

62018CJ0653

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

17. listopada 2019. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 146. – Izuzeća po izvozu – Pojam ‚isporuka robe‘ – Članak 131. – Uvjeti koje određuju države članice – Načelo proporcionalnosti – Načelo porezne neutralnosti – Dokazi – Utaja – Praksa države članice koja se sastoji od odbijanja prava na izuzeće kada kupac izvezene robe nije identificiran”

U predmetu C-653/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 19. lipnja 2018., koju je Sud zaprimio 17. listopada 2018., u postupku

Unitel sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Ilešić i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Unitel sp. z o.o., A. Nikończyk, doradca podatkowy,

—

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

—

za Europsku komisiju, M. Siekierzyńska i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 146. stavka 1. točka (a) i (b) te članka 131. 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), među ostalim, glede načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Unitel sp. z o.o. i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (ravnatelj porezne uprave u Varšavi, u daljnjem tekstu: ravnatelj porezne uprave) u vezi s odbijanjem izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za izvoz robe izvan Europske unije izvršen tijekom 2007.

Pravni okvir

Pravo unije

3

Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

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

4

U skladu s člankom 131. te direktive:

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

5

Članak 146. navedene direktive, koji se nalazi u poglavlju 6., naslovljenom „Izuzeća po izvozu”, u stavku 1. točkama (a) i (b) predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a)

isporuku robe koju na odredište izvan [Unije] otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

(b)

isporuku robe koju na odredište izvan [Unije] otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica [otprema ili prevozi kupac koji nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica ili netko drugi u njegovo ime], uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu”.

6

Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje da, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti od PDV-a koji je dužan platiti 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. Na temelju članka 169. točke (b) te direktive, porezni obveznik ima pravo odbiti PDV ako se roba i usluge koriste u svrhu transakcija izuzetih u skladu s člankom 146. navedene direktive.

Poljsko pravo

7

U članku 2. točki 8. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. 2011., br. 177, pozicija 1054), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisano je:

„Za potrebe odredbi u nastavku, [...] izvoz robe znači isporuka robe koju s područja države na odredište izvan područja Europske unije otprema ili prevozi:

(a)

prodavatelj ili osoba koju je prodavatelj ovlastio,

(b)

kupac koji ima sjedište izvan područja države ili netko drugi u njegovo ime, osim robe koju izvozi sam kupac u svrhu opremanja ili opskrbe izletničkih brodova ili turističkih zrakoplova ili drugih prijevoznih sredstava za privatnu uporabu, ako je izvoz robe na odredište izvan područja Europske unije potvrdilo nadležno carinsko tijelo utvrđeno u carinskim propisima.”

8

Članak 7. stavak 1. tog zakona određuje da se „isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. odnosi na prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik”.

9

Člankom 41. navedenog zakona propisuje se:

„[...]”

(4)

Na izvoz robe iz članka 2. točke 8. podtočke (a) primjenjuje se porezna stopa od 0 %.

[...]

(6)

Porezna stopa od 0 % primjenjuje se na izvoz robe iz stavaka 4. i 5. pod uvjetom da porezni obveznik prije isteka roka za podnošenje porezne prijave za dano porezno razdoblje primi dokument kojim se potvrđuje izvoz robe na odredište izvan područja Europske unije.

[...]

(11)

Odredbe stavaka 4. i 5. odgovarajuće se primjenjuju na izvoz robe iz članka 2. točke 8. podtočke (b) ako je porezni obveznik prije isteka roka za podnošenje porezne prijave za porezno razdoblje u kojem je izvršio isporuku robe primio dokument iz stavka 6. iz kojeg proizlazi istovjetnost robe koja je predmet isporuke i izvoza. [...]

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10

Između siječnja i svibnja 2007. Unitel, društvo sa sjedištem u Poljskoj, prodao je mobilne telefone dvama ukrajinskim subjektima. Nakon postupka nadzora provedenog nad tim društvom, porezno tijelo utvrdilo je da je postupak izvoza tih mobilnih telefona izvan područja Unije proveden, ali da tu robu nisu kupili subjekti navedeni na računima, nego drugi subjekti koji nisu bili identificirani. To je tijelo zatim u odluci potvrđenoj odlukom ravnatelja porezne uprave od 29. kolovoza 2014. utvrdilo da nije bilo isporuke robe u smislu članka 2. točke 8. Zakona o PDV-u i da stoga Unitel nije imao pravo primijeniti stopu PDV-a od 0 %, predviđenu člankom 41. stavkom 4. tog zakona.

11

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), pred kojim je podnesena tužba protiv odluke ravnatelja porezne uprave, istaknuo je da iz navedenih utvrđenja proizlazi da je jedan od dvaju ukrajinskih subjekata bilo fiktivno društvo, koje je služilo prikrivanju stvarnog primatelja i počinjenju utaje poreza u odnosu na poljske i ukrajinske vlasti, te da drugi subjekt nije bio gospodarski subjekt koji je kupio telefone od Unitela. Taj je sud ocijenio da nije bilo isporuke robe, s obzirom na to da je porezna uprava utvrdila da kupci robe navedene na računima nisu stupili u njezin posjed, nisu njome raspolagali kao vlasnik i nisu obavljali nikakvu gospodarsku djelatnost, tako da se predmetne transakcije nisu mogle kvalificirati kao „izvoz robe” u smislu članka 2. točke 8. Zakona o PDV-u. Navedeni je sud, osim toga, presudio da Unitel pri obavljanju tih transakcija nije postupao s dužnom pažnjom. S tim u vezi, među ostalim, istaknuo je da je to društvo ispostavilo svoje račune na temelju podataka koje su podnijeli subjekti čija ovlaštenja nisu bila valjana ili koji nisu imali stvarne poslovne adrese ni valjane dokumente koji bi opravdali obračunavanje PDV-a.

12

Unitel je podnio žalbu protiv presude Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) pred sudom koji je uputio zahtjev, Naczelnim Sędzią Administracyjnym (Vrhovni upravni sud, Poljska). Unitel se u prilog svojoj žalbi poziva na pogrešno tumačenje i primjenu članka 131. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 146. stavkom 1.

to?kama (a) i (b) jer je primjena stope od 0 % podlijevala poštovanju formalnih uvjeta, iako su ispunjene sve materijalne pretpostavke za primjenu te stope, kao i na pogrešku u tuma?enju i primjeni ?lanka 41. stavaka 4. i 11. Zakona o PDV?u u vezi s ?lankom 41. stavkom 6., ?lankom 2. to?kom 8. i ?lankom 7. stavkom 1. tog zakona. Ta se pogreška sastoji u tome što je taj sud smatrao da je isporuka robe stvarna samo onda kada je subjekt naveden na ra?unu kao kupac istovjetan subjektu koji u tom svojstvu stvarno sudjeluje u predmetnoj transakciji, što je, slijedom toga, odbio kvalificirati tu transakciju kao izvozu transakciju i primijenio stopu od 0 % te što je ocijenio da navedena transakcija predstavlja isporuku oporezivu po nacionalnoj stopi.

13

Sud koji je uputio zahtjev isti?e da rješenje spora u glavnom postupku zahtijeva tuma?enje Direktive o PDV?u, a prije svega pojma „isporuka robe” u smislu ?lanka 146. stavka 1. to?aka (a) i (b) te direktive. Navodi da nacionalna porezna tijela smatraju kako taj pojam treba tuma?iti u skladu s ?lankom 7. stavkom 1. Zakona o PDV?u, kojim je prenesen ?lanak 14. stavak 1. Direktive o PDV?u, odnosno kao prijenos prava raspolaganja odnosnom robom kao vlasnik. Stoga, prema mišljenju tih tijela, dvije strane u transakciji trebaju stvarno postojati, što nije slu?aj kada je kupac koji je naveden na ra?unu ili u carinskim dokumentima fiktivni subjekt ili kada je kupac robe izvan podru?ja Unije druga neidentificirana osoba. To su tuma?enje poljski upravni sudovi tako?er u ve?ini slu?ajeva prihvatili.

14

Me?utim, sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu pitanja je li, kako bi se utvrdilo da je došlo do isporuke robe izvan podru?ja Unije, kada izvoz te robe nije osporavan kao takav, doista nužno da se subjekt naveden na ra?unu dobavlja?a i u carinskim ispravama kao kupac navedene robe podudara sa stvarnim primateljem robe. Sud koji je uputio zahtjev pita se postoji li u takvoj situaciji prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik u smislu ?lanka 14. stavka 1. Direktive o PDV?u. Istaknuo je, me?u ostalim, da je u presudi od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854) Sud presudio da, u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuze?e po izvozu navedeni u ?lanku 146. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV?u, osobito izlazak doti?ne robe s carinskog podru?ja Unije, ne postoji nikakva obveza pla?anja PDV?a na temelju isporuke i da u takvim okolnostima u na?elu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka koji bi mogli opravdati oporezivanje predmetne transakcije.

15

U tom kontekstu, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, postavlja se pitanje u kojoj je mjeri eventualna utaja, po?injena na podru?ju tre?e države u kojoj je preuzeta roba koju je izvezla osoba koja nije navedena u carinskim dokumentima, utjecala na primjenu izuze?a s pravom na odbitak PDV?a. Ispituju?i sudsku praksu Suda prema kojoj je na državama ?lanicama da odbiju ostvarivanje prava predvi?enih Direktivom o PDV?u u slu?aju prijave koju je po?inio sam porezni obveznik ili kada je on znao ili morao znati da je predmetnom transakcijom sudjelovao u transakciji koja ?ini dio utaje PDV?a, sud koji je uputio zahtjev pita se primjenjuje li se ta obveza, koja ima za cilj zaštititi unutarnje tržište, kada je utaja po?injena isklju?ivo na podru?ju tre?e države, države odredišta i potrošnje izvezeno robe.

16

Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita je li u situaciji poput one u glavnom postupku pravilna nacionalna praksa koja se sastoji od primjene PDV-a na predmetnu transakciju kao da ona predstavlja nacionalnu isporuku, iako bi utvrđenje nepostojanja isporuke robe trebalo dovesti do zaključka da ona ne podliježe PDV-u i da ne daje pravo na odbitak pretporeza.

17

U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Treba li se, s obzirom na članak 146. stavak 1. točke (a) i (b) i članak 131. Direktive [o PDV-u] i načela oporezivanja potrošnje, neutralnosti i proporcionalnosti, pravilna nacionalna praksa temeljiti na primjeni izuzeća s pravom na odbitak (u Poljskoj stopa od 0 %) u svakom slučaju, ako su ispunjena sljedeća dva uvjeta:

(a)

roba je izvezena nepoznatom primatelju na odredište izvan Europske unije, i

(b)

postoje nedvojbeni dokazi da je roba napustila područje Europske unije i ta se činjenica ne osporava?

2.

Protivi li se odredbama članka 146. stavka 1. točka (a) i (b) i članka 131. Direktive [o PDV-u] i načelima oporezivanja potrošnje, neutralnosti i proporcionalnosti nacionalna praksa koja se temelji na tome da nije izvršena isporuka robe koja je neosporno izvezena na odredište izvan područja Unije, a za koju nakon izvoza porezna tijela u okviru provedenog postupka utvrde da stvarni kupac robe nije subjekt kojemu je porezni obveznik izdao račun, nego subjekt koji je tijelima nepoznat i stoga odbijaju na tu transakciju primijeniti izuzeće s pravom na odbitak (u Poljskoj stopa od 0 %)?

3.

Treba li se, s obzirom na članak 146. stavak 1. točke (a) i (b) i članak 131. Direktive [o PDV-u] i načela oporezivanja potrošnje, neutralnosti i proporcionalnosti, pravilna nacionalna praksa temeljiti na tome da se na isporuku robe primjenjuje nacionalna stopa ako postoje nedvojbeni dokazi da je roba napustila područje Unije, ali tijela zbog nedostatka poznatog primatelja utvrde da isporuka robe nije izvršena, ili pak treba smatrati da u takvom slučaju uopće nije izvršena transakcija koja se oporezuje PDV-om, zbog čega porezni obveznik u skladu s člankom 168. Direktive [o PDV-u] nema pravo na odbitak ulaznog poreza na stjecanje robe koju je izvezao?”

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

18

Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 146. stavak 1. točke (a) i (b) i članak 131. Direktive o PDV-u te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa poput one o

kojoj je rije? u glavnom postupku, prema kojoj se u svim slu?ajevima smatra da nema isporuke robe, u smislu te prve odredbe, te se posljedi?no odbija pravo na izuze?e od PDV?a kada je roba o kojoj je rije? izvezena izvan Unije te su, nakon njezina izvoza, porezna tijela utvrdila da kupac te robe nije osoba navedena na ra?unu koji je izdao porezni obveznik, nego drugi subjekt koji nije bio identificiran. U tom se kontekstu sud koji je uputio zahtjev pita kakav utjecaj mo?e imati eventualna utaja po?injena na podru?ju tre?e dr?žave na primjenu prava na izuze?e od PDV?a.

19

S tim u vezi valja podsjetiti na to da, kao prvo, na temelju ?lanka 146. stavka 1. to?aka (a) i (b) Direktive o PDV?u, dr?žave ?lanice izuzimaju isporuke robe koje na odredište izvan Unije otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime, ili pak kupac ili netko drugi u njegovo ime. Ta odredba mora se tuma?iti zajedno s ?lankom 14. stavkom 1. te direktive, prema kojem se „isporukom robe” smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik (presude od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, t. 23. i od 28. o?ujka 2019., Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, t. 22.).

20

Tom izuze?u namjena je osigurati oporezivanje isporuke predmetne robe u mjestu njezina odredišta, odnosno u mjestu potrošnje proizvoda (presuda od 28. o?ujka 2019., Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, t. 23. i navedena sudska praksa).

21

Kao što je to Sud ve? u više navrata naveo, iz odredbi na koje se odnosi to?ka 19. ove presude, a osobito iz pojma „otprema”, upotrijebljenog u ?lanku 146. stavku 1. to?kama (a) i (b) Direktive o PDV?u, proizlazi da je izvoz robe izvršen i da je izuze?e isporuke za izvoz primjenjivo kad je pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik preneseno na kupca, kada dobavlja? utvrdi da je ta roba otpremljena ili prevezena izvan Unije i kad je, nastavno na tu otpremu ili prijevoz, roba fizi?ki napustila podru?je Unije (vidjeti u tom smislu presude od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, t. 24. i navedenu sudsku praksu i od 28. o?ujka 2019., Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, t. 24.).

22

Sud je tako?er ve? presudio da je pojam „isporuka robe” objektivne naravi i da se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija o kojima je rije?, bez postojanja obveze za poreznu upravu da provodi istrage kako bi utvrdila namjeru odnosnog poreznog obveznika ili da vodi ra?una o namjeri subjekta koji nije taj porezni obveznik, a koji sudjeluje u istom lancu isporuka (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2013., Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

23

Iz toga slijedi da transakcije poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku predstavljaju isporuke robe u smislu ?lanka 146. stavka 1. to?aka (a) i (b) Direktive o PDV?u, ako ispunjavaju objektivne kriterije na kojima se temelji taj pojam, navedene u to?ki 21. ove presude.

24

Me?utim, ?injenica da je izvezenu robu kupio izvan Unije subjekt koji nije naveden na ra?unu i koji nije identificiran ne isklju?uje to da su ti objektivni kriteriji ispunjeni.

25

Slijedom toga, kvalifikacija transakcije kao isporuke robe u smislu članka 146. stavka 1. točka (a) i (b) Direktive o PDV-u ne može biti uvjetovana time da je kupac identificiran.

26

Međutim, kao drugo, na državama članicama je da u skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u utvrde uvjete pod kojima izuzimaju transakcije izvoza u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene izuzeća predviđenih tom direktivom i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe. Pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2018., Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, t. 32. i 33.).

27

Kad je riječ o tom načelu proporcionalnosti, treba podsjetiti na to da nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo točno ubiranje poreza ako pravo na izuzeće od PDV-a u bitnome uvjetuje poštovanjem formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalnopравnih pretpostavki i osobito bez postavljanja pitanja o tome jesu li one ispunjene. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva (presude od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 38. i od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 29.).

28

Osim toga, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopравne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (presuda od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 39.).

29

U sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a (presude od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 40. i od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 32.).

30

S jedne strane, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako ima za to inače sprežavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalnopравne pretpostavke bile ispunjene (presude od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 42. i od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 35.).

31

Stoga, iako nedostatak identifikacije stvarnog kupca u određenom slučaju sprežava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku robe u smislu članka 146. stavka 1. točka (a) i (b) Direktive o PDV-u, ta okolnost može dovesti do odbijanja prava na izuzeće po izvozu predviđenog u tom članku. Nasuprot tomu, zahtijevati u svakom slučaju da kupac robe u trećoj državi bude identificiran a da se pritom ne ispita jesu li ispunjeni materijalnopравni uvjeti za to izuzeće, osobito

izlazak dotične robe s carinskog područja Unije, nije u skladu ni s načelom proporcionalnosti ni s načelom porezne neutralnosti.

32

U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi kako nije sporno da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku prodana, da je otpremljena izvan Unije i da je fizički napustila područje Unije, tako da se, pod uvjetom da se provjere te činjenice, a što je zadaća nacionalnog suda, ispunjenje kriterija koje mora ispuniti transakcija kako bi predstavljala isporuku robe u smislu članka 146. stavka 1. točka (a) i (b) Direktive o PDV-u čini utvrđenim, neovisno o činjenici da nisu utvrđeni stvarni kupci te robe.

33

S druge strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a. Prema sudskoj praksi Suda, nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupi u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. Ako je porezni obveznik znao ili je morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i ako nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presude od 8. studenoga 2018., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 41. i od 28. ožujka 2019., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 33.).

34

Suprotno tomu, dobavljač se ne može smatrati odgovornim za plaćanje PDV-a neovisno o svojoj uključenosti u utaju koju je počinio kupac. Naime, bilo bi očitom neproporcionalno da se poreznom obvezniku pripisuje gubitak poreznih prihoda uzrokovan prijevarnim postupanjem trećih osoba na koje nema utjecaj (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 23.).

35

U presudi od 19. prosinca 2013., *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev, Sud je u točki 40. istaknuo da, u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuzeće predviđeni u članku 146. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, osobito izlazak dotične robe s carinskog područja Unije, ne postoji nikakva obveza plaćanja PDV-a na temelju takve isporuke i da u načelu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka koji bi mogli opravdati oporezivanje predmetne transakcije.

36

U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev, ne iznoseći pritom pojašnjenja o naravi utaje u koju su uključene transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, navodi da je roba na koju se odnose te transakcije izašla s područja Unije i ističe da je ta prijevara počinjena isključivo na području treće države, države odredišta i mjesta potrošnje te robe.

37

Budući da činjenica da su prijevarne radnje počinjene u trećoj zemlji ne može biti dovoljna da bi se isključilo postojanje bilo kakve utaje počinjene na štetu zajedničkog sustava PDV-a, na nacionalnom je sudu da provjeri da transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku nisu bile dio

takve utaje i da, ako jesu, ocijeni je li porezni obveznik znao ili morao znati da je to bio služaj.

38

S obzirom na sva ta razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti da članak 146. stavak 1. točke (a) i (b) i članak 131. Direktive o PDV-u te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, prema kojoj se u svim slučajevima smatra da nema isporuke robe, u smislu te prve odredbe, te se posljedično odbija pravo na izuzeće od PDV-a kada je roba o kojoj je riječ izvezena izvan Unije te su, nakon njezina izvoza, porezna tijela utvrdila da kupac te robe nije osoba navedena na računu koji je izdao porezni obveznik, nego drugi subjekt koji nije bio identificiran. U takvim okolnostima pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) te direktive treba odbiti ako nedostatak identifikacije stvarnog kupca sprečava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku robe u smislu te odredbe ili se utvrdi da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je ta transakcija bila dio utaje počinjene na štetu zajedničkog sustava PDV-a.

Treće pitanje

39

Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da, kada je, u okolnostima kao što su one opisane u prvom i drugom pitanju, pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) Direktive o PDV-u odbijeno, na predmetnu transakciju valja primijeniti PDV koji se primjenjuje za isporuke robe izvršene na državnom području ili pak valja smatrati da ta transakcija ne predstavlja oporezivu transakciju i da stoga ne daje pravo na odbitak pretporeza.

40

S tim u svezi, dovoljno je utvrditi da bez isporuke robe izvršene na državnom području i transakcije izuzete u skladu s člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) Direktive o PDV-u ne postoji oporeziva transakcija ni pravo na odbitak na temelju članka 168. ili članka 169. te direktive.

41

Slijedom toga, na treće pitanje valja odgovoriti da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da, kada je, u okolnostima kao što su one opisane u prvom i drugom pitanju, pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) Direktive o PDV-u odbijeno, treba smatrati da predmetna transakcija ne predstavlja oporezivu transakciju i da stoga ne daje pravo na odbitak pretporeza.

Troškovi

42

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 (deseto vijeće) odlučuje:

1.

Članak 146. stavak 1. točke (a) i (b) i članak 131. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti valja tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, prema kojoj se u svim slučajevima smatra da nema isporuke robe, u smislu te prve odredbe, te se posljedično odbija pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) kada je roba o kojoj je riječ izvezena izvan Unije te su, nakon njezina izvoza, porezna tijela utvrdila da kupac te robe nije osoba navedena na računu koji je izdao porezni obveznik, nego drugi subjekt koji nije bio identificiran. U takvim okolnostima pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) te direktive treba odbiti ako nedostatak identifikacije stvarnog kupca sprežava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku robe u smislu te odredbe ili se utvrdi da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je ta transakcija bila dio utaje počinjene na štetu zajedničkog sustava PDV-a.

2.

Direktivu 2006/112 valja tumačiti na način da, kada je, u tim okolnostima, pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) Direktive o PDV-u odbijeno, treba smatrati da predmetna transakcija ne predstavlja oporezivu transakciju i da stoga ne daje pravo na odbitak pretporeza.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: poljski