

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

18. prosinca 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Šesta direktiva – Prijelazne odredbe o trgovini između država članica – Roba otpremljena ili prevezena unutar Zajednice – Utaja počinjena u državi članici dolaska – Uzimanje u obzir utaje u državi članici isporuke – Odbijanje korištenja prava na odbitak, izuzeće ili povrat – Nepostojanje odredaba nacionalnog prava“

U spojenim predmetima C-131/13, C-163/13 i C-164/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukama od 22. veljače i 8. ožujka 2013., koje je Sud zaprimio 18. ožujka i 2. travnja 2013., u postupcima

Staatssecretaris van Financiën,

protiv

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (C-131/13),

i

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, S. Rodin (izvjestitelj), A. Borg Barthet, E. Levits i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 5. lipnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof, A. de Ruiter,
- za Turbu.com BV i Turbu.com Mobile Phone's BV, J. Vetter, *advocaat*,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman, C. Schillemans i B. Koopman, u svojstvu agenata,

- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. Urbanija Nerija, *avvocato dello Stato*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Christie i S. Brighthouse, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Mosera, QC i G. Peretza, *barrister*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i A. Cordewener, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi od 11. rujna 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 17. stavaka 2. i 3. i članka 28.b, A stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL L 102, str. 18.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2. Ti su zahtjevi podneseni u okviru sporova Staatssecretaris van Financiën (u daljnjem tekstu: Staatssecretaris) protiv Schoenimporta „Italmoda“ Mariano Previti vof (u daljnjem tekstu: Italmoda) te Turbu.com BV (u daljnjem tekstu: Turbu.com) i Turbu.com Mobile Phone's BV (u daljnjem tekstu: TMP) protiv Staatssecretarisa povodom odbijanja izuzeća, odbitka ili povrata poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) izrečenog tim društvima zbog sudjelovanja u utaji PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 17. stavak 2. točke (a) i (d) te stavak 3. točka (b) Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.f točke 1. te direktive, propisuje:

„2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

d) [PDV] koji se mora platiti sukladno članku 28.a stavku 1. točki (a).

3. Države članice primjenjuju također na svakog obveznika odbitke ili povrat [PDV-a] iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste za potrebe:

[...]

b) transakcija koje su izuzete sukladno [...] članku 28.c glavama A [...]“.

4. Članak 28.a Šeste direktive propisuje:

„1. Sljedeće transakcije tako će podliježu [PDV-u]:

a) stjecanje robe unutar Zajednice unutar država uz naknadu od strane 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 porezno izuzeće iz članka 24. i koji nije obuhvaćen odredbama iz članka 8. stavka 1. točke (a) druge rečenice ili članka 28.b stavka 1. glave B.

[...]

3. „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.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

5. Članak 28.b, A te direktive, pod naslovom „Mjesto stjecanja robe unutar Zajednice”, precizira:

„1. Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe.

2. Ne dovodeći u pitanje stavak 1., smatra se međutim da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 28.a stavka 1. točke (a) unutar teritorija države članice koja je izdala identifikacijski broj za [PDV] pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stječe robu utvrdi da je porez primijenjen na to stjecanje u skladu sa stavkom 1.

Ako je međutim porez primijenjen na stjecanje u skladu sa stavkom 1. i nakon toga primijenjen slijedom stavka 1. na stjecanje u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, oporezivi iznos smanjuje se sukladno tome u državi članici koja je izdala identifikacijski broj za [PDV] pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje.

U svrhu prvog stavka, smatra se da je porez primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu sa stavkom 1. ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice iz stavka 1., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 28.c stavkom 3. glave E kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;
- osoba koja stječe robu ispunila je obveze prijave predviđene u članku 22. stavku 6. točki (b) posljednjem podstavku.“ [neslužbeni prijevod]

6. Članak 28.c, A navedene direktive predviđa:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice i u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe, države članice dužne su izuzeti:

a) isporuku robe, u smislu ?lanka 5., koju otprema ili prevozi prodavatelj ili osoba koja stje?e robu, ili netko drugi u njihovo ime, izvan teritorija iz ?lanka 3., ali unutar Zajednice, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik i koja djeluje kao takva u državi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe zapo?inje.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Nizozemsko pravo

7 Gore navedene odredbe Šeste direktive bile su prenesene u nizozemsko pravo Zakonom o porezu na promet (wet op de omzetbelasting) od 28. lipnja 1968. (Staatsblad 1968, br. 329), osobito ?lancima 9., 15., 17.b i 30. navedenog zakona u verziji primjenjivoj na glavne postupke.

8 Prema sudu koji je uputio zahtjev nizozemski zakonodavac ne predvi?a da se odbije odbitak, izuze?e ili povrat PDV?a u slu?aju kada je utvr?eno da je porezni obveznik sudjelovao u utaji poreza za koju je znao ili morao znati.

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmet C?131/13

9 Italmoda, društvo osnovano prema nizozemskom pravu, obavlja svoju djelatnost u sektoru trgovine cipelama. U vrijeme kada su se dogodile ?injenice iz kojih potje?e glavni postupak, tj. tijekom 1999. i 2000., tako?er je izvršila transakcije informati?kog materijala. Taj materijal, koji je Italmoda stekla u Nizozemskoj i Njema?koj, bio je prodan i isporu?en klijentima obveznicima PDV?a u Italiji. Italmoda je robu podrijetlom iz Njema?ke kupila pod nizozemskim identifikacijskim brojem za PDV tog društva, s obzirom na to da se radi o stjecanjima koja podliježu PDV?u države ?lanice koja je dodijelila identifikacijski broj za PDV u smislu ?lanka 28.a, A stavka 2. Šeste direktive, ali ta je roba bila prevezena izravno iz Njema?ke u Italiju.

10 Što se ti?e robe ste?ene u Nizozemskoj, Italmoda je izvršila sve potrebne prijave i odbila ulazni porez na svoje prijave PDV?a. Me?utim, što se ti?e robe koja dolazi iz Njema?ke, Italmoda nije prijavila ni njezinu isporuku unutar Zajednice u tu državu ?lanicu ni njezino stjecanje unutar Zajednice u Nizozemskoj, iako je ta transakcija bila izuzeta u Njema?koj. U Italiji nijedno od tih stjecanja unutar Zajednice predmetni stjecatelji nisu prijavili niti je PDV bio pla?en. Talijanska porezna tijela su navedenim stjecateljima odbila pravo na odbitak i naplatila dugovani porez.

11 Nizozemska porezna tijela, procjenjuju?i da je Italmoda svjesno sudjelovala u utaji s ciljem izbjegavanja PDV?a u Italiji, odbila su tom društvu pravo na izuze?e na temelju isporuka unutar Zajednice izvršenih u toj državi ?lanici, pravo na odbitak ulaznog poreza kao i pravo na povrat poreza pla?enog na robu podrijetlom iz Njema?ke i stoga su dostavila tri rješenja o ponovnom razrezu poreza Italmodi.

12 Rechtbank te Haarlem (tribunal de Haarlem) je u prvostupanjskom postupku usvojio tužbu koju je podnijela Italmoda protiv tih rješenja te je od poreznih tijela zatražio da ponovno odlu?e u postupku.

13 Nakon žalbe podnesene protiv te odluke pred Gerechtshof te Amsterdam (žalbeni sud u Amsterdamu), taj sud je u presudi od 12. svibnja 2011. poništio odluku Rechtbanka te Haarlem kao i sporna rješenja o ponovnom razrezu poreza, smatraju?i da u tom predmetu nije opravdano udaljiti se od uobi?ajenih pravila o naplati PDV?a i odbiti primjenu izuze?a ili pravo na odbitak PDV?a. U tom pogledu, Gerechtshof te Amsterdam osobito je uzeo u obzir ?injenicu da se utaja dogodila u Italiji, a ne u Nizozemskoj i da je Italmoda u Nizozemskoj poštovala sve formalne

zakonske uvjete koji se tižu primjene izuzeća.

14 Staatssecretaris van Financiën je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovni sud) podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv navedene presude. Taj je sud primijetio osobito da za vrijeme relevantnog razdoblja u ovom slučaju primjena izuzeća ili prava na odbitak nije bila prema nizozemskom pravu podvrgnuta uvjetu da porezni obveznik nije namjerno sudjelovao u utaji PDV-a ili u izbjegavanju poreza. Tako se postavlja pitanje protivi li se namjerna suradnja u takvoj utaji pravu na povrat PDV-a, unatoč nedostatku takve odredbe u nacionalnom pravu.

15 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Moraju li na temelju prava Unije nacionalna tijela i sudovi odbiti izuzeće od plaćanja PDV-a u slučaju isporuke unutar Zajednice ili pravo na odbitak PDV-a u slučaju stjecanja robe koja je otpremljena, nakon tog stjecanja, u drugu državu članicu ili, konačno, povrat PDV-a koji proizlazi iz članka 28.b, A stavka 2. drugog podstavka Šeste direktive kada je na temelju objektivnih podataka utvrđena utaja PDV-a u vezi s tom robom te je porezni obveznik znao ili trebao znati da je u njoj sudjelovao, u slučaju da nacionalno pravo nije u takvim okolnostima predviđelo mogućnost odbijanja izuzeća, odbitka ili povrata?

2. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje potvrđan, moraju li se gore navedeni izuzeće, odbitak ili povrat također odbiti kada se utaja PDV-a dogodila u drugoj državi članici (a ne u državi članici otpreme robe) te je porezni obveznik znao za utaju ili je za nju trebao znati, dok je u državi članici otpreme taj porezni obveznik poštovao sve (formalne) uvjete koje nameću nacionalne zakonske odredbe kako bi se mogao pozvati na izuzeće, odbitak ili povrat i u toj je državi članici uvijek pružao sve potrebne podatke koji se tižu robe, isporuke i kupaca sa sjedištem u državi članici odredišta?

3. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje negativan, kako treba shvatiti, pojam „podliježe” [porezu] iz članka 28.b, A stavka 2. prvog podstavka Šeste direktive: kao prijavu dugovanog PDV-a potkrijepljenu dokazima, u pitanjima stjecanja unutar Zajednice u državi članici odredišta ili, u nedostatku takve prijave, kao činjenicu da porezna tijela države članice odredišta poduzimaju korisne mjere kako bi uredila taj nedostatak prijave? Kako bi se odgovorilo na to pitanje, je li mjerodavna činjenica da je predmetna operacija bila dio niza transakcija s ciljem provedbe utaje PDV-a u državi odredišta i da je porezni obveznik za nju znao ili morao znati?“

Predmet C-163/13

16 Turbu.com, društvo osnovano prema nizozemskom pravu, bavi se trgovinom na veliko informativnim i telekomunikacijskim materijalom kao i raznim programima.

17 Tijekom razdoblja između kolovoza i prosinca 2001. Turbu.com je izvršio određeni broj isporuka unutar Zajednice mobilnih telefona primjenjujući za to predviđeno izuzeće i odbivši ulazni PDV.

18 Nakon istrage službe za porezne podatke nizozemska porezna tijela su smatrala da je Turbu.com pogrešno ocijenio da su navedene isporuke izuzete od PDV-a i ta tijela su mu uputila rješenje o ponovnom razrezu poreza. Osim toga bili su pokrenuti kazneni postupci protiv, osobito, direktora Turbu.com, zbog utaje PDV-a, koji su završili njegovom osudom 2005. godine za krivotvorenje i podnošenje nepotpune i netočne porezne prijave.

19 Kada se radi o rješenju o ponovnom razrezu poreza upućenom Turbu.com, njega je nakon žalbi koje je podnijelo to društvo potvrdio u prvom stupnju Rechtbank te Breda (prvostupanjski sud

u Bredi), a zatim u drugom stupnju Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) presudom od 25. veljače 2011. U toj presudi potonji je sud smatrao da je vjerojatno da predmetne isporuke nisu ustvari isporuke unutar Zajednice i da je Turbu.com svojevrijedno i namjerno sudjelovao u utaji PDV-a.

20 Turbu.com je Hoge Raadu der Nederlanden podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv navedene presude. Taj sud navodi osobito da će se, u slučaju da se nakon vraćanja pred žalbeni sud utvrdi da su predmetne isporuke bile dio niza operacija sa svrhom zaobilaženja pravila o PDV-u i da je Turbu.com to znao ili morao znati, pojaviti pitanja tumačenja prava Unije. U tom pogledu taj sud se pita osobito treba li se odbiti izuzeće od PDV-a, u slučaju utaje PDV-a, iako nacionalno pravo ne predviđa pravnu osnovu za tu svrhu.

21 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Nameće li pravo Unije nacionalnim tijelima i sudovima da za isporuku unutar Zajednice odbiju izuzeće od PDV-a kada objektivni elementi omoguće da se utvrdi da je počinjena utaja PDV-a prilikom isporuke robe i da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u takvoj transakciji, u slučaju da nacionalni zakon ne predviđa oduzimanje izuzeća u sličnim okolnostima?“

Predmet C-164/13

22 TMP, društvo osnovano prema nizozemskom pravu, obavlja svoju djelatnost u sektoru trgovine mobilnim telefonima.

23 Tijekom srpnja 2003. isporučivalo je unutar Zajednice mobilne telefone, primjenjujući izuzeće predviđeno u tu svrhu i zahtijevajući povrat ulaznog PDV-a na temelju stjecanja tih telefona od strane poduzetnika sa sjedištem na nizozemskom području.

24 Nizozemska porezna tijela, koja su utvrdila više nepravilnosti u prijavama TMP-a, u pogledu kako ulaznih transakcija tako i navedenih isporuka unutar Zajednice, odbila su zatraženi povrat. Rechtbank te Breda poništio je odluku kojom se odbija povrat TMP-u, odlukom koju je pak ukinuo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch presudom od 25. veljače 2011. U toj presudi, potonji je sud smatrao da TMP nije mogao odbiti plaćeni ulazni PDV, poglavito zato što je to društvo znalo ili moralo znati da sudjeluje u utaji PDV-a.

25 TMP je Hoge Raadu der Nederlanden podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv navedene presude. Taj sud navodi između ostalog da će se u slučaju da se utvrdi, nakon vraćanja pred žalbeni sud, da su predmetne isporuke bile dio niza operacija sa svrhom zaobilaženja pravila o PDV-u i da je TMP to znao ili morao znati, pojaviti pitanja tumačenja prava Unije. U tu svrhu navodi osobito da tijekom predmetnog razdoblja nizozemsko zakonodavstvo nije podvrgavalo pravo na odbitak PDV-a uvjetu da porezni obveznik nije namjerno sudjelovao u izbjegavanju poreza ili utaji PDV-a.

26 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Nameće li pravo Unije nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju pravo na odbitak kada objektivni elementi pokazuju da je počinjena utaja PDV-a prilikom isporuke robe i da je porezni obveznik znao ili morao znati da je u njoj sudjelovao, u slučaju da nacionalni zakon ne predviđa gubitak tog prava u sličnim okolnostima?“

O dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku

O dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku u predmetu C-131/13

27 Kao prvo, Italmoda ističe da je prvo upućeno pitanje u predmetu C-131/13 nedopušteno jer se odnosi na tumačenje nacionalnog prava.

28 U tom pogledu valja utvrditi da je očit da se navedeno pitanje ne odnosi na tumačenje nacionalnog prava, već prava Unije, a osobito odredaba Šeste direktive.

29 Stoga valja odbiti prigovor nedopuštenosti koji je iznijela Italmoda u pogledu navedenog prethodnog pitanja.

30 Kao drugo, Komisija dovodi u pitanje dopuštenost drugog prethodnog pitanja postavljenog u tom predmetu. Slučaj iz tog pitanja ne može se ovdje dovesti u pitanje s obzirom na to da, kako proizlazi iz odluke o upućivanju prethodnog pitanja, Italmoda nije pravilno obavijestila nizozemska porezna tijela o predmetnim operacijama.

31 U tom pogledu valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi pitanja koja se tiču tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sudac u pravnom i činjeničnom okviru koji određuje pod svojom odgovornošću i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost uživaju presumpciju relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očit da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaze činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na postavljena pitanja pružio koristan odgovor (vidjeti izmeću ostalog presude Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, t. 63.; Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, t. 15. kao i Melki i Abdeli, C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, t. 27.).

32 Iako Komisija ističe da se u ovom slučaju nikako ne može upućivati na situaciju iz drugog pitanja postavljenog u ovom predmetu s obzirom na to da Italmoda nije ispravno ispunila, u odnosu na porezna tijela države članice isporuke predmetne robe, sve obveze u pogledu informiranja, valja kao prvo istaknuti da iz odluke o upućivanju zahtjeva ne proizlazi da te obveze informiranja poreznih tijela nisu konačno bile ispravno ispunjene. To nije, sud koji je uputio zahtjev prije namjerava prihvatiti tužbeni razlog koji se protivi, samo na temelju nedostatka obrazloženja, utvrđenju žalbenog suda da su porezna tijela ispravno informirana, smatrajući da se to ne može utvrditi samo na temelju toga što izjave Italmode nisu bile osporene.

33 Kao drugo, u tom kontekstu, treba naglasiti da je sama relevantnost pitanja jesu li ispunjene obveze u pogledu informiranja, kako bi se procijenila prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, izmeću ostalog predmet ovog prethodnog pitanja. Stoga nije očit da je to pitanje hipotetske naravi ili nevezano za stvarno stanje ili predmet glavnog postupka.

34 Slijedi da drugo pitanje postavljeno u predmetu C-131/13 treba također smatrati dopuštenim.

O dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku u predmetima C-163/13 i C-164/13

35 Komisija ističe da su pitanja postavljena u predmetima C-163/13 i C-164/13 nedopuštena i da ih treba smatrati hipotetskima. Naime temeljni činjenični i pravni elementi nisu još određeni u glavnim postupcima.

36 Kako se navodi u točki 31., prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je u načelu dužan odlučiti

o prethodnim pitanjima koja se odnose na tumačenje prava Unije, osim ako je ožito da traženo tumačenje nije ni u kakvoj vezi sa stvarnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je pitanje hipotetske prirode ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima kako bi na koristan način odgovorio na pitanja koja su mu postavljena.

37 Valja podsjetiti da je to mešutim slučaj u pogledu zahtjeva za prethodnu odluku u predmetima C-163/13 i C-164/13.

38 U tim predmetima od Suda se traži da precizira jesu li, i u tom slučaju pod kojim uvjetima, nacionalna tijela i sudovi dužni odbiti korištenje prava na izuzeće i odbitak PDV-a u slučaju utaje PDV-a.

39 Mešutim iz obrazloženja odluka o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da Hoge Raad der Nederlanden nije utvrdio postojanje utaje PDV-a u transakcijama u pitanju u glavnom postupku. Tako, s obzirom na to da prethodna pitanja postavljena tim odlukama pretpostavljaju upravo postojanje takve utaje, ta se pitanja trebaju smatrati hipotetskima u odnosu na glavne postupke.

40 Stoga, prethodna pitanja postavljena u predmetima C-163/13 i C-164/13 treba proglasiti nedopuštenima.

O prethodnim pitanjima postavljenima u predmetu C-131/13

Prvo pitanje

41 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li na nacionalnim tijelima i sudovima da poreznom obvezniku koji je znao ili morao znati da je, u okviru isporuka unutar Zajednice, sudjelovao u operaciji upletenoj u utaju PDV-a odbiju korištenje prava na odbitak ulaznog PDV-a, na temelju članka 17. stavka 3. Šeste direktive, prava na izuzeće predviđenog u članku 28.c, A to?ki (a) te direktive kao i prava na povrat PDV-a, na temelju članka 28.b, A, stavka 2. navedene direktive, u slučaju da nacionalno pravo ne sadrži odredbe koje predviđaju takvo odbijanje.

42 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja kao prvo podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja poreza i zlouporabe cilj koji Šesta direktiva prepoznaje i potiče (vidjeti izmešu ostalog presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71.; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54. te Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 41.).

43 U tom pogledu Sud je više puta naglasio da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti osobito presude Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, t. 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 32. i Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 26.).

44 Sud je kao prvo zaključio, u okviru ustaljene sudske prakse o pravu na odbitak PDV-a predviđenom Šestom direktivom, da je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju korištenje tog prava ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti osobito presude Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, t. 55.; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 37. te Maks Pen, EU:C:2014:69, t. 26.).

45 Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta posljedica zlouporabe ili utaje na?elno primjenjuje i na pravo na izuzeće na temelju isporuke unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presude R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 55. i Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t.

54.).

46 Kao treće, kako je nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 50. do 52. svojeg mišljenja, u mjeri u kojoj eventualno odbijanje korištenja prava iz Šeste direktive odražava glavno načelo, spomenuto u točki 43. ove presude, prema kojem nitko ne može koristiti prava predviđena pravnim sustavom Unije u svrhu zlouporabe ili utaje, takvo odbijanje trebaju izvršiti općenito nacionalna tijela i sudovi, neovisno o pravu u području PDV-a na koje je utjecala utaja, uključujući stoga pravo na povrat PDV-a.

47 Suprotno navodima Komisije, taj zaključak ne može se dovesti u pitanje činjenicom da je potonje pravo posebne naravi po tome što čini mehanizam korekcije koji omogućava osigurati neutralnost PDV-a u određenim slučajevima isporuka unutar Zajednice.

48 U tom pogledu valja istaknuti da iz sudske prakse navedene u točki 44. ove presude proizlazi da se glavna funkcija prava na odbitak predviđenog člankom 17. stavkom 3. Šeste direktive u mehanizmu PDV-a radi osiguravanja savršene neutralnosti poreza ne protivi tome da se to pravo odbije poreznom obvezniku u slučaju sudjelovanja u utaji (vidjeti u tom smislu osobito presude Bonik, EU:C:2012:774, t. 25. do 27. i 37. te Maks Pen, EU:C:2014:69, t. 24. do 26.). Također posebna funkcija prava na povrat PDV-a sa svrhom osiguranja neutralnosti PDV-a ne može se suprotstaviti tome da se to pravo odbije poreznom obvezniku u takvom slučaju.

49 S obzirom na prethodna izlaganja, načelno je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju korištenje prava predviđenih Šestom direktivom na koja se poziva u svrhu utaje ili zlouporabe kada se radi o pravima na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a u vezi s isporukom unutar Zajednice, kao što su ona u pitanju u glavnom postupku.

50 Nadalje, valja reći da je prema ustaljenoj sudskoj praksi to slučaj ne samo onda kad sam porezni obveznik utaji porez već i kada je porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetnom transakcijom sudjelovao u utaji PDV-a koju je počinio isporučitelj ili drugi subjekt koji uzlazno ili silazno sudjeluje u tom lancu isporuke (vidjeti u tom smislu osobito presude Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, t. 45., 46., 56. i 60. te Bonik, EU:C:2012:774, t. 38. do 40.).

51 Što se tiče pitanja je li takvo odbijanje na nacionalnim tijelima i sudovima, također nema specifičnih odredbi u tom smislu u nacionalnom pravnom poretku te valja kao prvo reći da je nizozemska vlada tijekom rasprave inzistirala na činjenici da nije bilo praznina u nizozemskom pravu u pogledu prenošenja Šeste direktive i da se sprežavanje utaje primjenjivalo kao opće pravno načelo tijekom primjene nacionalnih odredaba koje prenose tu direktivu.

52 U skladu s time, valja podsjetiti da je na nacionalnom sudu da tumači nacionalno pravo u najvećoj mogućoj mjeri u svjetlu teksta i svrhe predmetne direktive kako bi ostvario njome predviđeni rezultat, što zahtijeva da učini sve što je u njegovoj nadležnosti uzimajući u obzir ukupnost nacionalnog prava i primjenjujući metode tumačenja koje ono priznaje (vidjeti u tom smislu presude Adeneler i dr., C-212/04, EU:C:2006:443, t. 111.; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 45. i Maks Pen, EU:C:2014:69, t. 36.).

53 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi postoje li u nizozemskom pravu, kako to tvrdi nizozemska vlada, pravna pravila, bilo odredba ili opće načelo, prema kojima je zlouporaba prava zabranjena ili druge odredbe koje se tiču utaje ili izbjegavanja poreza koje bi se mogle tumačiti sukladno zahtjevima prava Unije u području borbe protiv utaje poreza, poput onih iz točaka 49. i 50. ove presude (vidjeti u tom smislu presude Kofoed, EU:C:2007:408, t. 46. i Maks Pen, EU:C:2014:69, t. 36.).

54 Ako se, međutim, kao drugo, u ovom slučaju pokaže da nacionalno pravo ne sadrži takva

pravila podložna sukladnom tumačenju, ne može se ipak zaključiti da su nacionalna tijela i sudovi u okolnostima poput onih u glavnom postupku spriježena poštovati navedene zahtjeve i tako odbiti pogodnost koju daje pravo predviđeno Šestom direktivom u slučaju utaje.

55 Kao prvo, iako je istina, kako je i Italmoda potvrdila, da prema ustaljenoj sudskoj praksi direktiva ne može sama po sebi stvoriti obveze za pojedinca, pa se na nju kao takvu država članica ne može pozvati protiv njega (vidjeti osobito presude Pfeiffer i dr., C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 108. i Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, t. 46.), odbijanje korištenja nekog prava zbog, kao u ovom slučaju, utaje nije obuhvaćeno slučajem predviđenim tom sudskom praksom.

56 Naprotiv, kako je istaknuto u točkama 43. i 46. ove presude, to odbijanje odgovara na temelju prema kojem se nitko ne može pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlorababe, s obzirom na to da se njihova primjena ne može proširiti na pokrivanje zlorababe odnosno utaje (vidjeti u tom smislu presude Halifax i dr., EU:C:2006:121, t. 68. i 69. te Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 38.).

57 Tako ako činjenice zlorababe ili utaje ne mogu biti temelj prava predviđenog pravnim poretkom Unije, odbijanje pogodnosti, sukladno u ovom slučaju Šestoj direktivi, predmetnom pojedincu na temelju te direktive ne nameće obvezu, već je sama posljedica utvrđena prema kojem objektivni uvjeti potrebni za dobivanje zatražene pogodnosti, predviđeni navedenom direktivom u pogledu tog prava, zapravo nisu zadovoljeni (vidjeti u tom smislu osobito presude Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, t. 53. te FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 41.).

58 Stoga se u ovom slučaju više radi o nemogućnosti poreznog obveznika da se pozove na pravo predviđeno Šestom direktivom, čiji objektivni kriteriji dodjele nisu ispunjeni zbog utaje koja utječe na operaciju koju je ostvario sam porezni obveznik ili zbog prijevarne naravi niza ukupnih transakcija, u kojem je on sudjelovao, kako je izloženo u točki 50. ove presude.

59 Međutim u ovom slučaju ne traži se izričita dozvola kako bi nacionalna tijela i sudovi mogli odbiti pogodnost na temelju zajedničkog sustava PDV-a, s obzirom na to da tu posljedicu treba smatrati nerazdvojjom od navedenog sustava.

60 Nadalje, suprotno onome što je iznijela Italmoda, porezni obveznik koji je stvorio uvjete vezane za stjecanje prava samo sudjelujući u prijevarama o čemu se nema pravo pozivati na načela zaštite legitimnih očekivanja ili pravne sigurnosti kako bi se suprotstavio odbijanju dodjele predmetnog prava (vidjeti u tom smislu presude Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 38. i Halifax i dr., EU:C:2006:121, t. 84.).

61 Konačno, kada je odbijanje korištenja prava koje proizlazi iz zajedničkog sustava PDV-a u slučaju upletenosti poreznog obveznika u utaju samo posljedica nedostatka ispunjenja svih uvjeta koje u tom pogledu traže mjerodavne odredbe Šeste direktive, to odbijanje, kako je iznio nezavisni odvjetnik u točki 60. svojeg mišljenja, nema karakter kazne ili sankcije u smislu članka 7. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisane u Rimu 4. studenoga 1950. ili članka 49. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (vidjeti u tom smislu presude Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, t. 56.; Halifax i dr., EU:C:2006:121, t. 93. i Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, t. 43.).

62 S obzirom na ukupnost prethodnih razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da Šestu direktivu treba tumačiti u smislu da je na nacionalnim tijelima i sudovima da poreznom obvezniku u okviru isporuke unutar Zajednice odbiju korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje, ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da je porezni obveznik znao ili morao znati da je

operacijom na koju se poziva kao temelj za predmetno pravo sudjelovao u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka.

Drugo pitanje

63 Svojim drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u bitnome pita Sud o relevantnosti, što se tiče eventualne obveze da odbije prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, kako je bila predviđena u okviru prvog prethodnog pitanja, okolnosti prema kojima je, s jedne strane, utaja PDV-a bila počinjena u državi članici različitom od one u kojoj se tražilo korištenje tih različitih prava i, s druge strane, predmetni porezni obveznik u toj posljednjoj državi članici poštovao formalne uvjete predviđene nacionalnim zakonodavstvom radi korištenja navedenih prava.

64 U tom pogledu, kako je već izneseno u točki 50. ove presude, prema ustaljenoj sudskoj praksi smatraju se prijevaram ponašanjem poreznog obveznika koje može dovesti, u odnosu na njega, do odbijanja prava predviđenog Šestom direktivom, ne samo situacija u kojoj je utaju poreza neposredno počinio sam porezni obveznik, i samo on, već i ona u kojoj je porezni obveznik znao ili morao znati da je stjecanjem ili izvršenom isporukom sudjelovao u transakciji upletenoj u utaju PDV-a koju je počinio isporučitelj ili drugi subjekt koji uzlazno ili silazno sudjeluje u tom lancu isporuke (vidjeti osobito presude Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, t. 45., 46. i 56.; Mahagében i Dávid, EU:C:2012:373, t. 46. te Bonik, EU:C:2012:774, t. 40.).

65 Međutim nema objektivnog razloga koji dopušta zaključak da bi bilo drugačije samo zato što se niz isporuka na koje je utjecala utaja širi na dvije ili više država članica ili zato što se transakcija kojom je počinjena utaja PDV-a odvila u državi članici različitom od one u kojoj porezni obveznik upleten u prijevarno izvršenje predmetnih transakcija želi neosnovano koristiti pravo iz Šeste direktive.

66 Također je irelevantno utvrđenje kao takvo, što se tiče odbijanja korištenja prava predviđenog Šestom direktivom, prema kojem se uvjeti predviđeni u tom pogledu, u odnosu na sami pravni poredak države članice pozvane da odluči o dodjeli tog prava, čine ispunjeni, s obzirom na to da, kako je upravo izneseno, upletenost u utaju PDV-a može činiti svjesno sudjelovanje ili ono koje je moralo biti takvo u nizu transakcija u okviru kojih drugi subjekt, naknadnom operacijom koja se odvila u drugoj državi članici, finalizira počinjenje te utaje.

67 Osim toga, kako je ispravno iznijela nizozemska vlada, utaja PDV-a koja je predmet glavnog postupka, tipa „vrtuljak“, koja je provedena u okviru isporuka unutar Zajednice, često se karakterizira činjenicom da se sa stajališta države članice koje se razmatra pojedinačno uvjeti zahtijevani za pozivanje na pravo u području PDV-a čine ispunjenima s obzirom na to da upravo iz specifične kombinacije transakcija izvršenih u više država članica proizlazi prijevarna narav tih cjelokupnih operacija.

68 Osim toga, svako tumačenje razliko od onog u prethodnoj točki ne bi bilo u skladu s ciljem borbe protiv utaje poreza, kako je prepoznaje i potiče Šesta direktiva (vidjeti osobito presudu Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, t. 50).

69 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da Šestu direktivu treba tumačiti na način da se poreznom obvezniku koji je znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kako bi utemeljio svoja prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a sudjelovao u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka, može odbiti korištenje tih prava, usprkos činjenici da je utaja počinjena u državi članici različitoj od one u kojoj je njihovo korištenje zatraženo i tome da je taj porezni obveznik u toj posljednjoj državi članici poštovao formalne uvjete predviđene nacionalnim zakonodavstvom kako bi mogao koristiti navedena prava.

Treće pitanje

70 S obzirom na odgovor dan na prvo pitanje, nema potrebe odgovoriti na treće pitanje, koje je postavljeno samo u slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje.

Troškovi

71 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 navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. Prethodna pitanja koja je uputio Hoge Raad der Nederlanden u predmetima C-163/13 i C-164/13 nedopuštena su.

2. Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tumačiti u smislu da je na nacionalnim tijelima i sudovima da poreznom obvezniku u okviru isporuke unutar Zajednice odbiju korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje, ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kao temelj za predmetno pravo sudjelovao u utaji poreza na dodanu vrijednost počinjenoj u okviru niza isporuka.

3. Šestu direktivu 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tumačiti na način da se poreznom obvezniku koji je znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kako bi utemeljio svoja prava na odbitak, izuzeće ili povrat poreza na dodanu vrijednost sudjelovao u utaji poreza na dodanu vrijednost počinjenoj u okviru niza isporuka, može odbiti korištenje tih prava, usprkos činjenici da je ta utaja počinjena u državi članici različitoj od one u kojoj je njihovo korištenje zatraženo i tome da je porezni obveznik u toj posljednjoj državi članici poštovao formalne uvjete predviđene nacionalnim zakonodavstvom kako bi mogao koristiti navedena prava.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski