu na pojedinca.

65. Time se Sudu pružaju djelotvorna sredstva za provedbu prava Unije u korist pojedinaca. Zbog toga država članica ne može protiv pojedinca isticati neprenošenje ili nepravilno prenošenje prava Unije. Sprečava se država da ima koristi od svojeg nepoštovanja prava Unije [42]. Ako je tumačenje nacionalnog prava u skladu s pravom Unije povoljnije za poreznog obveznika, do istog rezultata dovode i nacionalno načelo *in dubio mitius* i eventualna izravna primjena direktive.

66. Načelo *in dubio mitius* stoga može imati samostalan učinak u okviru propisa o PDV-u isključivo ako je moguće nacionalno tumačenje povoljnije za poreznog obveznika od onoga što se propisuje direktivom. Međutim, u takvim se slučajevima Direktiva o PDV-u ne može izravno primijeniti. Stoga ne postoji sukob između dvaju primjenjivih pravila, tako da se ne postavlja pitanje nadređenosti jednog od pravnih pravila.

### *3. Razlika između direktive i nacionalnog prava*

67. Umjesto toga, riječ je o klasičnom slučaju razlike između direktive i nacionalnog prava. Ta se razlika u načelu treba riješiti u skladu s obvezom tumačenja u skladu s pravom Unije [43]. Njome se nacionalnom sudu omogućuje da u okviru svoje nadležnosti osigura punu učinkovitost prava Unije kada odlučuje o sporu koji se pred njim vodi.

68. Načelom tumačenja u skladu s pravom Unije nacionalni sudovi dužni su učiniti sve što je u njihovoj nadležnosti, uzimajući u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjujući njihove metode tumačenja, kako bi se osigurala potpuna učinkovitost predmetne direktive i postigao rezultat koji je u skladu s ciljem direktive [44].

40 Presude od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 26.), od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 48. i 49.), od 12. prosinca 2013., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, t. 18.), od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 33.), i od 19. siječnja 1982., Becker (8/81, EU:C:1982:7, t. 25.)

41 Presude od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 26.), od 12. prosinca 2013., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, t. 22.), od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 37. i 38.), od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 20.), i od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 48.)

42 U tom smislu izričito presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 38.), od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 22. i 23.), i od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 49.)

43 Presude od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr. (C-212/04, EU:C:2006:443, t. 109. i 110.), od 16. lipnja 2005., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, t. 44. i 47.), od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr. (C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 114.), od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 26.), i od 13. studenoga 1990., Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, t. 8.)

44 Presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 24.), od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr. (C-212/04, EU:C:2006:443, t. 111.), i od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr. (C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 115., 116., 118. i 119.)

*4. Granice tumačenja u skladu s pravom Unije*

69. Međutim, obveza tumačenja u skladu s pravom Unije nije neograničena. Umjesto toga, obveza nacionalnog suca da primijeni sadržaj direktive prilikom tumačenja relevantnih odredbi nacionalnog prava ograničena je općim načelima prava te osobito načelom pravne sigurnosti i zabranom retroaktivnosti; ne može ni služiti kao osnova za tumačenje *contra legem* nacionalnog prava [45].

70. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da opće pravno načelo *in dubio mitius* služi u Češkoj Republici pravnoj sigurnosti jer se njime jasno uređuju učinci pravne nesigurnosti zbog nejasnog zakona na štetu onoga koji je prouzročio nesigurnost. Stoga ono kao pravno načelo češkog prava predstavlja ograničenje tumačenja u skladu s pravom Unije kao i ograničenje teksta odredbe.

71. Činjenica da se svakim nacionalnim pravom ne omogućuje tumačenje u skladu s pravom Unije proizlazi već iz prethodno navedene sudske prakse. Osim toga, od država članica se u skladu s pravom Unije može zahtijevati da naknade prouzročene štete ako se tumačenjem ne može ostvariti cilj koji je propisan direktivom [46].

72. Stoga, ako tumačenje nacionalnog prava u skladu s pravom Unije nije moguće, postoji nacionalno pravo koje je, doduše, protivno pravu Unije, ali koje se može primijeniti u korist poreznog obveznika. Takva situacija može proizlaziti ne samo iz očigledno suprotnih odredbi nacionalnog prava, nego i u slučaju kada se pravnim načelima – u ovom slučaju ustavno načelo *in dubio mitius* – moguća tumačenja svode na samo jedno moguće tumačenje. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku da to utvrdi.

73. Takve se nesretne posljedice izravne neprimjene direktive pojavljuju u pravu Unije i u drugim pravnim područjima [47]. Tada je zadaća države članice da poštuje svoju obvezu prenošenja i osigura da njezino nacionalno pravo bude (nedvojbeno) u skladu s pravom Unije ako želi izbjeći da Komisija pokrene postupak zbog povrede.

*5. Zaključak*

74. Primjena drukčijeg nacionalnog prava ne protivi se načelu neutralnosti PDV-a ili bilo kojem drugom načelu prava Unije, pod uvjetom da se pojedinac sâm ne pozove odnosno da se ne može pozvati izravno na Direktivu o PDV-u te također nije moguće tumačenje nacionalnog prava u skladu s pravom Unije (u ovom slučaju na temelju načela *in dubio mitius*).

## *C. Treće prethodno pitanje*

75. Trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku želi saznati, ako je „moguće primijeniti" načelo *in dubio mitius*, može li se 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 o trošarinama smatrati objektivno pravno nesigurnim i da su moguća dva tumačenja.

45 Presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 25.), od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr. (C-212/04, EU:C:2006:443, t. 110.), i od 16. lipnja 2005., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, t. 44. i 47.)

46 Vidjeti u tom smislu presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 42. i 43.), od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr. (C-212/04, EU:C:2006:443, t. 112.), i od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 27.)

47 Vidjeti, na primjer, presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 52.), od 12. prosinca 2013., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, t. 31., kada subjekt nije bio dovoljno pod nadzorom države), i od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 30.).

76. Kao što je to prethodno već navedeno, za određivanje mjesta isporuke u skladu s člankom 32. Direktive o PDV-u odlučujuće su isključivo definicije iz propisa o PDV-u, a njih ne treba smatrati objektivno nesigurnima. „Isključivo" su izuzimanje jedne od isporuka u opskrbnom lancu od poreza i određivanje mjesta ostalih isporuka koje je s tim povezano obuhvaćeni u određenoj mjeri pravnom nesigurnosti.

77. Međutim, time se ne isključuje različito tumačenje teksta nacionalnog prava u vlastitom kontekstu (struktura, nastanak, smisao i svrha) unatoč istovjetnom tekstu. Načelo *in dubio mitius* odnosi se isključivo na nacionalno pravo, tako da je u tom pogledu isključivo odlučujuće nude li pravna pravila objektivno više različitih tumačenja.

78. Utvrđivanje toga pitanje je nacionalnog prava na koje može odgovoriti isključivo sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

## V. Zaključak

79. Stoga predlažem Sudu da se na pitanja koja je uputio Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika) odgovori kako slijedi:

1. U pogledu pripisivanja jedinog prekograničnog kretanja robe određenoj isporuci u okviru lančane transakcije ključno je odrediti tko prilikom prekograničnog prijevoza robe snosi rizik njezine slučajne propasti. Ta isporuka je isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza, a njezino mjesto je tamo gdje počinje prijevoz.

2. Načelu neutralnosti PDV-a ili bilo kojem drugom načelu prava Unije ne protivi se primjena nacionalnog ustavnog načela *in dubio mitius*, koje obvezuje javna tijela da, kada su pravna pravila dvosmislena i objektivno nude više različitih tumačenja, izaberu tumačenje u korist osobe podvrgnute pravnom pravilu (u ovom slučaju obveznik PDV-a).