

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

24. studenoga 2022. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167. i 168. – Pravo na odbitak pretporeza – Načelo zabrane prijevare – Lanac isporuka – Uskraćivanje prava na odbitak u slučaju utaje – Porezni obveznik – Drugi stjecatelj robe – Utaja koja se odnosi na dio PDV-a koji se duguje prilikom prvog stjecanja – Opseg uskraćivanja prava na odbitak”

U predmetu C-596/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Nürnberg (Financijski sud u Nürnbergu, Njemačka), odlukom od 21. rujna 2021., koju je Sud zaprimio 28. rujna 2021., u postupku

A

protiv

Finanzamt M,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, D. Gratsias (izvjestitelj), M. Ilešić, I. Jarukaitis i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Pethke i V. Uher, 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 članaka 167., 168. i 178. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe A i Finanzamta M (Porezna uprava u M-u, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s uskraćivanjem prava na odbitak pretporeza na temelju stjecanja vozila izvršenog tijekom financijske godine 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 1., naslovljenom „Isporuka robe”, iz njezine glave IV., naslovljene „Oporezive transakcije”, prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju smatra se isporukom robe.

4 Člankom 167. te direktive, koji se nalazi u poglavlju 1., naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, iz njezine glave X., naslovljene „Odbici”, određuje se:

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

5 Članak 168. navedene direktive, koji se nalazi u tom poglavlju 1., propisuje:

„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;

[...]”

6 U skladu s člankom 178. iste direktive, koji se nalazi u poglavlju 4., naslovljenom „Pravila za korištenje prava na odbitak”, iz navedene glave X.:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. iz glave XI.;

[...]”

7 Člankom 203. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 1., naslovljenom „Obveza plaćanja”, iz glave XI. te direktive, koja je pak naslovljena „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, navodi se:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.”

8 Članak 273. navedene direktive, koji se nalazi u poglavlju 7., naslovljenom „Razne odredbe”, iz glave XI. iste direktive, glasi:

„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.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Njemačko pravo

9 §lanak 3. stavak 3. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) određuje:

„U slučaju komisijskog posla (§lanak 383. Handelsgesetzbucha (Trgovački zakonik)) isporuka postoji između komitenta i komisionara. U slučaju komisijske prodaje kupcem se smatra komisionar, a u slučaju komisijske kupnje komitent.”

10 §lanak 15. stavak 1. UStG-a, u verziji primjenjivoj u trenutku nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku, predviđa:

„Poduzetnik može kao pretporez odbiti:

(1) porez koji se duguje na temelju zakona za isporuke i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svojeg poslovanja. Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s §lancima 14. i 14.a. [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Osoba A, trgovac i tužitelj iz glavnog postupka, kupila je tijekom 2011. od osobe C, koja se izdavala za osobu W, rabljeni automobil za potrebe svojeg poslovanja (u daljnjem tekstu: sporni automobil). Osoba W znala je da se osoba C predstavila kao ona i bila je s time suglasna. Osoba C uputila je osobi W račun u iznosu od 52 100,84 eura, uvećanom za 9899,16 eura PDV-a za isporuku spornog automobila, dok je osoba W zatim tužitelju iz glavnog postupka uputila račun u iznosu od 64 705,88 eura, uvećanom za 12 294,12 eura na ime PDV-a. Osoba W podnijela je taj račun osobi C, koja ga je pak prosljedila tužitelju iz glavnog postupka.

12 Osoba A isplatila je osobi C ukupan iznos od 77 000 eura, koji se sastojao od 64 705,88 eura na ime vrijednosti robe i 12 294,12 eura na ime pripadajućeg PDV-a. Osoba C zadržala je te iznose u cijelosti za sebe. U svojem računovodstvu i poreznim prijavama osoba C upisala je prodajnu cijenu u iznosu od 52 100,84 eura, uvećanom za 9899,16 eura PDV-a, kako je bila navedena na računu koji je izdala osobi W. Osoba C se stoga ograničila na plaćanje prikupljenog poreza koji se odnosi na taj iznos, odnosno 9899,16 eura. Osoba W pak nije evidentirala transakciju ni u svojem računovodstvu ni u svojim poreznim prijavama te, dakle, nije platila porez po toj osnovi.

13 Osoba A zahtijeva, na temelju kupnje spornog automobila, odbijanje iznosa od 12 294,12 eura na ime plaćenog pretporeza. Porezna uprava pak smatra da osoba A ne može ostvariti pravo na odbitak ni za jedan iznos plaćen kao pretporez jer nije mogla znati za utaju poreza koju je počinila osoba C.

14 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je, s obzirom na nastanak više događaja koje smatra „neuobičajenima”, osoba A morala provjeriti identitet svojeg suugovaratelja. Ta bi joj provjera omogućila da utvrdi, s jedne strane, da je osoba C namjerno prikrila svoj identitet, što je za cilj moglo imati samo počinjenje utaje PDV-a koji se duguje na temelju prodaje spornog automobila i, s druge strane, da osoba W nije imala namjeru ispuniti svoje porezne obveze.

15 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, uvjeti predviđeni člankom 15. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a, koji se odnose na odbitak pretporeza, ispunjeni su u pogledu iznosa od 12 294,12 eura koji je, na ime PDV-a, naveden na računu koji je osoba W uputila osobi A. Pristanak osobe W na postupanja osobe C znači da ta dva aktera povezuje provizija za atipičnu prodaju, u smislu da je komitent, odnosno osoba C, također agent osobe W, koja je komisionar. Stoga treba smatrati da je najprije osoba C isporučila sporno vozilo osobi W, a potom je osoba W to vozilo isporučila osobi A.

16 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da se, u skladu sa sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), osobi A može uskratiti odbitak iznosa od 12 294,12 eura, iako je, kao prvo, iznos utaje PDV-a koju je počinila osoba C bio samo 2394,96 eura i, kao drugo, razlika između stvarno plaćenog poreza i poreza koji bi se dugovao da su transakcije bile pravilno izvršene jednaka upravo tom iznosu.

17 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da odbitak pretporeza treba uskratiti samo u dijelu u kojem se pokaže nužnim kako bi se nadoknadio gubitak poreznih prihoda uzrokovan prijevaram postupanjem. S obzirom na navedeno, sud koji je uputio zahtjev također primjećuje da, u skladu s rješenjem od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, t. 35.), uskraćivanje prava na odbitak pretporeza ne ovisi o tome je li osoba koja je sudjelovala u poreznoj utaji time stekla poreznu ili ekonomsku pogodnost, nego se njime nastoje spriječiti prijevarne transakcije time što se onemogućava stavljanje na tržište robe i usluga koje su bile predmet transakcije povezane s utajom.

18 U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev sklon ograničenju uskraćivanja prava na odbitak pretporeza na poreznu štetu koju je pretrpjela država. Tu bi štetu trebalo izračunati usporedbom iznosa poreza koji se na temelju zakona duguje na ime svih usluga s iznosom stvarno plaćenog poreza. U skladu s tim pristupom osoba A imala bi pravo odbiti iznos od 9899,16 eura na ime plaćenog pretporeza. Trebalo bi joj uskratiti samo odbitak koji se odnosi na ostatak, odnosno iznos od 2394,96 eura, koji odgovara poreznoj šteti koju je pretrpjela država.

19 U tim je okolnostima Finanzgericht Nürnberg (Financijski sud u Nürnbergu, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se drugom stjecatelju robe uskratiti pravo na odbitak pretporeza s osnove stjecanja zato što je morao znati da je prvotni prodavatelj pri prvoj prodaji utajio PDV iako je i prvi stjecatelj znao da je prvotni prodavatelj pri prvoj prodaji utajio porez na dodanu vrijednost?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: je li uskraćivanje prava na odbitak pretporeza drugom stjecatelju ograničeno na iznos porezne štete nastale utajom?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje: obračunava li se porezna šteta koju je pretrpjela država

a. usporedbom poreza koji se u lancu usluga dugovao prema zakonu i stvarno utvrđenog poreza,

b. usporedbom poreza koji se u lancu pruženih usluga dugovao prema zakonu i stvarno plaćenog poreza ili

c. na neki drugi način?”

O prethodnim pitanjima

Uvodne napomene

20 Iako u tekstu svojih triju pitanja sud koji je uputio zahtjev nije uputio ni na jednu posebnu odredbu Direktive 2006/112, ni na jedno opće načelo prava, iz njegova zahtjeva ipak proizlazi da se upiti tog suda odnose na tumačenje članaka 167. i 168. te direktive, u vezi s načelom zabrane prijevare, koje je opće načelo prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2021., Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, t. 63.).

21 U tom pogledu prije svega valja podsjetiti na to da je pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a. Pravo na odbitak predviđeno člankom 167. i sljedećima Direktive 2006/112 sastavni je dio mehanizma PDV-a i načelno ne može biti ograničeno kada su porezni obveznici koji žele ostvariti to pravo poštovali materijalne i formalne zahtjeve i uvjete kojima je to pravo podvrgnuto (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 31.).

22 Konkretno, svrha sustava odbitaka je u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su one u načelu podvrgnute PDV-u (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 39.).

23 Usto, pitanje je li PDV koji se duguje na ranije ili kasnije prodajne transakcije koje se odnose na robu o kojoj je riječ uplaćen u državni proračun nema utjecaja na pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza. Naime, PDV se primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije, uz odbitak poreza koji je izravno teretio pojedine troškovne sastavnice cijene (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 40.).

24 Međutim, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporabe cilj je koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče, tako da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga je 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 utaje ili zlouporabe (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 21. i presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 45. i navedena sudska praksa).

25 Ostvarivanje prava na odbitak treba se uskratiti ne samo kad porez utaji sâm porezni obveznik nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojem su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili morao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a, ili ju je barem olakšao. Naime, u pogledu takvog poreznog obveznika, za potrebe Direktive 2006/112, mora se smatrati da sudjeluje u toj utaji ili je olakšava, neovisno o tome izvlači li ili ne izvlači korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 22. i 23. te presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46. i 47. i navedenu sudsku praksu).

26 Nasuprot tomu, uskraćivanje prava na odbitak predviđenog Direktivom 2006/112 poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao 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 navedenog prava na odbitak. Uvođenje sustava odgovornosti bez krivnje prekoračuje

ono što je nužno za o?uvanje prava državnog prora?una (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 25. i presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 49.).

27 Na temelju ?lanka 273. Direktive 2006/112 države ?lanice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i sprije?ile utaju. Konkretno, u slu?aju nepostojanja odredaba prava Unije o tom pitanju države ?lanice ovlaštene su odabrati sankcije koje im se ?ine primjerenima u slu?aju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije za izvršavanje prava na odbitak PDV-a (presuda od 15. travnja 2021., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, t. 25.).

28 Na razli?ita pitanja suda koji je uputio zahtjev treba odgovoriti s obzirom na ta razmatranja.

Prvo pitanje

29 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 167. i 168. Direktive 2006/112, u vezi s na?elom zabrane prijevare, tuma?iti na na?in da se drugom stjecatelju robe može uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako je znao ili morao znati da je to stjecanje bilo povezano s utajom PDV-a koju je po?inio prvotni prodavatelj prilikom prve prodaje, ?ak i ako je i prvi stjecatelj znao za tu utaju.

30 Kao što to proizlazi iz to?ke 26. ove presude, sama ?injenica da je porezni obveznik stekao robu ili usluge iako je znao ili morao znati da tim stjecanjem sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a po?injenom u ranijoj fazi u lancu isporuka ili usluga, za potrebe Direktive 2006/112, smatra se sudjelovanjem u toj utaji. Jedini pozitivni ?in koji je odlu?uju?i za uskra?ivanje prava na odbitak u takvoj situaciji jest stjecanje te robe ili usluga. To stjecanje olakšava utaju omogu?avaju?i stavljanje doti?nih proizvoda na tržište, što je dovoljno da dovede do uskra?ivanja prava na odbitak pla?enog PDV-a (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 26. i 34.).

31 Iz toga slijedi da, kada je propisno utvr?eno da je drugi stjecatelj znao ili morao znati da postoji utaja PDV-a koju je po?inio prvotni prodavatelj, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri u predmetu o kojem je rije? u glavnom postupku, ?injenica da je prvi stjecatelj robe tako?er znao za postojanje i olakšao utaju koju je po?inio prvotni prodavatelj ne spre?ava da se drugom stjecatelju uskrati pravo na odbitak PDV-a pla?enog povodom transakcije obuhva?ene tom utajom ili transakcije do koje je došlo nakon nje.

32 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanke 167. i 168. Direktive 2006/112, u vezi s na?elom zabrane prijevare, treba tuma?iti na na?in da se drugom stjecatelju robe može uskratiti pravo na odbitak pretporeza jer je znao ili morao znati za postojanje utaje PDV-a koju je po?inio prvotni prodavatelj prilikom prve prodaje, ?ak i ako je i prvi stjecatelj znao za tu utaju.

Drugo pitanje

33 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 167. i 168. Direktive 2006/112, u vezi s na?elom zabrane prijevare, tuma?iti na na?in da se drugom stjecatelju robe – koja je, u fazi koja je prethodila tom stjecanju, bila predmet prijevarene transakcije koja se odnosila samo na dio PDV-a koji država ima pravo naplatiti – njegovo pravo na odbitak PDV-a pla?enog na ime te transakcije može uskratiti u cijelosti ili samo do iznosa koji je bio predmet po?injene utaje koja je dovela do porezne štete ako je on znao ili morao znati da je to stjecanje povezano s utajom.

34 U tom pogledu valja, s jedne strane, podsjetiti na to da borba protiv eventualne utaje,

izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potječe Direktivom 2006/112, tako da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zloporabe. Stoga je 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 utaje ili zloporabe (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 21. i presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 45. i navedena sudska praksa).

35 Kad je riječ o utaji, u skladu s ustaljenom sudskom praksom ostvarivanje prava na odbitak treba se uskratiti ne samo kad porez utaji sâm porezni obveznik nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojem su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili morao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju PDV-a. Naime, takav se porezni obveznik za potrebe Direktive 2006/112 mora 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 (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 22. i 23. i presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46. i 47. i navedena sudska praksa).

36 S druge strane, valja istaknuti da uskraćivanje prava na odbitak pretporeza koji je platio tužitelj iz glavnog postupka treba razmatrati odvojeno od sankcija koje država članica može predvidjeti u skladu s člankom 273. Direktive 2006/112. Ipak, točno je da utaje treba sankcionirati u okviru primjene sankcija koje su države članice odredile u svrhu odvraćanja od nezakonitih poreznih ponašanja (vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, t. 26. i 38.).

37 Međutim, u skladu s usklaženim sustavom PDV-a, na nacionalnim tijelima i sudovima je da uskrate korištenje pravom na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili da je porezni obveznik kojem su roba ili usluge na kojima se temelji pravo na odbitak isporučene odnosno pružene – da je proveo provjeru koja se razumno može zahtijevati od svakog gospodarskog subjekta – znao ili morao znati da je transakcija u kojoj sudjeluje povezana s utajom (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 53., 54. i 59.).

38 Budući da neznanje za postojanje utaje kojom je zahvaćena oporezovana transakcija koja daje pravo na odbitak, unatoč provedbi provjera koje se razumno mogu zahtijevati od svakog gospodarskog subjekta, čini implicitni materijalni uvjet za pravo na odbitak, poreznom obvezniku koji ne ispunjava taj uvjet stoga treba uskratiti ostvarivanje njegova prava na odbitak u cijelosti (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 24., 31. i 33.).

39 Taj zaključak potvrđuju ciljevi koji se nastoje postići obvezom nacionalnih tijela i sudova da uskrate pravo na odbitak kada je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija bila povezana s utajom. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, cilj je tog zahtjeva, među ostalim, obvezati porezne obveznike da provedu provjere koje se razumno mogu zahtijevati tijekom svake gospodarske transakcije, kako bi se uvjerali da ih transakcije koje poduzimaju neće dovesti do sudjelovanja u poreznoj utaji (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

40 Međutim, takav se cilj ne bi mogao učinkovito ostvariti ako bi uskraćivanje prava na odbitak bilo ograničeno samo na razmjerni dio iznosa plaćenih na ime dugovanog PDV-a, koji odgovara iznosu koji je predmet utaje, s obzirom na to da bi porezni obveznici time bili potaknuti samo na to da poduzmu odgovarajuće mjere kako bi ograničili posljedice eventualne utaje, ali ne nužno one

mjere kojima se mogu uvjeriti da ih transakcije koje poduzimaju ne?e dovesti do toga da sudjeluju u poreznoj utaji ili da je olakšaju.

41 Usto, Sud je ve? imao prilike utvrditi da je ?injenica da je porezni obveznik stekao robu ili usluge, iako je znao ili morao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uklju?ena u utaju po?injenu u ranijoj fazi, dovoljna da bi se smatralo da je taj porezni obveznik sudjelovao u toj utaji i da bi mu se uskratilo pravo na odbitak, a da pritom ?ak nije potrebno utvrditi opasnost od gubitka poreznih prihoda (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 56.).

42 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanke 167. i 168. Direktive 2006/112, u vezi s na?elom zabrane prijevare, treba tuma?iti na na?in da se drugom stjecatelju robe – koja je, u fazi koja je prethodila tom stjecanju, bila predmet prijevorne transakcije koja se odnosila samo na dio PDV-a koji država ima pravo naplatiti – njegovo pravo na odbitak pretporeza mora uskratiti u cijelosti ako je on znao ili morao znati da je to stjecanje povezano s utajom.

Tre?e pitanje

43 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, na tre?e pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

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

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

1. **?lanke 167. i 168. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., u vezi s na?elom zabrane prijevare,**

treba tuma?iti na na?in da se:

drugom stjecatelju robe može uskratiti pravo na odbitak pretporeza jer je znao ili morao znati za postojanje utaje PDV-a koju je po?inio prvotni prodavatelj prilikom prve prodaje, ?ak i ako je i prvi stjecatelj znao za tu utaju.

2. **?lanke 167. i 168. Direktive 2006/112/EZ, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45/EU, u vezi s na?elom zabrane prijevare,**

treba tuma?iti na na?in da se:

drugom stjecatelju robe – koja je, u fazi koja je prethodila tom stjecanju, bila predmet prijevorne transakcije koja se odnosila samo na dio poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji država ima pravo naplatiti – njegovo pravo na odbitak pretporeza mora uskratiti u cijelosti ako je on znao ili morao znati da je to stjecanje povezano s utajom.

Potpisi

* Jezik postupka: njema?ki