

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

23. travnja 2020. (*)

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

U predmetu C-401/18,

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

Herst s.r.o.

protiv

Odvolačí finanční ředitelství,

SUD (četvrto vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku ponajprije se odnosi na tumačenje članka 20. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL

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

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

Pravni okvir

Pravo Unije

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

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

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

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.;

[...]

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

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

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

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.”

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

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

Češko pravo

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

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

8 ?lankom 13. stavkom 1. tog zakona propisuje se:

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

9 ?lanak 72. stavak 1. to?ka (a) navedenog zakona odre?uje:

„Osoba odgovorna za pla?anje PDV?a ima pravo na odbitak pretporeza za isporuke kojima se koristi u okviru svojih gospodarskih aktivnosti za potrebe oporezivih transakcija isporuke robe ili pružanja usluga ?ije je mjesto isporuke državno podru?je.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Herst je društvo sa sjedištem u ?eškoj Republici koje posluje u sektoru cestovnog prijevoza. Tako?er je vlasnik niza benzinskih postaja.

11 ?eška porezna uprava nakon nadzora utvrdila je da je Herst u razdoblju, s jedne strane, od studenoga 2010. do svibnja 2013. te, s druge strane, od srpnja do kolovoza 2013. vlastitim sredstvima i o vlastitom trošku osigurao prijevoz goriva iz više država ?lanica, tj. Austrije, Njema?ke, Slova?ke i Slovenije, u ?ešku Republiku.

12 U okviru tih prijevoza Herst nije djelovao samo kao prijevoznik, nego tako?er kao krajnji stjecatelj tih goriva na kraju lanca uzastopnih transakcija kupnje i preprodaje.

13 Iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da je navedena goriva prvotno kupio gospodarski subjekt koji ima poslovni nastan u ?eškoj Republici te je ondje obveznik PDV?a i da je Herst osigurao njihov prijevoz iz država ?lanica navedenih u to?ki 11. ove presude do te prve države ?lanice. Herst je tako u svakom slu?aju izvršio jedan jedini prijevoz goriva, koji je proveden u sustavu odgode pla?anja trošarina, tijekom kojeg su ti proizvodi uzastopno preprodani drugim gospodarskim subjektima s poslovnim nastanom u ?eškoj Republici. Herst nije bio pla?en za prijevoz tih goriva, ali je imao dobit zbog trgova?ke marže, koju je ?inila razlika izme?u kupovne i prodajne cijene tih goriva.

14 Usto, na temelju ugovora o prodaji izme?u društva Herst i tog gospodarskog subjekta utvr?eno je od po?etka prijevoza da ?e društvo Herst biti vlasnik goriva u pravnom smislu tek kad se ona stave u slobodan promet u ?eškoj Republici.

15 Herst je pri ?eškoj poreznoj upravi istaknuo da su stjecanja goriva koja je ostvario u ?eškoj Republici interna stjecanja. Nasuprot tomu, ta je porezna uprava smatrala da je rije? o stjecanjima unutar Zajednice.

16 Prema mišljenju navedene uprave, u slu?aju lan?anih transakcija povezanih samo s jednim prijevozom unutar Zajednice, on se može pripisati samo jednoj od tih transakcija.

17 Prema tome, ta je ista uprava smatrala da mjesto stjecanja koja je izvršilo društvo Herst nije bilo u ?eškoj Republici, nego u državama ?lanicama u kojima su se goriva nalazila u trenutku kad ih je to društvo o vlastitom trošku i vlastitim sredstvima utovarilo s ciljem njihova prijevoza u ?ešku Republiku, za potrebe vlastite gospodarske aktivnosti.

18 Stoga je u više poreznih rješenja ?eška porezna uprava odbila društvu Herst pravo na odbitak PDV?a na navedena stjecanja te mu je odredila nov?anu kaznu.

19 Herst je podnio žalbu protiv tih poreznih rješenja upravi za financije, pri ?emu je tvrdio da je mjesto stjecanjâ goriva bila ?eška Republika, s obzirom na to da su prijevozi izvršeni u sustavu

odgode plaćanja trošarina i da je ta roba stavljena u slobodan promet tek nakon tih prijevoza.

20 Uprava za financije prvom odlukom poništila je porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od srpnja do kolovoza 2013., uz obrazloženje da je društvo Herst podnijelo račune kojima se dokazuje da su drugi gospodarski subjekti kojima su goriva uzastopno preprodana djelovali u svojstvu organizatora prijevoza. Drugom odlukom uprava za financije potvrdila je porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od veljače 2011. do veljače 2013. Trećom odlukom to je tijelo izmijenilo porezno rješenje koje se odnosi na razdoblje od studenoga 2010. do siječnja 2011. te na razdoblje od ožujka do svibnja 2013. Herstu je dostavljeno rješenje o razrezu poreza u visini od 145 381 137 čeških kruna (CZK) (oko 5 664 520 eura) te mu je određena nova kazna u visini od 30 476 215 CZK (oko 1 187 450 eura).

21 Herst je podnio tužbu protiv druge i treće odluke uprave za financije sudu koji je uputio zahtjev, Krajskýom soudu v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika).

22 Pred tim je sudom Herst tvrdio da su se prijevozi goriva o kojima je riječ u glavnom postupku sastojali od dvaju različitih prijevoza. Prvi je bio međunarodni prijevoz između država članica i Češke Republike, tijekom kojeg je Herst djelovao samo kao prijevoznik. Drugi je bio interni prijevoz nakon stavljanja u slobodan promet goriva u Češkoj Republici, tijekom kojeg je on stekao pravo slobodnog raspolaganja tom robom.

23 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u predmetu koji se pred njim vodi nužno izvršiti općenitu ocjenu svih okolnosti predmetnog slučaja kako bi se utvrdilo koja od predmetnih isporuka ispunjava sve uvjete koji se odnose na isporuku unutar Zajednice. Da bi se transakcija mogla kvalificirati kao „isporuka robe”, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, njezin ukinak mora biti davanje osobi prava raspolaganja robom koja je predmet te transakcije kao da je ona njezin vlasnik.

24 Kad je riječ o situaciji u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev ističe da je sudjelovanje drugih gospodarskih subjekata u tako složenom lancu transakcija kupnje i preprodaje, uz gospodarske razloge, motivirano i činjenicom da društvo Herst nije bilo ovlašteno iskorištavati trošarinsko skladište ni primati proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarina. To je razlog zbog kojeg se Herst morao koristiti uslugom posrednika, koji iskorištava takvo skladište, kako bi stekao goriva o kojima je riječ u glavnom postupku s ciljem plaćanja trošarina i osiguranja stavljanja tih goriva u slobodan promet na području Češke Republike. Uprava za financije ističe da uključenost više gospodarskih subjekata u taj lanac upućuje na prijevaru u vezi s PDV-om.

25 Taj sud smatra da Herst, iako je izvršavao nadzor nad gorivima o kojima je riječ u glavnom postupku tijekom njihova prijevoza, nasuprot tomu, nije imao pravo raspolagati njima u svojstvu vlasnika, u smislu sudske prakse Suda, prije nego što su ta goriva, nakon prijevoza, stavljena u slobodan promet u Češkoj Republici. Naime, do tog trenutka Herst nije mogao isporučiti navedena goriva osobi različitoj od one koja je u pratećoj dokumentaciji označena kao osoba kojoj se obavlja isporuka.

26 S obzirom na ta razmatranja, sud koji je uputio zahtjev, potvrđuje i veliku činjeničnu sigurnost između ovog predmeta i onog koji je doveo do presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ipak se pita u kojem je trenutku u predmetu koji se pred njim vodi Herst stekao pravo raspolaganja gorivima o kojima je riječ u glavnom postupku „u svojstvu vlasnika”, u smislu sudske prakse Suda.

27 Konkretno, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u glavnom predmetu samo su gospodarski subjekti kojima su ta goriva uzastopno preprodana tijekom njihova prijevoza stekli takvo pravo. Nasuprot tomu, iako je Herst fizički posjedovao navedena goriva tijekom prijevoza, on

nije bio pravno ovlašten njima raspolagati. U tom pogledu, to društvo osobito je bilo dužno poštovati upute gospodarskih subjekata posrednika u lancu transakcija kupnje i preprodaje.

28 Sud koji je uputio zahtjev u biti smatra da postoji sumnja o tome utječe li činjenica da je roba prevezena u sustavu odgode plaćanja trošarina, u skladu s Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.), na uvjete koji uređuju prijenos prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, koje predviđa Direktiva o PDV-u. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, kada postoji sumnja u vezi s tumačenjem odredbe nacionalnog poreznog prava u okviru spora između uprave i pojedinca, u sudskoj praksi Ústavnog suda Češke republike (Ustavni sud, Češka Republika) utvrđeno je ustavno načelo nacionalnog prava na temelju kojeg ta sumnja mora ići u korist pojedinca (tzv. načelo *in dubio mitius*). U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatra da se relevantno zakonodavstvo za rješavanje predmeta koji se pred njim vodi ne može smatrati jasnim u trenutku nastanka činjeničnog stanja u glavnom postupku, s gledišta nacionalnog prava ili prava Unije, tako da se on pita, u slučaju da tumačenje koje će Sud dati u presudi koju treba donijeti bude nepovoljno za poreznog obveznika, mora li on postupiti u skladu s njim, bez obzira na to ustavno načelo nacionalnog prava. Taj se sud k tomu pita, u pogledu tog načela, nije li potrebno ukinuti te presude Suda ograničiti na pravne situacije koje nastanu nakon njezine objave.

29 U tim je okolnostima Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li svakog poreznog obveznika smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive [o PDV-u]? U slučaju nijeznog odgovora, na koje se porezne obveznike ta odredba primjenjuje?

2. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) [Direktive o PDV-u] primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku (to jest, da je stjecatelj proizvoda osoba upisana u evidenciju poreznih obveznika), treba li tu odredbu tumačiti na način da, kada se otprema ili prijevoz tih proizvoda odvija u skladu s relevantnim odredbama Direktive Vijeća [2008/118], isporuku povezanu s postupkom u skladu s Direktivom [2008/118] treba smatrati isporukom koja ima pravo na oslobođenje prema toj odredbi, iako uvjeti za izuzeće prema članku 138. stavku 1. [Direktive o PDV-u] nisu ispunjeni, s obzirom na pripisivanje prijevoza dobara drugoj transakciji?

3. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) [Direktive o PDV-u] ne primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku, je li činjenica da je roba prevezena unutar sustava odgode plaćanja trošarina presudna za odlučivanje o pitanju kojoj od nekoliko isporuka treba pripisati prijevoz u svrhu ostvarenja prava na izuzeće od PDV-a prema članku 138. stavku 1. [Direktive o PDV-u]?

4. Stječe li porezni obveznik koji kupi robu izravno od drugog obveznika kako bi izvršio već postojeću narudžbu (koja utvrđuje vrstu robe, količinu, podrijetlo i vrijeme dostave), pravo raspolaganja kao vlasnik u smislu [Direktive o PDV-u], ako fizički ne postupa s robom osobno od tog trenutka jer u kontekstu sklapanja ugovora o prodaji njegov kupac pristane dogovoriti prijevoz robe od mjesta podrijetla, tako da će on samo dati pristup zatraženoj robi putem svojih dobavljača i pružiti informaciju koja je potrebna za prihvat robe (u njegovo ime ili ime njegovih poddobavljača u lancu), pri čemu je njegova dobit u toj transakciji razlika između kupovne cijene i prodajne cijene takve robe a da troškovi prijevoza robe nisu zaračunani u lancu?

5. Utvrđuje li Direktiva [2008/118] (primjerice u članku 4. stavku 1., članku 17. ili članku 19.), izravno ili neizravno ograničenjem efektivnog postupanja s takvom robom, dovoljne uvjete za prijenos prava raspolaganja robom (koja je podložna trošarini) kao vlasnik u smislu Direktive o

PDV-u, s posljedicom da preuzimanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina od strane ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja u skladu s uvjetima koji proizlaze iz Direktive o trošarinama treba biti smatrano isporukom robe u svrhu PDV-a?

6. U tom kontekstu, kada se razmatra određenje isporuke koja se povezuje s prijevozom u lancu isporuke robe u sustavu odgode plaćanja trošarina sa samo jednim prijevozom, je li potrebno smatrati da prijevoz u smislu Direktive o PDV-u počinje i završava u skladu s člankom 20. Direktive [2008/118]?

7. Spređava li načelo neutralnosti PDV-a ili bilo koje drugo načelo prava Unije primjenu ustavnog načela nacionalnog prava *in dubio mitius*, koje obvezuje javna tijela da, kada su pravna pravila dvosmislena i objektivno nude više različitih tumačenja, izaberu tumačenje koje ide u korist osobe podvrgnute pravnom pravilu (u ovom slučaju obveznik PDV-a)? Bi li primjena tog pravila bila spojiva s pravom Unije barem kada bi bila ograničena na situacije u kojima relevantne činjenice postupka prethode obvezujućem tumačenju spornog pravnog pitanja od strane Suda [...], koji je odredio da je pravilno tumačenje drugo tumačenje, koje je nepovoljnije za poreznog subjekta?

Ako je moguće primijeniti načelo *in dubio mitius*:

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

Postupak pred Sudom

30 Dopisom od 21. prosinca 2018. Sud je sudu koji je uputio zahtjev proslijedio presudu od 19. prosinca 2018., ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), pri čemu ga je pitao ostaje li pri svojem zahtjevu za prethodnu odluku imajući u vidu tu presudu i, u slučaju potvrdnog odgovora, namjerava li zadržati sva postavljena pitanja.

31 Odgovorom od 11. siječnja 2019. sud koji je uputio zahtjev izjavio je da ostaje pri zahtjevu za prethodnu odluku, ali više ne traži odgovore na prvo, drugo, treće, peto i šesto pitanje.

32 Stoga valja odgovoriti samo na četvrto, sedmo i osmo pitanje.

O prethodnim pitanjima

Četvrto pitanje

33 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 20. Direktive o PDV-u tumačiti na način da porezni obveznik koji izvrši prijevoz robe unutar Zajednice u sustavu odgode plaćanja trošarina, s namjerom stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta, stječe pravo raspolaganja navedenom robom u svojstvu vlasnika, u smislu te odredbe, iako je ista roba tijekom prijevoza uzastopno preprodana drugim gospodarskim subjektima.

34 Uvodno valja podsjetiti na to da stjecanje robe unutar Zajednice, u smislu članka 20. Direktive o PDV-u, postoji kad je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja te ako je dobavljač dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, navedena roba fizički napustila državno područje države članice otpreme (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr.,

C?409/04, EU:C:2007:548, t. 27. i 42. te od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 61.).

35 Sud koji je uputio zahtjev u ovom slu?aju Sudu postavlja pitanja kako bi utvrdio je li ispunjen prvi od tih uvjeta, tj. je li pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika preneseno na poreznog obveznika poput društva Herst, koje prevozi robu u sustavu odgode pla?anja trošarina – a da u toj fazi nije njezin vlasnik – iz prve države ?lanice u drugu, s namjerom stjecanja te robe kada se ona stavi u slobodan promet u toj potonjoj državi ?lanici.

36 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se prijenos prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, u skladu sa sudskom praksom Suda, ne ograni?ava na prijenos vlasništva u oblicima koji su predvi?eni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhva?a sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna strana ovlaš?uje drugu da njome fakti?no raspolaže kao da je vlasnik te imovine (vidjeti u tom smislu presude od 3. lipnja 2010., De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, t. 24. i navedenu sudsku praksu i od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 75.).

37 Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica navela u to?ki 36. svojeg mišljenja, prijenos prava vlasništva prema pravilima predvi?enima nacionalnim pravom ne podudara se nužno s prijenosom prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika.

38 Kao drugo, valja podsjetiti na to da prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik ne zahtijeva da stranka kojoj je ona prenesena tu imovinu fizi?ki posjeduje ni da navedena imovina bude fizi?ki prevezena prema njoj i/ili da je ona fizi?ki primi (rješenje od 15. srpnja 2015., Itales, C?123/14, neobjavljeno, EU:C:2015:511, t. 36. i presuda od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 75.).

39 U tom pogledu transakcija prijevoza goriva, tj. premještanje tih proizvoda iz prve države ?lanice u drugu državu ?lanicu, ne može se smatrati odlu?uju?om kako bi se utvrdilo je li pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika preneseno, ako ne postoji bilo koja druga okolnost na temelju koje se može pretpostaviti da se takav prijenos dogodio na datum tog prijevoza (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 78.).

40 Nadalje, postojanje prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik zna?i da stranka na koju se to pravo prenosi ima mogu?nost donošenja odluka koje mogu utjecati na pravni položaj doti?ne imovine, me?u kojima je osobito odluka o njezinoj prodaji.

41 To je tako u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj su goriva i prije i tijekom njihova prijevoza kupili pa preprodali razli?iti gospodarski subjekti, koji su postupali kao vlasnici.

42 U tom pogledu valja pojasniti da, imaju?i u vidu okolnosti glavnog predmeta, kako su izložene u zahtjevu za prethodnu odluku, nije isklju?eno da ?e sud koji je uputio zahtjev zaklju?iti da je u glavnom predmetu izvršeno više uzastopnih prijenosa prava raspolaganja tom robom u svojstvu njezina vlasnika.

43 U tim okolnostima, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor za rješenje spora u glavnom postupku, valja dodati da se, prema sudskoj praksi Suda o tuma?enju ?lanka 138. stavka 1. Direktive o PDV?u, kad je rije? o transakcijama koje sa?injavaju lanac od više uzastopnih isporuka koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice – prijevoz unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od tih isporuka, koja ?e stoga jedina biti izuzeta primjenom te odredbe, i da, kako bi se utvrdilo kojoj od tih isporuka treba pripisati prijevoz unutar Zajednice, treba provesti op?enitu ocjenu svih posebnih okolnosti slu?aja. Ta se sudska praksa tako?er primjenjuje na ocjenu transakcija koje, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, ?ine lanac

transakcija uzastopnih kupnji i preprodaja proizvoda koji podliježu trošarinama, a koji je doveo do samo jednog prijevoza unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 70. i 71.).

44 U okviru te op?enite ocjene valja osobito utvrditi u kojem je trenutku došlo do prijenosa prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika u korist kona?nog stjecatelja. Naime, u predmetnom slu?aju, ako je do tog prijenosa došlo prije prijevoza unutar Zajednice, valja smatrati da je navedeni prijevoz okolnost koja može dovesti do toga da se tako izvršeno stjecanje kvalificira kao stjecanje unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 70. i 72.).

45 Me?utim, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da je do više prijenosa prava raspolaganja gorivima o kojima je rije? u glavnom postupku došlo prilikom njihova prijevoza u korist razli?itih subjekata posrednika u lancu transakcija kupnje i preprodaje, primjena sudske prakse Suda navedene u prethodnoj to?ki ne bi mu omogu?avala da utvrdi kojem stjecanju u lancu treba pripisati jedini prijevoz goriva.

46 Naime, ta se sudska praksa temelji na vremenskom kriteriju, primjenom kojeg valja ocijeniti je li do prijenosa prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika došlo prije njezina prijevoza, kako bi se utvrdilo stjecanje u lancu o kojem je rije? kojem treba pripisati jedini prijevoz unutar Zajednice i koje stoga jedino treba kvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice. U ovom bi slu?aju primjena tog vremenskog kriterija mogla omogu?iti sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi treba li pripisati prijevoz goriva o kojem je rije? u glavnom postupku stjecanju koje je izvršio prvi gospodarski subjekt u lancu transakcija kupnje i preprodaje, prije nego što do?e do jedinog prijevoza tih goriva unutar Zajednice. Nasuprot tomu, navedeni kriterij ne bi bio primjenjiv u glavnom predmetu ako bi do uzastopnih prijenosa tog prava došlo tijekom tog prijevoza.

47 U tim okolnostima, kako bi se utvrdilo kojem od stjecanja o kojima je rije? u glavnom postupku treba pripisati jedini prijevoz unutar Zajednice i koje stoga jedino treba kvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice, na sudu koji je uputio zahtjev je da u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u to?ki 43. ove presude provede op?enitu ocjenu svih posebnih okolnosti glavnog predmeta.

48 Kao što je to ?eška Republika istaknula u svojim pisanim o?itovanjima, sud koji je uputio zahtjev mo?i ?e u okviru svoje op?enite ocjene uzeti u obzir okolnost da je društvo Herst zapo?elo prijevoz unutar Zajednice o kojem je rije? u glavnom postupku radi ostvarenja vlastite gospodarske aktivnosti, tj. stjecanja goriva kada se ona stave u slobodan promet u ?eškoj Republici, da bi ih zatim preprodalo svojim klijentima, ostvaruju?i dobit od trgova?ke marže koju ?ini razlika izme?u kupovne i prodajne cijene tih goriva.

49 Naime, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku, sam Herst zapo?eo je prijevoz goriva, plativši predra?un prvom gospodarskom subjektu u lancu kupnje i prodaje, prije nego što je izvršio utovar tih goriva u prostorima koji se nalaze u državama ?lanicama otpreme, osigurao njihov prijevoz vlastitim sredstvima i nije zara?unao cijenu njihova prijevoza.

50 Nasuprot tomu, u okviru te op?enite ocjene okolnost da je prijevoz goriva o kojem je rije? u glavnom postupku proveden u sustavu odgode pla?anja trošarina ne bi mogla predstavljati odlu?uju?i element za utvr?ivanje kojem stjecanju iz glavnog postupka valja pripisati navedeni prijevoz (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, t. 73.)

51 Uzimaju li u obzir prethodno navedena razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti da:

– članak 20. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik koji izvrši jedini prijevoz robe unutar Zajednice u sustavu odgode plaćanja trošarina, s namjerom stjecanja te robe za potrebe svoje gospodarske aktivnosti kada se ona stavi u slobodan promet u državi članici odredišta, stječe pravo raspolaganja navedenom robom u svojstvu vlasnika, u smislu te odredbe, pod uvjetom da može donositi odluke koje mogu utjecati na pravni položaj te iste robe, među kojima osobito odluku o njezinoj prodaji;

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

Sedmo pitanje

52 Sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti se pita protivi li se pravu Unije to da nacionalni sud, suočen s odredbom nacionalnog poreznog prava kojom je prenesena odredba Direktive o PDV-u, a koju je moguće tumačiti na više načina, primijeni tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, temelje li se na nacionalnom ustavnom načelu *in dubio mitius*, iako je Sud presudio da je takvo tumačenje neusklađeno s pravom Unije.

53 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev u bitnome ističe da je češko pravo nejasno u pogledu utjecaja propisa koji se odnosi na postupanje s robom koja podliježe trošarinama na utvrđivanje trenutka prijenosa prava raspolaganja takvom robom u svojstvu vlasnika. Naime, taj sud smatra da na temelju češkog propisa kojim je Direktiva o PDV-u prenesena u nacionalni pravni poredak porezni obveznici mogu zakonito pretpostaviti da okolnost da je roba prevezena u drugu državu članicu u sustavu odgode plaćanja trošarina utječe na uvjete koji uređuju prienos prava raspolaganja u svojstvu vlasnika.

54 U tom pogledu valja istaknuti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, tumačenje nekog pravnog pravila prava Unije koje potonji daje izvršavajući ovlast koju mu dodjeljuje članak 267. UFEU-a pojašnjava i precizira značenje i doseg tog pravnog pravila onako kako ono treba ili je trebalo biti shvaćeno i primijenjeno nakon stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da tako tumačeno pravno pravilo sudac može i mora primijeniti čak i na pravne odnose koji su se pojavili i nastali prije presude o zahtjevu za tumačenje ako su usto ispunjeni uvjeti koji omogućuju iznošenje spora o primjeni spomenutog pravnog pravila pred nadležne sudove (presude od 19. listopada 1995., Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, t. 31. i od 13. prosinca 2018., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, t. 56.).

55 Kad je riječ o pitanju protivi li se pravu Unije primjena ustavnog načela nacionalnog prava na temelju kojeg, kada u okviru spora između uprave i pojedinca postoji sumnja u vezi s tumačenjem odredbe nacionalnog prava kojom je prenesena odredba prava Unije, ta uprava mora primijeniti tumačenje koje je povoljnije za poreznog obveznika, treba istaknuti da bi primjena tog načela, kako ju je zamislio sud koji je uputio zahtjev, u biti značila ograničenje vremenskih učinaka tumačenja odredaba prava Unije koje je izvršio Sud, a nije je prenošenje osigurano tim odredbama nacionalnog prava, s obzirom na to da se na taj način to tumačenje ne bi primijenilo u glavnom predmetu (vidjeti po analogiji presude od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 39. i od 13. prosinca 2018., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, t. 61.).

56 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Sud samo iznimno može, primjenjujući opće načelo

pravne sigurnosti svojstveno pravnom poretku Unije, biti doveden u situaciju da ograni?i mogu?nost da se zainteresirane osobe pozovu na odredbu koju je protuma?io s ciljem dovo?enja u pitanje pravnih odnosa ustanovljenih u dobroj vjeri. Da bi se takvo ograni?enje moglo uvesti, moraju biti ispunjena dva osnovna kriterija – dobra vjera zainteresiranih osoba i opasnost od ozbiljnih poreme?aja (presuda od 13. prosinca 2018., Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, t. 57. i navedena sudska praksa).

57 Sud je ve? presudio da se vremensko ograni?enje u?inaka takvog tuma?enja mo?e dopustiti samo u istoj presudi kojom se odlu?uje o tra?enom tuma?enju. To na?elo jam?i jednako postupanje prema dr?avama ?lanicama i drugim pojedincima u odnosu na pravo Unije te se ispunjavaju zahtjevi koje nala?e na?elo pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu presude od 6. o?ujka 2007., Meilicke i dr., C?292/04, EU:C:2007:132, t. 37. i od 23. listopada 2012., Nelson i dr., C?581/10 i C?629/10, EU:C:2012:657, t. 91.).

58 U tom pogledu valja istaknuti da je Sud u to?ki 76. presude od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) ve? utvrdio da Direktiva 2008/118, predvi?aju?i osobito zahtjeve koji se primjenjuju na prijevoz robe u sustavu odgode pla?anja tro?arina, ni na koji na?in ne utje?e na uvjete koji ure?uju prijenos prava raspolaganja njome u svojstvu vlasnika, koji su predvi?eni Direktivom o PDV?u. U toj potonjoj presudi Sud nije vremenski ograni?io u?inke svojeg tuma?enja Direktive o PDV?u.

59 Iz toga slijedi da je u ovom slu?aju sud koji je uputio zahtjev, kada primjenjuje nacionalno pravo, obvezan uzeti u obzir njegova pravila i primijeniti metode tuma?enja koje ono priznaje kako bi ga protuma?io u najve?oj mogu?oj mjeri u svjetlu teksta i svrhe Direktive o PDV?u, kako je tuma?i Sud, da bi se ostvario njome propisan cilj i time ispunili zahtjevi iz ?lanka 288. tre?eg stavka UFEU?a (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2016., DI, C?441/14, EU:C:2016:278, t. 31. i navedenu sudska praksu).

60 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da na sedmo pitanje valja odgovoriti da se pravu Unije protivi to da nacionalni sud, suo?en s odredbom nacionalnog poreznog prava kojom je prenesena odredba Direktive o PDV?u, a koju je mogu?e tuma?iti na vi?e na?ina, primijeni tuma?enje koje je povoljnije za poreznog obveznika, temelje?i se na nacionalnom ustavnom na?elu *in dubio mitius*, iako je Sud presudio da je takvo tuma?enje neuskla?eno s pravom Unije.

Osmo pitanje

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

Troškovi

62 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podno?enja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (?etvrto vije?e) odlu?uje:

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

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

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

Potpisi

* Jezik postupka: češki