Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

od 18. lipnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 33. – Određivanje mjesta izvršenja oporezivih transakcija – Isporuka robe s prijevozom – Isporuka robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime – Uredba (EU) br. 904/2010 – Članci 7., 13. i 28. do 30. – Suradnja između država članica – Razmjena informacija"

U predmetu C-276/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 1. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 24. travnja 2018., u postupku

KrakVet Marek Batko sp.k.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: R. Șereș, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. lipnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za KrakVet Marek Batko sp.k., P. Jalsovszky, T. Fehér i A. Fischer, *ügyvédek*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, M. M. Tátrai i Z. Wagner, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, M. Smolek, J. Vláčil i O. Serdula, u svojstvu agenata,

– za Irsku, A. Joyce i J. Quaney, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. Traversa, *SC*,

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Socio, *avvocato dello Stato*,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: mađarski

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon i Z. Lavery, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė i L. Havas, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. veljače 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.), osobito njezina članka 33., kao i članaka 7., 13. i 28. do 30. Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između KrakVet Marek Batko sp.k. (u daljnjem tekstu: KrakVet), društva poljskog prava, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državnog ureda za poreze i carine, Mađarska), u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na prodaju proizvoda putem internetske stranice tog društva kupcima s prebivalištem u Mađarskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Uvodne izjave 17., 61. i 62. Direktive 2006/112 glase:

„(17) Određivanje mjesta gdje se izvršavaju oporezive transakcije može dovesti do nesuglasja među državama članicama po pitanju nadležnosti, posebno vezano uz isporuku robe za montažu ili isporuku usluga. Iako bi mjesto gdje se obavlja isporuka usluga trebalo u načelu biti određeno kao mjesto sjedišta poslovne aktivnosti dobavljača, potrebno ga je definirati kao ono koje je u državi članici kupca, posebno u slučaju pojedinih isporuka usluga među poreznim obveznicima gdje je cijena usluga uključena u cijenu robe.

[…]

(61) Neophodno je osigurati jedinstvenu primjenu sustava PDV-a. Provedbene mjere primjerene su za ostvarenje tog cilja.

(62) Te bi se mjere trebale posebno baviti problemom dvostrukog oporezivanja prekograničnih transakcija do čega može doći kao posljedica razlika među državama članicama u primjeni pravila kojima se uređuje mjesto gdje se izvršavaju oporezive transakcije.”

4 Glava V. te direktive, naslovljena „Mjesto oporezivih transakcija”, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Mjesto isporuke robe”, koje sadržava odjeljak 2., koji se odnosi na „Isporuku robe s prijevozom”. Taj odjeljak sadržava, među ostalim, članke 32. i 33. navedene direktive.

5 U članku 32. Direktive 2006/112 navodi se:

„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.

[…]”

6 Člankom 33. stavkom 1. te direktive propisuje se:

„Iznimno od odredaba članka 32., mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a čije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;

(b) isporučena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.”

Uredba br. 904/2010

7 Uvodne izjave 5., 7. i 8. Uredbe br. 904/2010 glase:

„(5) Mjere za usklađivanje poreza poduzete radi ostvarenja cjelovitosti unutarnjeg tržišta trebaju uključivati uspostavu zajedničkog sustava za suradnju između država članica, posebno vezano uz razmjenu informacija, pri čemu si nadležna tijela država članica trebaju međusobno pomagati i surađivati s Komisijom kako bi se osigurala ispravna primjena PDV-a na isporuke robe i usluga, stjecanje robe unutar Zajednice i na uvoz robe.

[…]

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

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

8 U članku 1. stavku 1. te uredbe propisuje se:

„Ovom se Uredbom utvrđuju uvjeti prema kojima nadležna tijela država članica odgovorna za primjenu zakonodavstva o PDV-u trebaju surađivati međusobno i s Komisijom kako bi se osigurala sukladnost s tim zakonodavstvom.

S tim ciljem njome se utvrđuju pravila i postupci kojima se omogućava da nadležna tijela država članica surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju PDV prijevara. Posebno utvrđuje pravila i postupke za države članice da sakupljaju i razmjenjuju takve informacije elektroničkim putem."

9 U poglavlju II. navedene uredbe, naslovljenom „Razmjena informacija na zahtjev", nalazi se odjeljak 1., naslovljen „Zahtjev za informacije i istražne radnje", koji sadržava članak 7., u kojem se propisuje:

„1. Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja informacije navedene u članku 1., uključujući sve informacije vezane uz poseban slučaj ili slučajeve.

2. U svrhu prosljeđivanja informacija iz stavka 1., tijelo koje je primilo zahtjev provodi potrebne istražne radnje radi dobivanja tih informacija.

3. Do 31. prosinca 2014. zahtjev naveden u stavku 1. može sadržavati obrazložen zahtjev za istražnu radnju. Ako tijelo koje je primilo zahtjev smatra da upravna istražna radnja nije potrebna, ono odmah obavješćuje tijelo koje je podnijelo zahtjev o razlozima takvog stajališta.

[…]"

10 U članku 13., koji je dio poglavlja III. Uredbe br. 904/2010, naslovljenog „Razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva", propisuje se:

„1. Nadležno tijelo svake države članice, bez prethodnog zahtjeva, prosljeđuje informacije iz članka 1. nadležnom tijelu neke druge predmetne države članice u sljedećim slučajevima:

(a) ako se smatra da je oporezivanje izvršeno u državi članici odredišta i učinkovitost kontrolnog sustava ovisi o informacijama koja je osigurala država članica podrijetla;

(b) ako država članica ima razloga vjerovati da se kršilo zakonodavstvo o PDV-u u drugoj državi članici ili postoji vjerojatnost za takvo kršenje;

(c) ako postoji rizik poreznog gubitka u drugoj državi članici.

2. Razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva obavlja se automatski u skladu s člankom 14. ili spontano u skladu s člankom 15.

3. Informacije se prosljeđuju putem standardnih obrazaca donesenih u skladu s postupkom predviđenim u članku 58. stavku 2."

11 U članku 28., koji je dio poglavlja VII. navedene uredbe, predviđa se:

„1. Temeljem sporazuma između tijela koje podnosi zahtjev i tijela koje prima zahtjev, i u skladu s aranžmanima koje utvrđuje tijelo koje prima zahtjev, službenici koje je ovlastilo tijelo koje podnosi zahtjev mogu s ciljem razmjene informacija navedenih u članku 1., biti prisutni u službenim prostorijama upravnih tijela države članice koja prima zahtjev ili na bilo kojem drugom mjestu gdje ta tijela obavljaju svoje dužnosti. Ako su zatražene informacije sadržane u dokumentaciji kojoj službenici tijela koje prima zahtjev imaju pristup, službenicima tijela koje podnosi zahtjev daju se preslike te dokumentacije.

2. Temeljem sporazuma između tijela koje podnosi zahtjev i tijela koje prima zahtjev, i u skladu s aranžmanima koje utvrđuje tijelo koje prima zahtjev, službenici koje je ovlastilo tijelo koje podnosi zahtjev mogu s ciljem razmjene informacija navedenih u članku 1., prisustvovati tijekom istražnih

radnji provedenih na državnom području države članice koja prima zahtjev. Istražne radnje obavljaju isključivo službenici tijela koje prima zahtjev. Službenici tijela koje podnosi zahtjev ne koriste se ovlastima inspekcije prenesenima na službenike tijela koje prima zahtjev. Oni međutim mogu imati pristup istim prostorijama i dokumentima tijela koje prima zahtjev, putem posredovanja službenika tijela koje prima zahtjev i isključivo u svrhu provođenja istražne radnje.

3. Službenici tijela koje podnosi zahtjev koji su prisutni u drugoj državi članici u skladu sa stavcima 1. i 2. moraju u svako doba moći predočiti ovlaštenje u pisanom obliku u kojem se navodi njihov identitet i službeni položaj."

12 Poglavlje VIII. Uredbe br. 904/2010, naslovljeno „Usporedni nadzori", sastoji se od njezinih članaka 29. i 30.

13 Članak 29. navedene uredbe glasi kako slijedi:

„Države članice mogu se dogovoriti o provođenju usporednih nadzora kad god smatraju da su takve kontrole učinkovitije od kontrola koje provodi samo jedna država članica."

14 U skladu s člankom 30. iste uredbe:

„1. Država članica neovisno utvrđuje porezne obveznike koje namjerava predložiti za usporedni nadzor. Nadležno tijelo te države članice izvještava nadležno tijelo druge države članice o predmetima koji su predloženi za usporedni nadzor. Ono obrazlaže svoj izbor, ako je moguće, pružanjem informacija koje su dovele do te odluke. Ono navodi rok unutar kojeg se takav nadzor treba obaviti.

2. Nadležno tijelo države članice koje primi prijedlog za usporedni nadzor odgovara potvrdno da se slaže ili odbija uz obrazloženje odgovarajućem nadležnom tijelu, načelno u roku dva tjedna od primitka prijedloga, ali najkasnije u roku mjesec dana.

3. Svako nadležno tijelo predmetnih država članica imenuje predstavnika koji je odgovoran za nadgledanje i koordinaciju provođenja nadzora."

Direktiva (EU) 2017/2455

15 Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu (SL 2017., L 348, str. 7.) u članku 2., naslovljenom „Izmjene Direktive 2006/112/EZ s učinkom od 1. siječnja 2021.", predviđa:

„S učinkom od 1. siječnja 2021., Direktiva 2006/112/EZ mijenja se kako slijedi:

1. U članku 14. dodaje se sljedeći stavak:

‚4. Za potrebe ove Direktive, primjenjuju se sljedeće definicije:
1. ‚prodaja robe na daljinu unutar Zajednice' znači isporuka robe koju otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun, među ostalim kada dobavljač neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe, iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:
   (a) isporuka robe obavlja se poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik;
   (b) isporučena roba nije ni novo prijevozno sredstvo ni roba koju isporučuje dobavljač ili netko drugi za njegov račun, nakon montaže ili instalacije, s pokusnim radom ili bez njega.

[…]’

[…]

3. Članak 33. zamjenjuje se sljedećim:

‚*Članak 33.*

Odstupajući od članka 32.:

(a) Mjestom isporuke za prodaju robe na daljinu unutar Zajednice smatra se mjesto gdje se roba nalazi u trenutku u kojem otprema ili prijevoz robe kupcu završava;
(b) Mjestom isporuke za prodaju na daljinu robe uvezene iz trećih područja ili trećih zemalja u državu članicu koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava smatra se mjesto gdje se roba nalazi u trenutku u kojem otprema ili prijevoz robe kupcu završava.
(c) Smatra se da se mjesto isporuke za prodaju na daljinu robe uvezene iz trećih područja ili trećih zemalja nalazi u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ako se PDV na tu robu mora prijaviti prema posebnoj odredbi iz glave XII. poglavlja 6. odjeljka 4.’

[…]”

Mađarsko pravo

16 U članku 2. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje se:

„Porezu predviđenom ovim zakonom podliježu:

(a) isporuke robe ili usluga uz naknadu u tuzemstvu koje izvršava porezni obveznik koji djeluje kao takav,

[…]”

17 U skladu s člankom 25. Zakona o PDV-u:

„U slučaju robe koja se ne otprema niti prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku isporuke.”

18 Članak 29. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„Iznimno od članaka 26. i 28., ako otpremu ili prijevoz robe koja pristiže u državu članicu Zajednice koja nije država članica iz koje je roba otpremljena ili prevezena izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime, mjestom isporuke robe smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku prispijeća pošiljke ili prijevoza namijenjenog kupcu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) isporuka robe:
  (aa) izvršava se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 20. stavkom 1. točkama (a) i (d), ili
  (ab) za osobu ili tijelo koji nisu porezni obveznici; i

(b) isporučena roba je:
(ba) različita od novih prijevoznih sredstava i
(bb) različita od isporučene robe koja je predmet sastavljanja ili ugradnje, s ili bez pokusnog rada.

[…]”

19 Člankom 82. stavkom 1. Zakona o PDV-u propisuje se:

„Porez iznosi 27 % porezne osnovice.”

20 U članku 2. stavku 1. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakona br. XCII iz 2003. o oporezivanju), u njegovoj verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o oporezivanju), propisuje se:

„Sva prava iz pravnih odnosa u porezne svrhe ostvaruju se u skladu s njihovim ciljem. Na temelju poreznog zakonodavstva, sklapanje ugovora ili izvršavanje drugih transakcija čiji je cilj zaobilaženje odredaba poreznog zakonodavstva ne može se kvalificirati kao ostvarivanje pravâ u skladu s njihovim ciljem.”

21 Člankom 6. stavkom 1. Zakona o oporezivanju određeno je:

„Pod pojmom ‚porezni obveznik’ podrazumijeva se svaka osoba koja poreznu obvezu ili obvezu plaćanja poreza ima na temelju zakona kojim se utvrđuje porez ili proračunska potpora ili na temelju ovog zakona.”

22 U skladu s odredbama članka 86. stavka 1. tog zakona:

„Porezna uprava redovito nadzire porezne obveznike i druge osobe obuhvaćene poreznim sustavom kako bi spriječila smanjenje poreznih prihoda i neopravdane zahtjeve za proračunsku potporu i povrat poreza. Cilj je nadzora utvrditi poštuju li se ili se krše obveze propisane poreznim zakonodavstvom i drugim propisima. Tijekom provedbe nadzora porezna uprava otkriva i dokazuje činjenice, okolnosti ili informacije koje služe kao osnova za utvrđivanje povrede ili zlouporabe pravâ kao i za upravni postupak započet povodom te povrede ili zlouporabe prava.”

23 U članku 95. stavku 1. navedenog zakona određeno je:

„Porezna uprava provodi nadzor ispitujući dokumente, popratne dokumente, poslovne knjige i evidencije potrebne za utvrđivanje iznosa koji služe utvrđivanju porezne osnovice ili osnovice proračunske potpore, uključujući elektroničke podatke, programe i računalne sustave koje upotrebljava porezni obveznik kao i izračune i druge činjenice, informacije i okolnosti koje se odnose na računovodstvo i računovodstvene zapise te obradu popratnih dokumenata.”

24 Člankom 170. stavkom 1. Zakona o oporezivanju propisano je:

„U slučaju nedostatnog plaćanja poreza, nalaže se plaćanje porezne novčane kazne. Visina novčane kazne iznosi 50 % neplaćenog iznosa, osim ako odredbe ovog zakona ne određuju drukčije. Visina novčane kazne iznosi 200 % neplaćenog iznosa ako je razlika u odnosu na iznos koji treba platiti povezana s prikrivanjem prihoda ili krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija. […]”

25 Člankom 178. točkom 3. tog zakona propisuje se:

„[…] primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

‚porezna razlika': razlika između, s jedne strane, iskazanog iznosa poreza ili proračunske potpore (prijavljenog), neiskazanog (neprijavljenog) ili utvrđenog ili primijenjenog na temelju iskaza (prijave) i, s druge strane, iznosa poreza ili proračunske potpore koju je naknadno utvrdilo porezno tijelo, pri čemu u taj iznos nije uključena razlika salda koja se prenosi u sljedeća razdoblja."

Glavni postupak i prethodna pitanja

26 KrakVet je društvo sa sjedištem u Poljskoj. Ono u Mađarskoj nema ni ured ni skladište, a mađarska porezna tijela ne osporavaju da ono nema poslovnu jedinicu za potrebe PDV-a.

27 Njegova se djelatnost sastoji od prodaje proizvoda za životinje koje ono stavlja na tržište, među ostalim, putem svoje internetske stranice čija je adresa www.zoofast.hu. Ono je posredstvom te stranice imalo mnogo klijenata u Mađarskoj.

28 Društvo KrakVet u 2012. na navedenoj internetskoj stanici kupcima je u svrhu dopremanja proizvoda koje ono stavlja na tržište nudilo mogućnost sklapanja ugovora s prijevozničkim društvom sa sjedištem u Poljskoj, pri čemu ono samo nije bilo stranka tog ugovora. Međutim, kupci su mogli, osim preuzimanja kupljenih proizvoda izravno u skladištu društva KrakVet, slobodno izabrati prijevoznika različitog od predloženog. Nadalje, društvo KrakVet povjerilo je određene vlastite logističke potrebe tom prijevozničkom društvu.

29 Prema potrebi, navedeno prijevozničko društvo dopremalo je predmetne proizvode do skladišta dvaju kurirskih društava sa sjedištem u Mađarskoj, koja su ih zatim distribuirala mađarskim klijentima. Plaćanje cijene kupljenih proizvoda izvršavalo se pri isporuci kurirskoj službi ili isplatom predujma na bankarski račun.

30 Budući da je imalo sumnje o tome koja je država članica nadležna za naplatu PDV-a u vezi s njegovim djelatnostima, društvo KrakVet pred poreznom upravom svojeg sjedišta pokrenulo je postupak kako bi ona donijela odluku u tom pogledu. Poljska porezna uprava u prethodnom poreznom mišljenju smatrala je da se mjesto izvršenja transakcija društva KrakVet nalazilo u Poljskoj i da to društvo PDV mora platiti u toj državi članici.

31 Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo u društvu KrakVet provelo je kontrolu namijenjenu *a posteriori* provjeri prijava PDV-a za 2012. Tom je društvu u okviru toga kao poreznom obvezniku to porezno tijelo dodijelio tehnički porezni identifikacijski broj.

32 Uzimajući u obzir malobrojne informacije o društvu KrakVet i njegovu načinu funkcioniranja s poreznog stajališta, mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo nije moglo utvrditi je li to društvo sa stajališta PDV-a imalo poslovni nastan u Mađarskoj. To porezno tijelo stoga je provelo nadzor u vezi s djelatnošću koju je navedeno društvo obavljalo.

33 Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo u okviru tog poreznog upravnog postupka, među ostalim, na temelju pravila o suradnji predviđenih pravom Unije ispitalo je poljska porezna tijela.

34 Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo odlukom od 16. kolovoza 2016. od društva KrakVet zatražilo je podmirivanje porezne razlike na ime PDV-a, novčane kazne i zateznih kamata te novčane kazne zbog nepoštovanja svojih obveza registriranja pri mađarskoj poreznoj upravi.

35 Društvo KrakVet podnijelo je žalbu protiv te odluke tuženiku u glavnom postupku, koji je djelovao u svojstvu drugostupanjskog poreznog tijela, a koji je odlukom od 23. siječnja 2017. potvrdio odluku mađarskog prvostupanjskog poreznog tijela. Društvo KrakVet tu je odluku osporilo pred sudom koji je uputio zahtjev.

36 Potonji smatra da rješenje spora u glavnom postupku ovisi, s jedne strane, o opsegu obveze suradnje između tijela država članica na temelju Uredbe br. 904/2010 i, s druge strane, o tumačenju izraza isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” u smislu članka 33. Direktive 2006/112.

37 Osobito, on se pita o mogućnosti mađarske porezne uprave da, s obzirom na načelo porezne neutralnosti i cilj izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, zauzme stajalište različito od onoga poljske porezne uprave. Prema potrebi, smatra da je potrebno pojasniti, s jedne strane, zahtjeve koji proizlaze iz obveze suradnje između poreznih tijela država članica u pogledu određivanja mjesta isporuke robe o kojoj je riječ u glavnom postupku i, s druge strane, uvjete koji se odnose na eventualno pravo na povrat neosnovano naplaćenog PDV-a.

38 Nadalje, valja pojasniti potpadaju li transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku pod članak 33. Direktive 2006/112, što bi za posljedicu imalo da se za mjesto isporuke mora smatrati da se nalazi u državi članici u kojoj se roba nalazi u trenutku u kojem otprema ili prijevoz robe kupcu završava. Sud koji je uputio zahtjev u tom se pogledu pita o mogućim posljedicama za takvo tumačenje izmjena prava Unije koje u skladu s Direktivom 2017/2455 stupaju na snagu 1. siječnja 2021., a na temelju kojih će prijevoz izvršen u ime prodavatelja obuhvaćati i slučajeve u kojima se prijevoz ili otprema robe neizravno obavlja u ime prodavatelja.

39 Nadalje, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku otvara pitanje o tome može li se, s obzirom na okolnosti koje su joj svojstvene, praksa društva KrakVet smatrati zlouporabom.

40 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li ciljeve Direktive [2006/112], posebno zahtjeve o sprečavanju sukoba nadležnosti između država članica i dvostrukog oporezivanja, navedene u uvodnim izjavama 17. i 62. te uvodnim izjavama 5., 7. i 8. i člancima 7., 13. i 28. do 30. Uredbe [904/2010], tumačiti na način da im se protivi praksa porezne uprave države članice koja dovodi do dvostrukog oporezivanja poreznog obveznika kvalificiranjem transakcije koje se razlikuje od pravnog tumačenja porezne uprave druge države članice u pogledu iste transakcije i istih činjenica i od odgovora na zahtjev za prethodno porezno mišljenje koje je na temelju tog tumačenja ta uprava donijela, kao i od zaključka do kojeg je ta porezna uprava došla tijekom provedbe poreznog nadzora, a kojim se zaključkom potvrđuje i jedno i drugo?

2. U slučaju da iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da se takva praksa ne protivi pravu [Unije], može li porezna uprava države članice, uzimajući u obzir Direktivu [2006/112], jednostrano utvrditi poreznu obvezu a da ne uzme u obzir to da je porezna uprava druge države članice već u nekoliko navrata prethodno, prvo na zahtjev poreznog obveznika, a zatim u svojim rješenjima na temelju poreznog nadzora, potvrdila da je porezni obveznik postupao zakonito?

   Ili, naprotiv, trebaju li porezne uprave obiju država članica surađivati i postići dogovor s obzirom na načelo porezne neutralnosti i načelo sprečavanja dvostrukog oporezivanja kako bi porezni obveznik morao platiti PDV samo u jednoj od tih država?

3. U slučaju da iz odgovora na drugo pitanje proizlazi da porezna uprava jedne države članice može jednostrano mijenjati poreznu kvalifikaciju, treba li odredbe Direktive [2006/112] tumačiti na način da je porezna uprava druge države članice dužna obvezniku PDV-a vratiti iznos poreza koji je u

prethodnom poreznom mišljenju odredila porezna uprava druge države članice i koji je uplaćen za razdoblje zaključeno poreznim nadzorom, kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje i zajamčila primjena načela porezne neutralnosti?

4. Kako treba tumačiti izraz isporuke koju ‚izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime' u smislu prve rečenice članka 33. stavka 1. Direktive [2006/112]? Uključuje li taj izraz slučaj u kojem porezni obveznik kao prodavatelj na svojoj *online* platformi za kupnju nudi mogućnost sklapanja ugovora između kupca i društva za logistiku s kojim prodavatelj surađuje za potrebe transakcija drukčijih od prodaje ako kupac također može slobodno odabrati drugog prijevoznika različitog od onog koji je predložen i ako ugovor o prijevozu sklapaju kupac i prijevoznik bez sudjelovanja prodavatelja?

   Posebno uzimajući u obzir načelo pravne sigurnosti, je li za potrebe tumačenja tog izraza važno to da su države članice do 2021. dužne izmijeniti propise kojima se u nacionalno pravo prenose navedene odredbe Direktive [2006/112], na način da se članak 33. stavak 1. [te direktive] primjenjuje u slučaju neizravnog sudjelovanja pri odabiru prijevoznika?

5. Treba li pravo Unije, konkretno Direktivu [2006/112], tumačiti na način da su činjenice navedene u nastavku, skupno ili pojedinačno, važne za ispitivanje jesu li neovisni poduzetnici obavljanjem prodaje, isporuke ili prijevoza robe uspostavili pravne odnose kako bi za poreznog obveznika zaobišli odredbe članka 33. Direktive [2006/112], pri čemu su na taj način zlouporabili pravo s namjerom da iskoriste okolnost da je u drugoj državi članici stopa PDV-a niža:
   5.1) društvo za logistiku koje obavlja prijevoz je društvo povezano s poreznim obveznikom i potonjem pruža druge usluge neovisno o prijevozu;
   5.2) istodobno, kupac može u bilo kojem trenutku odbiti praksu koju mu predlaže porezni obveznik – a to je da za prijevoz angažira društvo za logistiku s kojim potonji ima ugovornu obvezu – te povjeriti prijevoz drugom prijevozniku ili osobno preuzeti robu?"

O prethodnim pitanjima

Prvo, drugo i treće pitanje

41 Svojim prvim, drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 i članke 7., 13. i 28. do 30. Uredbe br. 904/2010 tumačiti na način da im se protivi to da porezna tijela jedne države članice transakcije mogu jednostrano podvrgnuti postupanju u području PDV-a koje je različito od onoga na temelju kojeg su one već oporezovane u drugoj državi članici.

42 Valja podsjetiti na to da poglavlje V. Direktive 2006/112 sadržava odredbe koje se odnose na utvrđivanje mjesta oporezivih transakcija, koje imaju za cilj da se, među ostalim, u skladu s uvodnim izjavama 17. i 62. te direktive, izbjegne sukob nadležnosti koji može dovesti do situacija dvostrukog oporezivanja kao i neoporezivanja prihoda (vidjeti u tom smislu presudu od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, t. 43.).

43 U tom pogledu valja primijetiti, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 5. i 7. Uredbe br. 904/2010, da je njezin cilj, uvođenjem zajedničkog sustava suradnje među državama članicama, osobito u pogledu razmjene informacija, doprinijeti osiguranju ispravnog utvrđivanja PDV-a, osobito u pogledu djelatnosti koje se provode na državnom području jedne od njih, ali za koje se PDV koji se na njih odnosi duguje u drugoj državi članici. Kako je to potvrdio zakonodavac Unije u uvodnoj izjavi 8. te uredbe, nadziranje ispravne primjene PDV-a na prekogranične transakcije oporezive u državi članici koja nije ona gdje pružatelj ili dobavljač ima poslovni nastan ovisi u mnogo slučajeva o informacijama koje ima država članica poslovnog nastana ili koje se puno lakše mogu dobiti od te države članice.

44 Stoga se navedenom uredbom, u skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1., određuju uvjeti u kojima nadležna tijela koja su u državama članicama odgovorna za primjenu zakonodavstva o PDV-u surađuju međusobno i s Komisijom kako bi se osigurala sukladnost s tim zakonodavstvom i u tu svrhu utvrđuju pravila i postupci koji nadležnim tijelima država članica omogućavaju da surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju prijevara u području PDV-a.

45 Slijedom navedenog, članci 7. i 13. Uredbe br. 904/2010 odnose se, u skladu s naslovima njezinih poglavlja II. i III., u kojima se ti članci nalaze, na razmjenu informacija među nadležnim tijelima država članica na temelju zahtjeva koji je jedna od njih uputila ili bez prethodnog zahtjeva. Kada je riječ o članku 28. te uredbe, on se, kao što to proizlazi iz naslova njezina poglavlja VII., u kojem se taj članak nalazi, odnosi na pitanje prisutnosti službenika koje je ovlastilo tijelo koje podnosi zahtjev u službenim prostorijama države članice kojoj je zahtjev upućen i na njihovo sudjelovanje tijekom istražnih radnji provedenih na državnom području te države članice. Osim toga, članci 29. i 30. navedene uredbe, u skladu s naslovom njezina poglavlja VII., kojeg čine dio, odnose se na usporedne nadzore o kojima se države članice mogu dogovoriti.

46 Uredbom br. 904/2010 stoga se omogućava uspostava zajedničkog sustava suradnje na temelju kojeg porezna uprava države članice može uputiti zahtjev poreznom tijelu druge države članice, osobito kada se, s obzirom na obvezu suradnje kako bi se pomoglo osigurati ispravno utvrđenje PDV-a, navedenu u uvodnoj izjavi 7. te uredbe, takav zahtjev može pokazati svrhovitim, odnosno potrebnim (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 57.).

47 To također može biti slučaj kada porezna uprava države članice zna ili mora razumno znati da porezna uprava druge države članice raspolaže korisnim odnosno neophodnim podacima za utvrđenje postoji li dužnost plaćanja PDV-a u prvoj državi članici (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 58.).

48 Međutim, valja utvrditi da se Uredba br. 904/2010 ograničava na omogućavanje upravne suradnje u svrhu razmjene informacija koje mogu biti potrebne poreznim tijelima država članica. Tom se uredbom stoga ne uređuje nadležnost tih tijela da u pogledu takvih informacija pristupe kvalifikaciji dotičnih transakcija s obzirom na Direktivu 2006/112 (vidjeti po analogiji presudu od 27. siječnja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 62. i 63. i navedenu sudsku praksu).

49 Proizlazi da se Uredbom br. 904/2010 ne utvrđuje ni obveza kojom se poreznim tijelima dviju država članica nameće da surađuju kako bi se došlo do zajedničkog rješenja kada je riječ o postupanju s transakcijom za potrebe PDV-a ni zahtjev na temelju kojeg bi porezna tijela jedne države članice bila vezana kvalifikacijom koju su toj transakciji dala porezna tijela druge države članice.

50 Osim toga, valja pojasniti da se pravilnom primjenom Direktive 2006/112 omogućava sprečavanje dvostrukog oporezivanja i osiguravanje porezne neutralnosti te na taj način ostvarenje ciljeva navedenih u točki 42. ove presude (vidjeti u tom smislu presudu od 26. srpnja 2017., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 43.). Stoga postojanje u jednoj ili više država članica pristupa različitih od onog koji prevladava u dotičnoj državi članici ni u kojem slučaju ne može dovesti do pogrešne primjene odredaba te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2018., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, t. 65.).

51 Kad utvrde da se s istom transakcijom različito porezno postupa u drugoj državi članici, sudovi države članice pred kojima se vodi spor koji otvara pitanja o tumačenju odredaba prava Unije koja zahtijevaju njihovu odluku imaju mogućnost odnosno obvezu, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku (presuda od 5. srpnja 2018., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, t. 64. i 66.).

52 Međutim, ako se pokaže, prema potrebi nakon odluke Suda o zahtjevu za prethodnu odluku, da je PDV već neosnovano naplaćen u nekoj državi članici, valja istaknuti da je, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na povrat poreza naplaćenog u državi članici povredom prava Unije posljedica i dodatak pravima koja su osobama dodijeljena odredbama prava Unije kako ih je protumačio Sud. Država članica tako je, u načelu, obvezna vratiti iznose naplaćene protivno pravu Unije. Zahtjev za povrat neosnovano naplaćenog PDV-a odraz je prava na obvezu vraćanja prilikom stjecanja bez osnove, kojim se prema ustaljenoj sudskoj praksi nastoje ukloniti posljedice poreza koji je nespojiv s pravom Unije na način da se neutralizira gospodarski teret poreza kojim je neopravdano opterećen subjekt koji ga je u konačnici stvarno snosio (presuda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, t. 29. i 30. i navedena sudska praksa).

53 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo, drugo i treće pitanje valja odgovoriti na način da Direktivu 2006/112 i članke 7., 13. i 28. do 30. Uredbe br. 904/2010 treba tumačiti na način da im se ne protivi to da porezna tijela jedne države članice mogu transakcije jednostrano podvrgnuti postupanju u području PDV-a koje je različito od onoga na temelju kojeg su one već oporezovane u drugoj državi članici.

Četvrto pitanje

54 Sud koji je uputio zahtjev svojim četvrtim pitanjem u biti pita treba li članak 33. Direktive 2006/112 tumačiti na način da – u slučaju kad robu koju dobavljač koji ima poslovni nastan u jednoj državi članici prodaje kupcima koji imaju prebivalište u drugoj državi članici i koju potonjima doprema društvo koje je predložio taj dobavljač, ali s kojim su kupci slobodni sklopiti ugovor za potrebe tog dopremanja – za tu robu treba smatrati da je otpremu ili prijevoz izvršio „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime”.

55 Najprije valja navesti da se u članku 2. Direktive 2017/2455 određuje da otpremu ili prijevoz robe izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime, što uključuje slučaj kada dobavljač neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi robe.

56 Međutim, kako to proizlazi iz naslova i teksta te odredbe, izmjena Direktive 2006/112 koja je njome predviđena stupa na snagu tek 1. siječnja 2021.

57 Stoga, budući da ta izmjena *ratione temporis* nije primjenjiva u glavnom postupku, nije potrebno uzeti u obzir kriterij koji se odnosi na neizravno sudjelovanje dobavljača u svrhu utvrđivanja uvjeta u kojima valja smatrati da je robu otpremio ili prevezao „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” u smislu članka 33. te direktive.

58 S obzirom na to pojašnjenje, treba navesti da se, u skladu s člankom 32. navedene direktive, u slučaju kad dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi robu, mjestom isporuke smatra mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.

59 Međutim, člankom 33. iste direktive iznimno se propisuje da se mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava smatra mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ako su ispunjeni određeni uvjeti navedeni u toj odredbi.

60 U tom pogledu, iako odstupa od članka 32. Direktive 2006/112, njezin članak 33. ima za cilj osigurati, u skladu s logikom na kojoj se temelje odredbe te direktive o mjestu isporuka robe, da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba koristi (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

61 Kako bi se utvrdilo što valja smatrati otpremom ili isporukom „dobavljača ili nekog drugog u njegovo ime" u smislu članka 33. te direktive, valja podsjetiti na to da je uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2019., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

62 S obzirom na tu gospodarsku i trgovačku stvarnost, kako je to nezavisna odvjetnica navela u točki 102. svojeg mišljenja, robu otprema ili prevozi netko drugi u ime dobavljača ako dobavljač, a ne kupac, stvarno odlučuje o tome kako će se ta roba otpremiti ili prevoziti.

63 Stoga valja smatrati da je isporuka robe obuhvaćena člankom 33. Direktive 2006/112 kada je uloga dobavljača odlučujuća u pogledu inicijative i organiziranja ključnih etapa otpreme ili prijevoza robe.

64 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da, uzimajući u obzir sve elemente o kojima je riječ u glavnom postupku, ocijeni je li to tako u okviru postupka koji je pred njim u tijeku, Sud smatra korisnim da mu u svrhu te ocjene pruži sljedeće informacije.

65 Kako to proizlazi iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, tužitelj u glavnom postupku ističe da se, osobito, ne može smatrati da je predmetna roba otpremljena ili prevezena u njegovo ime s obzirom na to da su, iako je on kupcima koji su od njega kupili robu predložio prijevozničko društvo, ti kupci oni koji su to društvo ovlastili za prijevoz na temelju ugovora kojeg on nije bio stranka.

66 Kada je riječ o vrijednosti ugovornih odredbi u vezi s kvalifikacijom transakcije oporezivom, valja podsjetiti na to da, s obzirom na to da ugovorna situacija u pravilu odražava gospodarsku i trgovačku stvarnost transakcija, relevantne ugovorne odredbe čine element koji valja uzeti u obzir (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 43.).

67 Međutim, katkad se može pokazati da određene ugovorne odredbe ne odražavaju u potpunosti gospodarsku i trgovačku stvarnost transakcija (presuda od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 44.).

68 U ovom slučaju ne može se smatrati da ugovorne odredbe poput onih o kojim je riječ u glavnom postupku odražavaju gospodarsku i trgovačku stvarnost predmetnih transakcija ako putem njih kupci samo potvrđuju izbor koji je izvršio dobavljač, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri analizom svih okolnosti glavnog postupka.

69 U tom pogledu, kako bi se utvrdilo je li dotična roba otpremljena ili prevezena u ime dobavljača, u obzir valja uzeti, kao prvo, važnost pitanja dopremanja te robe kupcima s obzirom na trgovačku praksu koja karakterizira djelatnost koju obavlja dotični dobavljač. Među ostalim, može se smatrati da – ako se ta djelatnost sastoji od aktivnog nuđenja robe uz naknadu kupcima koji imaju prebivalište u državi članici koja nije ona u kojoj taj dobavljač ima poslovni nastan i na državnom području na kojem on nema sjedište ili skladište – organiziranje tog dobavljača sredstava kojima se omogućuje dopremanje dotične robe njezinim kupcima u načelu jest ključan dio navedene djelatnosti.

70 Kako bi se ocijenilo nudi li dobavljač aktivno robu kupcima koji imaju prebivalište u državi članici, sud koji je uputio zahtjev može, među ostalim, uzeti u obzir nastavak adrese internetske stranice na kojoj se dotična roba nudi kao i jezik na kojem je ta stranica dostupna.

71 Kao drugo, valja ocijeniti komu se, dobavljaču ili kupcu, stvarno može pripisati izbor u pogledu načina otpreme ili prijevoza dotične robe.

72 U tom pogledu, o otpremi ili prijevozu dotične robe u ime njezina dobavljača ne može se zaključiti na temelju jednostavne činjenice da su kupci u svrhu dopremanja te robe zaključili ugovor s društvom koje surađuje s tim dobavljačem za djelatnosti različite od prodaje njegovih proizvoda.

73 Drukčije bi, međutim, bilo ako bi tim ugovorom kupci samo pristali na izbor koji je izvršio dobavljač, a koji se odnosi na određivanje društva zaduženog za dopremanje dotične robe ili načina na koji se ta roba otprema ili prevozi.

74 Ocjena u tom smislu mogla bi se, među ostalim, izvesti iz elemenata poput ograničenog izbora društava koje je predložio dobavljač u svrhu dopremanja dotične robe, odnosno izbora ograničenog samo na jedno društvo, ili činjenice da se ugovori o otpremi ili prijevozu te robe mogu sklopiti izravno na internetskoj stranici tog dobavljača a da kupci ne moraju poduzeti samostalne korake kako bi stupili u kontakt s društvima zaduženima za to dopremanje.

75 Kao treće, valja ispitati pitanje na kojem je gospodarskom subjektu rizik povezan s otpremom i isporukom predmetne robe.

76 U tom pogledu tužitelj u glavnom postupku ističe da se u ugovornim odredbama kojima se povezuju kupac i prijevozničko društvo navodi da je taj rizik na potonjem i iz tog elementa on zaključuje da roba o kojoj je riječ u glavnom postupku nije bila otpremljena ni prevezena u njegovo ime. Valja primijetiti da činjenica da je rizik povezan s dopremanjem dotične robe na prijevozničkom društvu sama po sebi nema posljedice u pogledu pitanja je li prijevoz te robe izvršen u ime dobavljača ili kupca.

77 Međutim, može se smatrati da je, neovisno o ugovornim odredbama na temelju kojih rizik pada na društvo zaduženo za dopremanje te robe, njezina otprema ili prijevoz izvršen u ime dobavljača ako on stvarno konačno snosi troškove povezane s naknadom štete koja je nastala tijekom te otpreme ili prijevoza.

78 Kao četvrto, valja ocijeniti načine plaćanja u pogledu isporuke dotične robe i njezine otpreme i prijevoza. Ako su, kada su kupci formalno povezani s dobavljačem i prijevozničkim društvom na temelju različitih ugovora, stjecanje te robe i njezina otprema ili prijevoz predmet jedne financijske transakcije, tu okolnost valja uzeti kao naznaku značajnog sudjelovanja dobavljača u dopremanju te robe.

79 U tom pogledu, kako je to tužitelj u glavnom postupku potvrdio na raspravi pred Sudom, činjenica je da je uobičajena praksa da kupci prijevozniku prilikom primitka robe plaćaju cijenu dotične robe i njezin prijevoz.

80 Takvo bi sudjelovanje dobavljača također moglo postojati u pogledu predmetne gospodarske i trgovačke stvarnosti ako se utvrdi da je – u načelu ili pod uvjetom ispunjenja određenih uvjeta, poput dosezanja najnižeg iznosa kupnje – iznos troškova otpreme ili prijevoza samo simboličan ili dobavljač odobrava popust na cijenu proizvoda kojim se ostvaruje isti učinak.

81 Stoga bi, u skladu s informacijama kojima Sud raspolaže i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, bilo moguće smatrati da tužitelj u glavnom postupku ima odlučujuću ulogu u pogledu inicijative i organizacije ključnih etapa otpreme i prijevoza robe o kojoj je riječ u glavnom postupku, tako da valja smatrati da je ta roba dopremljena u ime dobavljača u smislu članka 33. Direktive 2006/112.

82 S obzirom na prethodna razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 33. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da – u slučaju kad robu koju dobavljač koji ima poslovni nastan u jednoj državi članici prodaje kupcima koji imaju prebivalište u drugoj državi članici i koju potonjima doprema društvo koje je predložio taj dobavljač, ali s kojim su kupci slobodni sklopiti ugovor za potrebe tog dopremanja – za tu robu treba smatrati da je otpremu ili prijevoz izvršio „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime” ako je uloga navedenog dobavljača odlučujuća u pogledu inicijative i organizacije ključnih etapa otpreme ili prijevoza navedene robe, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri uzimajući u obzir sve elemente glavnog postupka.

Peto pitanje

83 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije i osobito Direktivu 2006/112 tumačiti na način da transakcije u okviru kojih se roba koju dobavljač prodaje kupcima doprema putem društva koje taj dobavljač predlaže predstavljaju zlouporabu prava kad su, s jedne strane, navedeni dobavljač i to društvo povezani na način da neovisno o tom dopremanju navedeno društvo vodi računa o određenim logističkim potrebama tog dobavljača i kad, s druge strane, ti kupci ipak ostaju slobodni angažirati drugo društvo ili osobno preuzeti robu.

84 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne prijevare, izbjegavanja ili zlouporabe cilj koji ta direktiva prepoznaje i potiče te da načelo zabrane zlouporabe, koje se primjenjuje u području PDV-a, dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarnošću i koje su ostvarene isključivo kako bi se iskoristila porezna pogodnost (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35. i navedena sudska praksa).

85 Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da utvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a zahtijeva ispunjenje dvaju uvjeta, odnosno, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama navedene direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti (presuda od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i navedena sudska praksa).

86 Stoga najprije valja pojasniti da, s obzirom na to da postojanje zlouporabe pretpostavlja formalnu primjenu uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Direktive 2006/112, sud koji je uputio zahtjev ne može ispitivati eventualnu nedopuštenost radnji tužitelja u glavnom postupku ako, s obzirom na podatke dostavljene u okviru odgovora na četvrto pitanje, zaključi da je taj tužitelj povrijedio članak 33. te direktive, s obzirom na to da valja smatrati da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku dopremljena u ime dobavljača u smislu te odredbe.

87 S obzirom na to pojašnjenje, valja podsjetiti na to da taj sud smatra da je dobavljač o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da na njega nisu primijenjene odredbe predviđene u članku 33. navedene direktive koje se odnose na isporuku robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime, imao koristi od niže stope PDV-a države članice u kojoj ima poslovni nastan.

88 Kao prvo, kada je riječ o tome imaju li transakcije u okviru kojih dobavljač s poslovnim nastanom u državi članici isporučuje robu uz naknadu kupcima koji imaju prebivalište na državnom području druge države članice, pri čemu im predlaže prijevozničko društvo u svrhu dopremanja te robe, za posljedicu ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljevima Direktive 2006/112, valja napomenuti da, s jedne strane, u slučaju kada se odstupanje iz članka 33. te direktive ne primjenjuje na te transakcije, one potpadaju pod članak 32. navedene direktive, kojim se propisuje da se mjestom isporuke smatra mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.

89 S druge strane, razlike između redovnih stopa PDV-a koje primjenjuju države članice rezultat su činjenice da Direktiva 2006/112 ne usklađuje norme u potpunosti te određuje samo najnižu stopu. U tim uvjetima, činjenica da se u jednoj državi članici koristi redovna stopa PDV-a koja je niža od one na snazi u drugoj državi članici ne može se sama po sebi smatrati poreznom prednošću koja je u suprotnosti s ciljevima te direktive (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 39. i 40.).

90 Kao drugo, u odnosu na pitanje ograničava li se bitni cilj transakcije na ostvarenje te porezne pogodnosti, valja podsjetiti na to da je u području PDV-a Sud već presudio da, kada porezni obveznik ima mogućnost izbora između dviju transakcija, nije dužan izabrati onu koja pretpostavlja plaćanje najvišeg iznosa PDV-a, već ima, suprotno tomu, pravo izabrati strukturu svojeg poslovanja tako da ograniči svoj porezni dug. Porezni obveznici općenito su slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42.).

91 Stoga, kako bi se utvrdilo da okolnosti o kojima je riječ u glavnom postupku predstavljaju zlouporabu, valja utvrditi da je razlikovanje između dobavljača dotične robe i prijevoznika kojeg on predlaže potpuno umjetna konstrukcija kojom se prikriva činjenica da dva društva u stvarnosti čine jedan gospodarski subjekt.

92 Za potrebe takve ocjene, valja primijetiti, s jedne strane, da nije važno to što su kupci robe imali mogućnost povjeriti njezin prijevoz prijevozniku različitom od onoga kojeg je predložio dobavljač.

93 S druge strane, činjenica da su dobavljač i prijevozničko društvo povezani, u smislu da to društvo dobavljaču pruža druge logističke usluge neovisne o prijevozu njegove robe, nije sama po sebi odlučujuća.

94 Međutim, zaključak o potpuno umjetnoj konstrukciji bio bi moguć u slučaju da se usluge otpreme i prijevoza dotične robe društva koje je predložio dobavljač ne pružaju u okviru stvarne gospodarske djelatnosti.

95 Valja utvrditi da se nijednim elementom podnesenim Sudu ne može dokazati da prijevozničko društvo koje je predložio predmetni dobavljač u glavnom postupku ne obavlja stvarnu gospodarsku aktivnost, koja se ne ograničava na vođenje računa o određenim logističkim potrebama tog dobavljača i isporuku njegove robe. Slijedom navedenog, to prijevozničko društvo obavlja djelatnost u svoje ime i za svoj račun, na vlastitu odgovornost i na vlastiti rizik (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 45.).

96 S obzirom na prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti da pravo Unije i osobito Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da transakcije u okviru kojih se roba koju dobavljač prodaje kupcima doprema putem društva koje taj dobavljač predlaže ne predstavljaju zlouporabu prava kad su, s jedne strane, navedeni dobavljač i to društvo povezani na način da neovisno o tom dopremanju navedeno društvo vodi računa o određenim logističkim potrebama tog dobavljača i kad, s druge strane, ti kupci ipak ostaju slobodni angažirati drugo društvo ili osobno preuzeti robu, s obzirom na to da te okolnosti ne mogu utjecati na zaključak prema kojem su dobavljač i prijevozničko društvo koje on predlaže neovisna društva koja svako za svoj račun obavljaju stvarne gospodarske djelatnosti te se stoga transakcije ne mogu ocijeniti nepoštenima.

Troškovi

97 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 (peto vijeće) odlučuje:

1. **Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i članke 7., 13. i 28. do 30. Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na**

dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se ne protivi to da porezna tijela jedne države članice mogu transakcije jednostrano podvrgnuti postupanju u području PDV-a koje je različito od onoga na temelju kojeg su one već oporezovane u drugoj državi članici.

2. **Članak 33. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da – u slučaju kad robu koju dobavljač koji ima poslovni nastan u državi članici prodaje kupcima koji imaju prebivalište u drugoj državi članici i koju potonjima doprema društvo koje je predložio taj dobavljač, ali s kojim su kupci slobodni sklopiti ugovor za potrebe tog dopremanja – za tu robu treba smatrati da otpremu ili prijevoz izvršava „dobavljač ili netko drugi u njegovo ime" ako je uloga navedenog dobavljača odlučujuća u pogledu inicijative kao i organizacije ključnih etapa otpreme ili prijevoza navedene robe, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri uzimajući u obzir sve elemente glavnog postupka.**

3. **Pravo Unije i osobito Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da transakcije u okviru kojih se roba koju dobavljač prodaje kupcima doprema putem društva koje taj dobavljač predlaže ne predstavljaju zlouporabu prava kad su, s jedne strane, navedeni dobavljač i to društvo povezani na način da neovisno o tom dopremanju navedeno društvo vodi računa o određenim logističkim potrebama tog dobavljača i kad, s druge strane, ti kupci ipak ostaju slobodni angažirati drugo društvo ili osobno preuzeti robu, s obzirom na to da te okolnosti ne mogu utjecati na zaključak prema kojem su dobavljač i prijevozničko društvo koje on predlaže neovisna društva koja svako za svoj račun obavljaju stvarne gospodarske djelatnosti te se stoga transakcije ne mogu ocijeniti nepoštenima.**

Potpisi