

Privremena verzija

RJEŠENJE SUDA (deseto vijeće)

14. travnja 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – članak 99. Poslovnika Suda – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 167. i 168. – Pravo na odbitak pretporeza – Uskraćivanje – Utaja – Lanac isporuka – Uskraćivanje prava na odbitak ako je porezni obveznik znao ili morao znati da svojim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje PDV-a”

U predmetu C-108/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Financijski sud u Berlin-Brandenburgu, Njemačka), odlukom od 5. veljače 2020., koju je Sud zaprimio 27. veljače 2020., u postupku

HR

protiv

Finanzamt Wilmersdorf

SUD (deseto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za HR, M. Wulf, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitis i L. Mantl, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

Rješenje

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167. i članka 168. točke (a) 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe HR i Finanzamta Wilmersdorf (Porezna uprava u Wilmersdorfu, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s uskraćivanjem prava na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje tijekom financijskih godina 2009. i 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 167. Direktive 2006/112, koji se nalazi u njezinoj glavi X., naslovljenoj „Odbici“, poglavlju 1., naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, određuje se:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

4 U istom poglavlju, člankom 168. te direktive predviđa se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a 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;

[...]”

5 U skladu s člankom 273. prvim stavkom navedene direktive:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

Njemačko pravo

6 Članak 15. Umsatzsteuergesetza (Zakon o PDV-u, BGBl. 2005 I, str. 386.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice glavnog postupka, u stavku 1. određuje:

„Poduzetnik može odbiti sljedeći pretporez:

1. porez koji se duguje na isporuke i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe njegova poduzeća. Ostvarivanje prava na odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a ovog zakona. [...]

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 Osoba HR se tijekom 2009. i 2010. godine u suradnji sa svojim suprugom bavila trgovinom piñima na veliko. U svojim prijavama PDV-a za te financijske godine odbila je pretporez plaćen na temelju računa društva P GmbH u iznosu od 993 164 eura za 2009. i u iznosu od 108 417,87 eura za 2010., a koji se odnose na isporuke piñâ koje su uistinu izvršene.

8 Iz dviju presuda u kaznenim stvarima, koje su u međuvremenu postale pravomoćne, proizlazi da je društvo P prilikom stjecanja pića koje je isporučilo osobi HR počinilo više utaja PDV-a. Prema utvrđenjima kaznenog suda koji je donio navedene presude, suprug osobe HR je društvu P isporučivao velike količine jakih alkoholnih pića, kave i Red Bulla, pri čemu je ostvario promet od oko 80 milijuna eura, pri čemu za te isporuke nisu izdani računi. Zaposlenik društva P izdao je fiktivne račune koji su se odnosili na kupnju te robe, a na temelju kojih je društvo P neosnovano zatražilo odbitak pretporeza. Suprug osobe HR također je društvu P stavio na raspolaganje cjenike i potencijalne kupce za tu robu. Navedena se roba preprodavala različitim kupcima, među kojima i osobi HR.

9 Nakon što je porezna uprava otkrila te činjenice, uskratila je društvu P pravo na odbitak PDV-a, a isto je učinila i u odnosu na osobu HR smatrajući da je potonja bila, sa svojim poduzećem, dio lanca isporuka u kojem su utaje bile počinjene.

10 Osoba HR pokrenula je postupak pred sudom koji je uputio zahtjev, Finanzgerichtom Berlin-Brandenburg (Financijski sud u Berlin-Brandenburgu, Njemačka), pred kojim tvrdi da ispunjava zakonske uvjete za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza.

11 Suprotno tomu, porezna uprava smatra da je osoba HR, zbog sudjelovanja njezina supruga i neuobičajenosti te poslovne prakse, morala biti svjesna da sa svojim poduzećem čini dio lanca isporuka u kojem su počinjene utaje PDV-a.

12 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu tumačenja pojma „lanac isporuka” s obzirom na pravo Unije, kao i u pogledu toga mogu li poslovni odnosi koji su predmet postupka koji se pred njim vodi biti obuhvaćeni tim pojmom, pri čemu primjećuje da ni osoba HR, time što se poziva na svoje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na isporuke pića koje je izvršilo društvo P, ni potonje, kao dobavljač robe, nisu počinili utaju PDV-a u okviru transakcija o kojima je riječ.

13 Prema njegovu mišljenju, može se smatrati da sama činjenica da je porezni obveznik znao ili morao znati da je u ranijoj fazi transakcije počinjena utaja poreza lišava tog istog poreznog obveznika prava na odbitak pretporeza. Tako se lanac isporuka shvaća na način da je dovoljno da je u pogledu iste isporučene robe obavljeno više uzastopnih transakcija i uključenost u utaju poreza koja je počinjena u ranijoj fazi postoji samim time što je riječ o istoj robi, pri čemu nije potrebno to da je porezni obveznik spornom transakcijom olakšao utaju ili poticao na njezino počinjenje.

14 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da je takvo tumačenje pojma „lanac isporuka” preširoko s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti. Prema njegovu mišljenju, iz sudske prakse Suda proizlazi da uskraćivanje prava na odbitak u slučaju utaje dolazi u obzir samo ako iz specifične kombinacije nekoliko uzastopnih transakcija proizlazi prijevarena narav tih transakcija kao cjeline, kao što je to, primjerice, u slučaju kada su uzastopne isporuke dio općeg plana kojim se želi otežati sljedivost isporučene robe, a time i otkrivanje utaja počinjenih u lancu isporuka. Takva se analiza temelji na sudskoj praksi kojom se uskraćivanje prava na odbitak uvjetuje „sudjelovanjem” ili „uključenosti” poreznog obveznika. U skladu s njom, sama činjenica da je porezni obveznik znao ili morao znati za utaju ne može biti dovoljna da bi bila riječ o sudjelovanju u utaji ili uključenosti u nju, s obzirom na to da sudjelovanje odnosno uključenost pretpostavljaju osobni doprinos utaji, barem u obliku poticanja ili olakšavanja. Zla vjera, kao isključivo subjektivna okolnost, ne može zamijeniti aktivno sudjelovanje koje je nužno da bi bila riječ o sudjelovanju ili uključenosti.

15 Stoga, prema njegovu mišljenju, u slučaju poput onoga u postupku koji se pred njim vodi, u kojem nije bilo prikrivanja opskrbnih odnosa ni dobavljača, u kojem je utaja poreza, počinjena u

ranijoj fazi, u potpunosti dovršena te je se više ne može olakšati niti na nju poticati i u kojem ne postoji opći plan u skladu s kojim su te isporuke dio utaje koja obuhvaća nekoliko transakcija, pravo na odbitak ne bi trebalo uskratiti. Transakciju između društva P i osobe HR može se, u takvim okolnostima, smatrati nastavkom opskrbnog odnosa, neovisnim o transakciji koja je povezana s utajom u ranijoj fazi, tako da je lanac isporuka dovršen s društvom P. To je li suprug osobe HR društvu P dostavio popis klijenata i robe o kojoj je riječ nije relevantno s obzirom na to da ta okolnost ne dovodi u pitanje činjenicu da isporuke koje je društvo P izvršilo osobi HR nisu imale nikakvog utjecaja na utaju koju je to društvo prethodno počinilo. Usto, transakcije o kojima je riječ nisu uzrokovale štetu kad je riječ o PDV-u, jer je društvo P bilo obvezno platiti obračunani PDV, niti se njima ostvarila porezna pogodnost koja bi mogla biti protivna ciljevima Direktive 2006/112.

16 Sud koji je uputio zahtjev smatra da zadržavanje, u takvim okolnostima, ukinuta utaje počinjene u ranijoj fazi na sve transakcije koje slijede, u slučaju kada je porezni obveznik samo znao ili morao znati za tu utaju, čini neproporcionalno ograničenje na elu porezne neutralnosti s obzirom na to da uskraćivanje prava na odbitak ne smije imati svojstvo sankcije. Prema njegovu mišljenju, u prilog takvom pravnom shvaćanju ide činjenica da, u skladu sa sudskom praksom Suda, to je li PDV, koji se duguje na ranije ili kasnije izvršene transakcije koje se odnose na predmetnu robu, doista uplaćen u državni proračun nema utjecaja na pravo poreznog obveznika da odbije pretporez. U tom je kontekstu Sud uvijek isticao da mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva. Međutim, to se širokim tumačenjem pojma „lanac isporuka” očitito ne može postići. Naposljetku, činjenica da je u tim okolnostima pogrešno uskratiti pravo na odbitak također može proizlaziti i iz sudske prakse Suda u skladu s kojom, kad je riječ o PDV-u, ne treba razlikovati dopuštene i nedopuštene transakcije.

17 U tim je okolnostima Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Financijski sud u Berlin-Brandenburgu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali članak 167. i članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 [...] tumačiti na način da im se protivi primjena nacionalnog prava na temelju koje pravo na odbitak pretporeza treba uskratiti i u slučaju kada je utaja [PDV-a] počinjena u ranijoj fazi i kada je porezni obveznik za to znao ili morao znati, iako transakcijom koju je primio nije sudjelovao u poreznoj utaji niti je u nju bio uključen, a nije ni poticao na nju niti ju je olakšao?”

O prethodnom pitanju

18 Na temelju članka 99. Poslovnika Suda, Sud može, osobito kad se odgovor na pitanje postavljeno u prethodnom postupku može jasno izvesti iz sudske prakse ili kad odgovor na to pitanje ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.

19 U ovom predmetu valja primijeniti tu odredbu.

20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da joj se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se ostvarivanje prava na odbitak pretporeza uskraćuje poreznom obvezniku koji je stekao robu koja je bila predmet utaje PDV-a počinjene u ranijoj fazi lanca isporuka i koji je za to znao ili morao znati, unatoč tomu što nije aktivno sudjelovao u toj utaji.

21 Sud je u više navrata podsjetio na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče. U tom je pogledu

utvrdio da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zloporabe i da je stoga na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54. i 55. i od 16. listopada 2019., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

22 Sud je također u brojnim navratima podsjetio na to da se ostvarivanje prava na odbitak treba uskratiti ne samo kad porez utaji sam porezni obveznik, nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojemu su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili da je morao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 59.; od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 45., i od 16. listopada 2019., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

23 U tom se pogledu smatralo da se takav porezni obveznik mora, za potrebe Direktive 2006/112, smatrati sudionikom u utaji, neovisno o tome izvlači li ili ne izvlači korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija, pri čemu taj porezni obveznik, u takvoj situaciji, pomaže počiniteljima te utaje i postaje sudionik u njoj (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56. i 57.; od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 46.; od 6. prosinca 2012., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39.; od 13. veljače 2014., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27. i od 22. listopada 2015., *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.).

24 Sud je također u više navrata pojasnio da se, u situacijama u kojima su ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak, korištenje pravom na odbitak može poreznom obvezniku uskratiti samo ako je s obzirom na objektivne elemente utvrđeno da je znao ili morao znati da je stjecanjem robe ili primanjem usluga koje su temelj za ostvarivanje prava na odbitak sudjelovao u transakciji koja je dio takve utaje koju je počinio dobavljač ili drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (vidjeti u tom smislu presude od 6. prosinca 2012., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 40. i od 13. veljače 2014., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 28. i rješenje od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 53.).

25 Sud je u biti u tom pogledu presudio da sankcioniranje uskraćivanjem prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je PDV utajen za drugu transakciju koja je dio lanca isporuka, a koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen Direktivom 2006/112 s obzirom na to da uvođenje sustava odgovornosti bez krivnje prekoračuje ono što je nužno za očuvanje prava državnog proračuna (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 47. i 48.; od 6. prosinca 2012., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41. i 42. i rješenje od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 52.).

26 U suprotnosti s tumačenjem sudske prakse Suda koje je dao sud koji je uputio zahtjev, iz sudske prakse navedene u točkama 21. do 25. ovog rješenja jasno proizlazi, kao prvo, da se sama činjenica da je porezni obveznik stekao robu ili usluge iako je, na bilo koji način, znao da tim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje PDV-a počinjene u ranijoj fazi u lancu isporuka ili usluga, za potrebe Direktive 2006/112, smatra sudjelovanjem u toj utaji. Kao što to navodi njemačka vlada, jedini pozitivni akt koji je odlučio za uskraćivanje prava na odbitak u takvoj

situaciji je stjecanje te robe ili usluga. Stoga, kako bi se takvo uskraćivanje opravdalo, nije potrebno utvrditi da je taj porezni obveznik na bilo koji način aktivno sudjelovao u navedenoj utaji, makar na nju samo aktivno poticao ili je olakšao. Pritom je također nebitno to što nije prikrivao svoje opskrbe odnose ni svoje dobavljače.

27 To tim više potvrđuje i činjenica da je, u skladu s tom istom sudskom praksom, prava na odbitak lišen i porezni obveznik koji je morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a počinjene u ranijoj fazi u lancu isporuka ili usluga. U takvoj je situaciji propuštanje provođenja određenih provjera dovelo do uskraćivanja prava na odbitak.

28 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud već u nekoliko navrata presudio da se pravu Unije ne protivi to da se od subjekta zahtijeva da poduzme sve mjere koje se od njega razumno mogu očekivati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju poduzima neće dovesti do sudjelovanja u poreznoj utaji, s obzirom na to da određivanje mjera koje se u konkretnom slučaju razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika koji želi izvršiti pravo na odbitak PDV-a kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje koju je počinio trgovac koji je bio prije njega u transakciji u bitnome ovisi o okolnostima tog slučaja (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 54. i 59. i od 19. listopada 2017., *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 52.).

29 Sud je pojasnio da bi, kad postoje indicije koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, razuman trgovac mogao, prema okolnostima slučaja, biti obvezan raspitati se o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost (presuda od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.; rješenja od 16. svibnja 2013., *Hardimpex*, C-444/12, neobjavljeno, EU:C:2013:318, t. 25. i od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 55.).

30 Osim toga, budući da sud koji je uputio zahtjev u biti tvrdi da zla vjera ne može biti kriterij koji može zamijeniti kriterij aktivnog sudjelovanja tog poreznog obveznika, valja primijetiti da nije u suprotnosti s pravom Unije zahtijevati da subjekt postupi u dobroj vjeri (vidjeti u tom smislu presude od 28. ožujka 2019., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 33. i od 17. listopada 2019., *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 33.).

31 Međutim, nije nužno da se utvrdi zla vjera poreznog obveznika kako bi mu se uskratilo ostvarivanje prava na odbitak s obzirom na to da iz sudske prakse navedene u točkama 21. do 25. ovog rješenja i iz prethodnog obrazloženja proizlazi da je to što je porezni obveznik stekao robu ili usluge iako je znao ili morao znati, uz poduzimanje mjera koje se od njega razumno mogu očekivati kako bi se uvjerio da ga ta transakcija neće dovesti do sudjelovanja u utaji, da tim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje dovoljno da se, za potrebe Direktive 2006/112, smatra da je navedeni porezni obveznik sudjelovao u toj utaji i da ga se liši prava na odbitak.

32 Kao drugo, ne može se prihvatiti tumačenje u skladu s kojim bi trebalo, s jedne strane, pojam „lanac isporuka” razumjeti na način da se odnosi samo na slučajeve u kojima utaja proizlazi iz specifične kombinacije uzastopnih transakcija ili iz općeg plana u skladu s kojim su isporuke dio utaje koja obuhvaća nekoliko transakcija i, s druge strane, transakciju koju je izvršio porezni obveznik i onu iz ranije faze u okviru koje je počinjena utaja trebalo, u ostalim slučajevima, smatrati neovisnim transakcijama, osobito kada je počinjenje utaje bilo dovršeno u trenutku u kojem je došlo do prve od tih transakcija, tako da se tu utaju više nije moglo olakšati niti se na nju moglo poticati.

33 Naime, takvim se tumačenjem dodaju dodatni uvjeti za uskraćivanje prava na odbitak u slučaju utaje koji ne proizlaze iz sudske prakse navedene u točkama 21. do 25. ovog rješenja. Kao što je to istaknuto u točki 31. ovog rješenja, činjenica da je porezni obveznik stekao robu ili usluge

iako je znao ili morao znati da, stjecanjem te robe ili usluga, sudjeluje u transakciji koja ?ini dio utaje po?injene u ranijoj fazi dovoljna je da se smatra da je taj porezni obveznik sudjelovao u toj utaji i da ga se liši prava na odbitak.

34 Usto, takvim se tuma?enjem zanemaruje ?injenica da se utaja po?injena u jednoj fazi lanca isporuka ili usluga odražava na sljede?e faze tog lanca ako iznos napla?enog PDV-a ne odgovara iznosu koji se duguje zbog smanjenja cijene robe ili usluga zbog PDV-a koji nije napla?en u ranijoj fazi. U svim slu?ajevima to što je porezni obveznik stekao robu koja je bila predmet transakcije u ranijoj fazi u okviru koje je po?injena utaja omogu?ava stavljanje na tržište te robe, kao što to pokazuju ?injenice glavnog postupka, tako da se tim stjecanjem, kao što to isti?e ?eška vlada, olakšava utaja.

35 Kao tre?e, kako bi se ocijenilo je li porezni obveznik sudjelovao u utaji nije važno to je li mu transakcija o kojoj je rije? priskrbila poreznu pogodnost. Naime, za razliku od onoga što je bilo presu?ivano u području zloraba (presude od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.; od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 36. i od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35.), utvr?enje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji PDV-a nije uvjetovano time da mu je ta transakcija priskrbila poreznu pogodnost ?ije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti odredbama Direktive 2006/112. Isto tako je nebitno to što transakcija o kojoj je rije? poreznom obvezniku nije priskrbila nikakvu ekonomsku pogodnost, kao što je to navedeno u to?kama 23. i 34. ovog rješenja.

36 Naposljetku, iz razmatranja navedenih u to?kama 23. i 25. ovog rješenja, u skladu s kojima, s jedne strane, uvo?enje sustava odgovornosti bez krivnje prekora?uje ono što je nužno za o?uvanje prava državnog prora?una i, s druge strane, porezni obveznik koji je znao ili morao znati da svojim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja ?ini dio utaje pomaže po?initeljima te utaje i postaje sudionik u njoj, proizlazi da takvo sudjelovanje ?ini povredu obveze za koji je taj porezni obveznik odgovoran.

37 To tuma?enje sprje?ava prijevarne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 58.) time što robu i usluge koje su bile predmet transakcije koja ?ini dio utaje, me?u ostalim, lišava mogućnosti stavljanja na tržište i, slijedom toga, sudjeluje u borbi protiv utaje koja je, kao što je to navedeno u to?ki 21. ovog rješenja, cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče. Time što je dosljedno presu?ivao da se pravo na odbitak treba uskratiti kada je porezni obveznik znao ili morao znati da svojim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja ?ini dio utaje, Sud je nužno smatrao da se uskra?ivanjem u tim uvjetima ne prekora?uje ono što je nužno za postizanje tog cilja. Isto tako, nužno je utvrdio da se takvo uskra?ivanje ne može smatrati povredom načela porezne neutralnosti na koje se, uostalom, porezni obveznik koji je sudjelovao u utaji poreza ne može pozivati u svrhu odbitka pretporeza (vidjeti po analogiji presude od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 33. i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 33.).

38 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112 treba tuma?iti na način da joj se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se uskra?uje pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji je stekao robu koja je bila predmet utaje PDV-a po?injene u ranijoj fazi lanca isporuka, a koji je za to znao ili morao znati, unato? tomu što nije aktivno sudjelovao u toj utaji.

Troškovi

39 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 o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se uskraćuje pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji je stekao robu koja je bila predmet utaje PDV-a počinjene u ranijoj fazi lanca isporuka, a koji je za to znao ili morao znati, unatoč tomu što nije aktivno sudjelovao u toj utaji.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački