

Downloaded via the EU tax law app / web

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MACIEJA SZPUNARA

od 11. rujna 2014.(1)

Spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

protiv

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof

i

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

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

protiv

Staatssecretaris van Financiën

(zahtjevi za prethodnu odluku koje je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„PDV – Prijelazne odredbe o trgovini između država članica – Roba otpremljena ili prevezena unutar Europske unije – Utaja počinjena u državi članici dolaska – Uzimanje u obzir utaje u državi članici isporuke – Izuzeci“

Uvod

1. Prema nedavnom istraživanju provedenom na poticaj Europske komisije gubitak prihoda od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u državama članicama povećao se u 2011. na 193 milijarde eura, što predstavlja 18 % dospjelih prihoda i 1,5 % bruto domaćeg proizvoda (BDP)(2). Iako je više razloga za taj gubitak, utaja je zasigurno jedan od glavnih. Nije, dakle, zahtjevu što je borba protiv utaje PDV-a postala iznimno važna zadaća nacionalnih administracija i sudova. Već neko vrijeme navedena problematika zauzima rastuće mjesto u praksi našeg Suda.

2. Sustav oporezivanja trgovine unutar Zajednice osobito je podložan utaji, čiji se način djelovanja sastoji od upotrebe mehanizama PDV-a za ostvarenje neutemeljenih pogodnosti u obliku odbitaka, izuzeta i povrata poreza. I u novije vrijeme Sud se bavio tim problemom u više presuda. Ovi spojeni predmeti pružaju priliku da razvijemo i nadopunimo tu sudsku praksu. Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) naime postavlja pitanje o dosegu ovlasti i obveza vlasti i sudova država članica glede te vrste utaje, i to zbog nepostojanja izričitih odredbi

koje bi se odnosile na ovlasti i obveze u nacionalnom pravu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Pravo na odbitak ulaznog poreza jedno je od osnovnih mehanizama djelovanja PDV-a. U vrijeme kada su se dogodile činjenice u glavnom postupku to je pravo bilo utvrđeno člankom 17. Šeste direktive 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(3), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995.(4) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), u verziji koja proizlazi iz članka 28.f te direktive. Stavak 2. točke (a) i (d) i stavak 3. točka (b) navedenog članka glase:

„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 [...]“. [neslužbeni prijevod]

4. Pravila koja se primjenjuju na isporuke robe između poreznih obveznika različitih država članica temelje se na načelu izuzeća u državi članici isporuke (stoga nazvanom isporuka unutar Zajednice), s pridržajem prava na povrat ulaznog poreza i na oporezivanje stopom na snazi u državi članici stjecanja robe (nazvanom stjecanje unutar Zajednice). Ta se vrsta izuzeća katkad naziva „oporezivanje stopom od 0 %“. Potrebno ju je razlikovati od „klasičnog“ izuzeća koje ne dodjeljuje pravo na odbitak. Potonja vrsta izuzeća ima za učinak izuzimanje transakcije iz područja primjene sustava PDV-a. To nije slučaj s izuzećem isporuka unutar Zajednice koje jedino ima učinak promjene porezne nadležnosti s države članice isporuke na državu članicu stjecanja robe, zadržavajući pri tome transakciju u sustavu PDV-a. Samo se u tom kontekstu može govoriti o „pravu na izuzeće“. Nadalje, kako stjecanje robe unutar Zajednice odmah dovodi do prava na odbitak, iznos dugovanog poreza po osnovi takvog stjecanja jednak je nuli (sustav obrnutog oporezivanja). Tek nakon izvršene isporuke za koju se obračunava izlazni porez kupac će biti obavezan platiti porez koji je obračunan na tu isporuku. Navedena pravila proizlaze iz članka 28.a, 28.b i 28.c Šeste direktive.

5. Članak 28.a Šeste direktive propisuje:

„1. Sljedeće transakcije također 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 stježe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stježe robu u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

6. Prema članku 28.b, A iste direktive:

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

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 stježe robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stježe 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 stježe 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 stježe 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 stježe robu ispunila je obveze prijave predviđene u članku 22. stavku 6. točki (b) posljednjem podstavku.“ [neslužbeni prijevod]

7. Članak 28.c, A, stavak 1. točka (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 članka 5., koju otprema ili prevozi prodavatelj ili osoba koja stježe robu, ili netko drugi u njihovo ime, izvan teritorija iz članka 3., ali unutar Zajednice, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik i koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Nizozemsko pravo

8. Gore navedene odredbe Šeste direktive bile su prenesene u nizozemsko pravo člancima 9., 15., 17.b i 30. Zakona o porezu na promet (wet op de omzetbelasting) od 28. lipnja 1968.(5).

9. Prema sudu koji je uputio zahtjev, nizozemsko pravo ne sadrži nijednu izričitu odredbu

kojom bi se pravo na odbitak, izuzeće ili povrat poreza uvjetovalo time da transakcija nije povezana s utajom poreza za koju je porezni obveznik znao ili morao znati.

?injenice u glavnom postupku, prethodna pitanja i tijek postupka

Predmet C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (u daljnjem tekstu: Italmoda), društvo osnovano prema nizozemskom pravu, obavlja svoju djelatnost u sektoru trgovine cipelama. U vrijeme kada su se dogodile ?injenice iz glavnog postupka, tj. tijekom 1999. i 2000., ono je tako?er izvršilo transakcije u vezi s informativkim materijalom. Taj materijal, koji je Italmoda stekla u Nizozemskoj i Njemačkoj, bio je prodan i isporu?en klijentima obveznicima PDV-a u Italiji. Što se ti?e robe podrijetlom iz Njemačke, Italmoda ju je kupila pod nizozemskim identifikacijskim brojem za PDV (stjecanje koje podliježe PDV-u države identifikacijskog broja u smislu ?lanka 28.a dijela A stavka 2. Šeste direktive), ali ju je prevezla izravno iz Njemačke u Italiju.

11. Što se ti?e robe kupljene u Nizozemskoj, Italmoda je podnijela sve potrebne prijave i odbila ulazni porez u svojim prijavama PDV-a. Me?utim, što se ti?e robe koja podrijetlom iz Njemačke, 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 Njemačkoj. U Italiji nijedno od tih stjecanja unutar Zajednice kupci nisu prijavili niti je na njih PDV bio pla?en. U Italiji kupci nisu prijavili nijedno stjecanje unutar Zajednice, a ni PDV nije bio pla?en. Talijanska porezna tijela naplatila su dugovani porez te su navedenim kupcima odbila pravo na odbitak.

12. 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 izuzeće 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 Njemačke i zbog toga donijela tri rješenja o ponovnom razrezu poreza Italmodi. Rechtbank te Haarlem je u prvostupanjskom postupku usvojio tužbu Italmode protiv tih rješenja i naložio poreznim tijelima da ponovno odlu?e u postupku. Italmoda je podnijela žalbu na presudu pred Gerechtshofom te Amsterdam. Taj sud je u presudi od 12. svibnja 2011. poništio odluku Rechtbanka te Haarlem kao i rješenja o ponovnom razrezu poreza.

13. Staatssecretaris van Financiën podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv navedene presude sudu koji je uputio zahtjev. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden uputio sljede?a prethodna pitanja:

„1. Moraju li na temelju prava Unije nacionalna tijela i sudovi odbiti izuzeće od pla?anja PDV-a u slu?aju isporuke unutar Zajednice ili pravo na odbitak PDV-a u slu?aju stjecanja robe koja je otpremljena, nakon tog stjecanja, u drugu državu ?lanicu ili, kona?no, povrat PDV-a koji proizlazi iz ?lanka 28.b dijela A stavka 2. drugog podstavka Šeste direktive kada je na temelju objektivnih podataka utvr?ena utaja PDV-a u vezi s tom robom, pa je porezni obveznik znao ili trebao znati da je u njoj sudjelovao, u slu?aju da nacionalno pravo nije u takvim okolnostima predvidjelo mogućnost odbijanja izuze?a, odbitka ili povrata?

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

3. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje negativan, kako treba shvatiti pojam „podliježe” [porezu] iz članka 28.b dijela 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? Je li za odgovor na to pitanje mjerodavna činjenica da je predmetna operacija bila dio niza transakcija s ciljem utaje PDV-a u državi odredišta i da je porezni obveznik za nju znao ili morao znati?“

Predmet C-163/13

14. Turbu.com BV (u daljnjem tekstu: Turbu.com), društvo osnovano prema nizozemskom pravu, bavi se trgovinom na veliko informativnim i telekomunikacijskim materijalom kao i raznim programima. Tijekom razdoblja između kolovoza i prosinca 2001. Turbu.com je izvršio određeni broj isporuka unutar Zajednice mobilnih telefona, primjenjujući pritom predviđeno izuzeće i odbivši ulazni PDV. Nakon istrage službe za porezne podatke direktor Turbu.coma osuđen je 2005. u kaznenom postupku za krivotvorenje i podnošenje nepotpune i netočne porezne prijave.

15. Prilikom istrage porezna su tijela smatrala da je Turbu.com pogrešno primijenio izuzeće navedenih isporuka i uputila mu rješenje o ponovnom razrezu poreza. Nakon žalbi koje je podnijelo predmetno društvo to je rješenje potvrdio u prvom stupnju Rechtbank te Breda, a zatim u drugom stupnju Gerechtshof te Sjeverno-Hertogenbosch u presudi od 25. veljače 2011.

16. Turbu.com je sudu koji je uputio zahtjev podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio uputiti 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

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (u daljnjem tekstu: TMP), društvo osnovano prema nizozemskom pravu, obavlja svoju djelatnost u sektoru trgovine mobilnim telefonima. U srpnju 2003. isporučivalo je unutar Zajednice mobilne telefone, primjenjujući izuzeće predviđeno u tu svrhu i zahtijevajuć povrat ulaznog poreza na temelju stjecanja tih telefona od strane poduzetnika sa sjedištem na nizozemskom području. 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 povrat. Tu je odluku poništio Rechtbank te Breda, čiji je presudu poništio Gerechtshof te Sjeverno-Hertogenbosch presudom od 25. veljače 2011.

18. TMP je sudu koji je uputio zahtjev podnio žalbu u kasacijskom postupku protiv navedene presude. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden postavio 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?“

Postupak pred Sudom

19. Zahtjevi za prethodnu odluku bili su podneseni tajništvu Suda 18. ožujka (C-131/13) i 2.

travnja 2013. (C?163/13 i C?164/13). Odlukom predsjednika Suda od 25. travnja 2013. tri su predmeta spojena u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka i donošenja odluke. Italmoda, Turbu.com, TMP, nizozemska vlada, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija podnijeli su pisana o?itovanja. Italmoda, Turbu.com, TMP, nizozemska vlada, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija bili su zastupani na raspravi koja se održala 5. srpnja 2014.

Ocjena

O dopuštenosti

O prvom pitanju u predmetu C?131/13

20. Italmoda dovodi u pitanje dopuštenost prvog pitanja u predmetu C?131/13 jer se, prema njezinu mišljenju, radi o pitanju nacionalnog prava.

21. Nesporno je da tuma?enje i primjena nacionalnog prava pripada nacionalnim sudovima. Me?utim, pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na doseg ovlasti i obveza koji za tijela i sudove država ?lanica proizlaze iz odredbi prava Unije u pogledu izuze?a, odbitka ili povrata PDV?a. Tvrdnja Italmode stoga nije osnovana.

O drugom pitanju u predmetu C?131/13

22. Komisija dovodi u pitanje dopuštenost drugog pitanja u predmetu C?131/13. Prema njenom mišljenju, to se pitanje temelji na pretpostavci prema kojoj je porezni obveznik ispravno ispunio sve obveze u pogledu informiranja poreznih tijela u državi ?lanici isporuke, što nije slu?aj u glavnom postupku.

23. Me?utim, kao što ?u pokazati u nastavku, u slu?aju utaje PDV?a u okviru isporuke unutar Zajednice, ?injenica da je porezni obveznik koji je uklju?en u utaju uredno ispunio sve svoje obveze u državi ?lanici isporuke nije nužno relevantna za ocjenu njegova prava na izuze?e, odbitak ili povrat tog poreza. Smatram, stoga, da je drugo pitanje u predmetu C?131/13 dopušteno.

Prethodna pitanja u predmetima C?163/13 i C?164/13

24. Prema mišljenju Komisije prethodna pitanja u predmetima C?163/13 i C?164/13 su nedopuštena zbog toga što ?injenični i pravni elementi iz glavnog postupka nisu bili dovoljno utvr?eni i što su postavljena pitanja hipotetska.

25. To?no je da prema ustaljenoj sudskoj praksi pitanja o tuma?enju prava Unije koja uputi nacionalni sudac unutar pravnog i ?injeničnog okvira koji sam definira – i ?iju to?nost Sud nije dužan provjeravati – uživaju presumpciju relevantnosti(6). Na nacionalnom sudu je da odlu?i u kojem stadiju postupka valja Sudu uputiti prethodno pitanje(7). Sud može odbiti odlu?ivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je posve o?ito da zatraženo tuma?enje prava Unije nema nikakve veze s ?injeničnim stanjem ili glavnim postupkom, u slu?aju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže ?injeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upu?ena pitanja(8).

26. Navodim da je, prema odlukama kojima se upu?uje prethodno pitanje u predmetima C?163/13 i C?164/13, sud koji je uputio zahtjev utvrdio osnovanim sve žalbene zahtjeve ili zato što navodne ?injenice nisu bile utvr?ene ili zbog nedostatka obrazloženja u presudi protiv koje je uložena žalba. Prema sudu koji je uputio zahtjev, u predmetu C?163/13 osobito nije bilo utvr?eno je li isporuka unutar Zajednice za koju je izuze?e bilo zatraženo doista bila i izvršena. Sud koji je uputio zahtjev tako?er je našao osnovanim tužbeni razlog kojim je Turbu.com osporavao da je

svjesno sudjelovao u utaji PDV-a. U predmetu C-164/13 čak ni postojanje utaje nije, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, bilo dokazano s dovoljnom pravnom sigurnošću, a drugostupanjska porezna tijela nisu istaknula sudjelovanje TMP-a u takvoj utaji.

27. Zastupnik Turbu.coma i TMP-a tvrdio je tijekom rasprave da su prethodna pitanja u ta dva predmeta bila relevantna jer bi inače, u slučaju negativnog odgovora Suda, sud koji je uputio zahtjev mogao poništiti rješenje o ponovnom razrezu poreza a da ne vrati predmet sudu drugog stupnja. Međutim, ne čini se da je to namjera suda koji je uputio zahtjev. U ta dva predmeta kasacijski razlozi koje su istaknuli tužitelji u glavnom postupku nisu se uopće odnosili na problem koji je bio istaknut u prethodnim pitanjima, to nije na moguće ovlasti nacionalnih sudova da odbiju poreznim obveznicima pravo na izuzeće ili odbitak. Prethodna bi pitanja postala relevantnima jedino pod pretpostavkom da se „nakon upućivanja na odlučivanje (sudu drugog stupnja) pokazalo(9)“ da se radilo o utaji i da su tužitelji u glavnom postupku to znali ili trebali znati.

28. Prvo, smatram dakle da su pitanja u predmetima C-163/13 i C-164/13 hipotetska. Drugo, tvrdim da se činjenice u drugim dvama glavnim postupcima tek trebaju utvrditi i da ostaju sporne. Potrebno je primijetiti da se ovdje ne radi o činjenicama koje bi bile jednostavan prikaz primjene pravnih pravila, već činjenice poput postojanja utaje, stvarne ili fiktivne isporuke ili pak tužiteljevog svjesnog sudjelovanja u utaji poreza. Takve su činjenice okolnosti odlučujuće za ocjenu ovlasti nacionalnih tijela da odbiju različita prava poreznim obveznicima koja proizlaze iz zajedničkog sustava PDV-a. Čini mi se stoga da Sud u ta dva predmeta ne raspolaže činjeničnim elementima potrebnima za koristan odgovor na pitanja koja su mu postavljena.

29. Potrebno je dodati u tom pogledu da u složenom mehanizmu PDV-a plaćanje, odbitak i izuzeće često ne odgovaraju stvarnim novčanim transakcijama, već običnim računovodstvenim zapisima. Međutim, tvrtke ne raspolažu sredstvima koja bi im dopuštala plaćanja nepredviđenih poreznih davanja. Odbijanje prava na odbitak stoga može biti težak financijski problem za poduzeće, koji čak može dovesti do insolventnosti. Od velikog je značaja da porezna tijela i sudovi temelje svoje odluke kojima odbijaju prava na elementima i indicijama koji dokazuju svjesno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji. Ne bi trebalo odbiti dodjelu prava koja proistječu iz sustava PDV-a isključivo na temelju obične sumnje ili presumpcije, a da se zatim stavi na teret poreznog obveznika da dokazuje svoju dobru vjeru.

30. Iz tih mi se razloga čini da bi Sud trebao proglasiti zahtjeve za prethodnu odluku u predmetima C-163/13 i C-164/13 nedopuštenima. S praktičnog gledišta, s obzirom na to da prvo pitanje u predmetu C-131/13 obuhvaća pitanja u ta dva predmeta, ako se ispostavi da je odgovor na ta pitanja koristan sudu koji je uputio zahtjev ili, što je vjerojatnije, sudu drugog stupnja, on će se moći lako izvesti iz pruženog odgovora u istoj presudi u predmetu C-131/13.

Analiza prethodnih pitanja u predmetu C-131/13

Tzv. utaja „nepostojećeg trgovca“

31. Sustav PDV-a je, treba priznati, dosta složen. Ta složenost ima svojih prednosti – oporezivanje sve robe i usluga, potpuna neutralnost poreza za poduzetnike i relativna jednostavnost prikupljanja poreza za porezna tijela jer su porezni obveznici ti koji obavljaju većinu posla. Međutim, za ispravno funkcioniranje sustava potrebna je dobra vjera sudionika. Naime, druga strana medalje je da složenost sustava olakšava utaju upotrebom njegovih vlastitih mehanizama.

32. Od vrsta utaje putem mehanizama PDV-a jedna od najčešćih je tzv. utaja „nepostojećeg trgovca“ (prema engleskom izrazu „missing trader“). Način njenog djelovanja bio je opisan više puta(10), međutim, u svrhu boljeg razumijevanja ovog mišljenja čini mi se korisnim ponoviti njezine

osnovne karakteristike.

33. Utaja se često javlja kod isporuka unutar Zajednice. Sustav oporezivanja trgovine između država članica uspostavljen poglavljem XVI.a Šeste direktive posebice je podložan utaji jer dopušta izvršenje izuzete isporuke, koja daje pravo na odbitak, bez ispunjavanja složenih formalnosti vezanih uz, na primjer, izvoz. Trgovac 1 obavlja isporuku iz države članice A u državu članicu B. Nema nikakve porezne obveze prema poreznim tijelima države članice A jer je isporuka unutar Zajednice izuzeta. Međutim, ima pravo na odbitak plaćenog ulaznog poreza na istu robu. Može odbiti taj porez od poreza koji će dugovati za druge transakcije ili može zahtijevati povrat poreza.

34. U državi članici B trgovac 2 stječe robu unutar Zajednice. To stjecanje se oporezuje stopom koja je na snazi u državi B, ali spomenuti porez može se odmah odbiti. U praksi stjecanje robe u slučaju utaje neće biti ni prijavljeno. Trgovac 2 preprodaje robu trgovcu 3 u istoj državi članici. Budući da je ta transakcija oporezovana, trgovac 2 naplaćuje trgovcu 3 cijenu uvećanu za PDV i zatim, suprotno onome što bi trebao učiniti, ne plaća taj porez poreznim vlastima, već ga stavlja u džep i nestane. On je dakle nepostojeći trgovac. Roba normalno dalje kruži između nekoliko trgovaca kako bi se utaja bolje prikrila od poreznih tijela te se zatim prodaje na crnom tržištu bez PDV-a ili legalno, ali po sniženoj cijeni. Roba također može biti predmet druge isporuke unutar Zajednice ili može biti izvezena u treću državu. Ta posljednja preprodaja mora omogućiti organizatorima utaje da na kraju uopće ne plate PDV ili da plate vrlo malen iznos. Ista se roba također može vratiti trgovcu 1 koji će je ponovno pustiti u optjecaj. Tada dakle govorimo o „kružnoj prijevari“.

35. Ta vrste utaje može utjecati na različite kategorije robe. Međutim, roba poput dijelova računala ili mobilnih telefona omiljena je kod utajivača zbog svoje visoke jedinične vrijednosti i jer je laka za prijenos.

36. Težina prevencije i borbe protiv te vrste utaje leži u činjenici da su sve transakcije u lancu zakonite i izvršene uz poštovanje poreznih obveza. Štoviše, određeni trgovci u lancu isporuke ne moraju biti svjesni sudjelovanja u utaji i djeluju u dobroj vjeri. Nepostojeći trgovac je isključivo taj koji je zapravo počinio utaju ne plativši dugovani porez poreznim tijelima. Najčešće, međutim, taj trgovac ili posluje pod registarskim PDV brojem drugog poduzetnika, koji toga nije svjestan, ili uzima oblik društva osnovanog na ime „slamnatog čovjeka“, obično osobe slabog imovnog stanja koja je pristala na upotrebu svojeg identiteta ne razmišljajući o posljedicama svoje odluke. Nakon utaje organizatori nestanu, a porezna tijela suočena se s osobom bez imovine i nesposobne za snosnje ikakve novčane odgovornosti.

37. Ovakvu vrstu utaje ne treba tretirati kao „normalan“ lanac isporuke u kojem se nalazi utajivač koji nije platio porez dugovan poreznim tijelima. Iako je moguće da se kao članovi lanca isporuke koriste normalni poduzetnici, koji na to pristaju svojom voljom ili se to izvodi bez njihova znanja, cijeli lanac predstavlja aktivnost organiziranu isključivo u cilju počinjenja utaje poreza. Porezna tijela nisu jedine žrtve tog postupanja. Kako se ne radi o gospodarskoj transakciji izvršenoj isključivo s ciljem počinjenja utaje i PDV je izbjegnut, profit utajivača ne proizlazi iz dobiti već od same utaje. Zato si mogu dopustiti određivati niže cijene od tržišnih, što ide na štetu poštenih gospodarskih subjekata. U ekstremnim slučajevima zakonita gospodarska aktivnost može na danom tržištu postati nemogućom iz razloga njezine isplativosti zbog sniženih cijena povodom utaje. Nadalje, porezna utaja često se javlja zajedno s ostalim neprihvatljivim djelatnostima poput krivotvorenja.

38. Prema nizozemskim tijelima, predmetne transakcije u glavnom postupku sastavni su dio utaje nepostojećeg trgovca. Stoga bi prethodna pitanja trebalo analizirati u duhu gore spomenutih karakteristika tih vrsta utaja.

Prvo prethodno pitanje

39. Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati smije li se poreznom obvezniku koji je znao ili morao znati da sudjeluje u utaji odbiti pravo na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a u vezi s isporukom unutar Zajednice unatoč nepostojanju posebnih odredbi nacionalnog prava u tom smislu. Iako su zakonske odredbe i stanje sudske prakse koja se odnosi na svako od tih prava u pitanju (odbitak, izuzeće, povrat) različiti, jedinstven odgovor na to pitanje je, po mom mišljenju, moguć pa čak i poželjan. Započet ću s kratkim pregledom relevantne sudske prakse Suda.

– Sudska praksa koja se odnosi na prava poreznih obveznika u slučaju utaje

40. Dobro funkcioniranje sustava PDV-a traži pravično i pravedno razgraničenje, s jedne strane, načela neutralnosti i teritorijalnosti poreza, čije poštovanje moraju omogućiti pravo na odbitak, izuzeće i, gdje je to prikladno, pravo na povrat, i, s druge strane, borbe protiv porezne utaje. Tako, glede prava na odbitak, proizlazi iz ustaljene prakse Suda da to pravo čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da ono načelno ne može biti ograničeno(11). Glede prava na izuzeće isporuka unutar Zajednice, Sud je odlučio da ono omogućava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja te stoga i kršenje načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a(12). Sudska praksa u pogledu povrata manje je razvijena, ali je, primjerice, glede povrata ulaznog poreza koji se nije mogao obračunati na dugovani porez odlučeno da, iako države članice raspolažu određenom slobodom odabira pri uspostavi uvjeta povrata, ti uvjeti ne mogu ugroziti načelo neutralnosti sustava PDV-a obvezujući poreznog obveznika da u cijelosti ili djelomice snosi teret tog poreza(13). Kako svaki povrat nedugovanog poreza pridonosi poštovanju načela neutralnosti, to pravilo može imati opću primjenu.

41. Sud je istodobno više puta naglasio da je borba protiv utaje, izbjegavanja poreza i zlorabe jedan od ciljeva koje priznaje i potiče Šesta direktiva(14). Sud je iz toga zaključio da se načelo koje proizlazi iz sudske prakse, prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Zajednice u svrhu prijevare ili zlorabe, također primjenjuje u području PDV-a(15).

42. Iz toga proizlazi da se, u slučajevima zlorabe ili utaje, porezni obveznik ne može pozvati na pravo odbitka ulaznog poreza(16). U specifičnom slučaju kružne prijevare vezanom uz utaju nepostojećeg trgovca primjena tog načela bila je proširena na sve porezne obveznike koji su, iako sami nisu počinili utaju, znali ili su trebali znati da su sudjelovali u utaji PDV-a. Naime, prema Sudu, takvi porezni obveznici se u svrhu primjene Šeste direktive moraju smatrati sudionicima te utaje neovisno o tome jesu li od nje imali koristi(17). Stoga je na nacionalnim sudovima da takvim poreznim obveznicima ne dodijele pravo na odbitak poreza(18). Takva interpretacija sprječava prijevarne transakcije jer ih čini teže ostvarivima(19). Navedena sudska praksa nedavno je potvrđena(20).

43. Nadalje, Sud je presudio da je sudska praksa u vezi s pravom na odbitak bila primjenjiva analogijom na predmete u vezi s pravom na izuzeće isporuka unutar Zajednice. Kako bi to pravo bilo dodijeljeno, može se zato od isporučitelja zahtijevati da se uvjeri da transakcija koju je obavio ne dovodi do sudjelovanja u poreznoj utaji(21).

44. Odlučujući korak u razvoju tog smjera sudske prakse napravljen je u presudi velikog vijeća iz 2010(22). Iako utaja u tom predmetu nije bila uobičajena utaja nepostojećeg trgovca, zaključci do kojih je Sud došao općenito su primjenjivi u pogledu prava na izuzeće isporuke unutar

Zajednice u slučaju utaje. Središnje je pravno pitanje, po mom mišljenju pravilno, formulirao nezavisni odvjetnik Cruz Villalon ovim riječima: „potrebno je odlučiti je li dobra vjera neophodan element za pravo korištenja izuzeća glede isporuka unutar Zajednice“(23). Nezavisni odvjetnik Cruz Villalon je u svojem mišljenju nakon detaljne analize relevantne sudske prakse dao negativan odgovor na to pitanje pozivajući se na načela teritorijalnosti, neutralnosti i proporcionalnosti(24). Međutim, Sud nije slijedio taj pristup. U presudi je presudio da pravo Unije ne sprječava države članice da u slučaju utaje odbiju dodijeliti izuzeće, što ima odvažajuću i ukinjavu koja ima za cilj spriječiti svaku utaju i izbjegavanje poreza(25). Štoviše, Sud je smatrao da sve dok postoje ozbiljni razlozi na temelju kojih se može pretpostaviti da stjecanje unutar Zajednice u vezi s predmetnom isporukom može izbjeći plaćanje PDV-a, država članica polazišta obvezna je isporučitelju odbiti izuzeće(26). Ni načelo proporcionalnosti niti načela neutralnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ne dovode u pitanje tu tvrdnju. Naime, porezni obveznici koji su s namjerom sudjelovali u poreznoj utaji i ugrozili funkcioniranje sustava PDV-a(27) ne mogu se valjano pozivati na ta načela.

45. Ako i uvjet dobre vjere poreznog obveznika nije bio izričito naveden u presudi spomenutoj u prethodnoj točki, on je, međutim, bio temelj presude i potvrđen je nedavnom presudom u kojoj je Sud presudio da je u slučaju utaje koju je počinio stjecatelj opravdano uvjetovati pravo prodavača na izuzeće njegovom dobrom vjerom. Stoga, ako nacionalni sud dođe do zaključka da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je proveo bila dijelom utaje koju je počinio stjecatelj i da nije poduzeo sve razumne mjere kojima bi izbjegao tu utaju, trebalo bi mu odbiti pravo na izuzeće od PDV-a(28).

– Dobra vjera poreznog obveznika, opće načelo u području PDV-a

46. U sudskoj praksi postoji načelo prema kojem su, u slučaju da je transakcija povezana s utajom, pojedinci obvezni postupati u dobroj vjeri kako bi se mogli koristiti izuzećem za isporuke unutar Zajednice. Dobra vjera se ovdje shvaća u širokom smislu, širem od njezina uobičajenog značenja. Naime, porezni obveznik koji ne samo da nije aktivno sudjelovao u utaji, nego čak nije ni znao ili nije mogao znati da je u nju uključen, zadovoljio je uvjet dobre vjere. Zahtjeva se stoga da porezni obveznik bude pošten, ali također, ako je potrebno, da poduzima mjere opreza kako bi se uvjerio u zakonitost izvršenih transakcija. Taj drugi uvjet, koji se naziva obvezom razumne pažnje, može se objasniti posebnom ulogom poreznog obveznika u sustavu PDV-a u kojem nije samo dužan plaćati porez nego i prikupljati PDV. Dobro funkcioniranje sustava ovisi stoga u velikoj mjeri o ponašanju samih poreznih obveznika.

47. Nadalje, čak i ako se izraz „dobra vjera“ ne koristi u kontekstu prava na odbitak ulaznog poreza, načelo dobre vjere može se izvesti iz sudske prakse spomenute u točki 42. ovog mišljenja. Naime, prema sudskoj praksi, ako je transakcija dio utaje, pravo na odbitak ovisi o dobroj volji i razumnoj pažnji poreznog obveznika, drugim riječima, o činjenici da nije svjesno sudjelovao u utaji i da je poduzeo nužne mjere kako bi se informirao o zakonitosti izvršene transakcije.

48. U pogledu prava na povrat, također spomenutog u prethodnom pitanju, potrebno je prvo primijetiti da pravo na povrat nije samostalno pravo kao što su to pravo na odbitak ili izuzeće. Povrat je korektivni mehanizam koji se koristi kada nije moguće osigurati neutralnost poreza primjenom uobičajenih mehanizama sustava PDV-a, posebice odbitka(29). Jednako je u pogledu mehanizma u članku 28.b dijelu A stavku 2. Šeste direktive koji predviđa smanjenje osnovice oporezivanja u državi članici koja je odredila PDV broj ako je stjecanje predmet oporezivanja u državi članici odredišta (u slučaju da se radi o dvjema različitim državama članicama). Samo u slučaju plaćanja poreza u prvoj državi članici valja, prema potrebi, izvršiti njegov povrat.

49. Pravo na povrat je stoga neodvojivo vezano uz mehanizam koji ispravlja. Zato, naravno,

prema njemu treba imati isti odnos kao i prema navedenom mehanizmu u pogledu primjene na?ela dobre vjere. Drugim rije?ima, u slu?aju transakcije koja je dio utaje poreznom bi obvezniku, koji nije postupao u dobroj vjeri i s dužnom pažnjom, ako mu bude odbijeno pravo na odbitak ili pravo na izuze?e, trebao biti tako?er odbijen svaki eventualni povrat povezan s tim pravom.

50. Prema mom mišljenju, isto bi trebalo vrijediti za ostala prava koja proizlaze iz sustava PDV?a, na primjer prava na umanjene osnovice oporezivanja na temelju ?lanka 28.b dijela A stavka 2. Šeste direktive. Naime, zahtjev dobre vjere poreznog obveznika koji je izvršio transakciju koja je dio utaje odražava op?e na?elo prema kojem nitko ne može koristiti prava predvi?ena pravnim sustavom Unije u svrhu zlouporabe ili utaje. Stoga se ne može praviti razlika izme?u, s jedne strane, prava na odbitak i prava na izuze?e, i, s druge strane, ostalih prava.

51. U tom pogledu nije me uvjerila argumentacija Komisije da se treba druga?ije odnositi prema pravima poreznih obveznika koja proizlaze iz ?lanka 28.b dijela A stavka 2. Šeste direktive zato što ta odredba predvi?a samo korektivni mehanizam kojim se dopušta osiguranje neutralnosti poreza u odre?enim posebnim isporukama unutar Zajednice. U pravilu, mehanizmi sustava PDV?a poput odbitka ulaznog poreza ili izuze?a isporuka unutar Zajednice imaju za cilj osigurati da teret poreza snosi potroša? i da porez bude neutralan za gospodarske subjekte. Me?utim, iz sudske prakse citirane u to?kama od 40. do 45. ovog mišljenja, na koju se oslanjam kako bih zaklju?io da postoji op?e na?elo dobre vjere, proizlazi da se porezni obveznici koji su voljno ili iz nehaja sudjelovali u utaji ne mogu uspješno pozvati na neutralnost poreza. Stoga ne mogu uo?iti, na temelju tog gledišta, nikakvu objektivnu razliku izme?u razli?itih prava koja proizlaze iz mehanizama sustava PDV?a poput prava na odbitak, izuze?e ili na povrat.

52. Prema mom mišljenju, navedeno na?elo dobre vjere je dakle primjenjivo ne samo na pravo na odbitak i na pravo na izuze?e, nego tako?er i na ostala prava koja postoje u sustavu PDV?a, kao i na pravo povrata pla?enog poreza eventualno vezanog uz ta prava.

53. Me?utim, tako postavljeni zahtjev poreznim obveznicima nije zahtjev u pogledu rezultata, nego samo zahtjev da se uloži trud. Prema izrazu koji upotrebljava Sud, trgovci koji poduzimaju sve mjere koje se od njih mogu razumno zahtijevati kako bi se osigurali da njihove transakcije nisu dio utaje, moraju se mo?i pouzdati u zakonitost tih transakcija(30). Odre?ivanje mjera koje se razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika ovisi u bitnome o okolnostima u tom slu?aju. Me?utim, ne može se zahtijevati od poreznih obveznika da provode kontrole za koje su uobi?ajeno zadužena porezna tijela(31). Na?elo dobre vjere stoga ne djeluje samo na štetu poreznih obveznika. Upravo suprotno, u ve?ini slu?ajeva u postupku pred Sudom ?injenica da porezni obveznik nije znao ili nije mogao znati da je njegova transakcija dio prijevare dopušta mu da zadrži pravo na odbitak ili na izuze?e(32). Po potrebi, to pravo bi mu se ?ak moglo priznati a da se nisu stekli materijalni uvjeti za njegov nastanak(33). Stoga na?elo dobre vjere dopušta poreznom obvezniku pravi?nu raspodjelu rizika utaje izme?u porezne administracije i poreznih obveznika kao i izme?u razli?itih strana transakcije(34).

54. Ostaje razjasniti što se razumije pod „transakcijom koja je dio utaje“ u kontekstu utaje nepostoje?eg trgovca. Ta se vrsta utaje sastoji, ponavljam, od niza isporuka od kojih je najmanje jedna isporuka unutar Zajednice nakon koje je PDV doista napla?en (uklju?en u cijenu) u silaznom dijelu isporuke, no nije vra?en poreznim tijelima. Može se dakle na prvi pogled ?initi da je jedino isporuka unutar Zajednice (i naravno njena posljedica, drugim rije?ima stjecanje unutar Zajednice iste robe) dio utaje. Me?utim, time bi se zanemarila složena narav utaje u pitanju. Naime, njezin na?in djelovanja zahtijeva izvršenje više isporuka i u silaznom i u uzlaznom dijelu. To se najviše o?ituje u slu?aju kružne prijevare u kojoj se ista roba vra?a u ruke istih trgovaca nekoliko puta. Sljede?e isporuke nemaju drugi cilj osim stvaranja prilika za izbjegavanje pla?anja dugovanog poreza a zatim prikrivanje utaje. Iako se okolnosti svakog predmeta o?ito moraju ocijeniti u

svakom slu?aju zasebno, nije me?utim na prvi pogled isklju?eno smatrati da su sve transakcije u lancu u kojem je jednom po?injena utaja nepostoje?eg trgovca dio te utaje.

55. Dakako, mogu?e je da je trgovac, za kojeg je izvršena isporuka uobi?ajena ekonomska aktivnost, bio nesvjesno uklju?en u takav lanac utaje. Takav je trgovac, ako djeluje u dobroj vjeri i s dužnom pažnjom, zašti?en.

– Nužnost izri?ite odredbe nacionalnog prava

56. Nacionalni sud koji je uputio zahtjev tako?er želi znati mogu li se odbiti razli?ita prava koja proizlaze iz sustava PDV?a, iako posebne odredbe o tom pitanju ne postoje u nacionalnom pravnom sustavu. Prema mom mišljenju, priznanje postojanja op?eg na?ela dobre vjere poreznog obveznika u tom pravnom sustavu kao uvjeta za korištenje tih prava omogu?ava potvrđan odgovor na to pitanje.

57. Naime, zahtjev dobre vjere odražava op?u zabranu zlorabe i prijevara kao i na?elo prema kojem se nitko ne može koristiti pravima predvi?enima pravnim sustavom Unije u svrhu zlorabe ili utaje. Kada se primijeni na sustav PDV?a, to na?elo proizlazi iz same šire logike tog sustava, tako da nije potrebna posebna zakonska odredba. Na isti na?in kao što Sudu nisu bile potrebne posebne odredbe u Šestoj direktivi kako bi utvrdio postojanje na?ela dobre vjere, tako ni nacionalnim sudovima nisu potrebne nacionalne odredbe kako bi primijenili to na?elo u konkretnim slu?ajevima.

58. Nisam uvjeren argumentom koji uglavnom navodi Komisija u svojem pisanom o?itovanju, prema kojem je situacija prava na odbitak druga?ija u tom pogledu od prava na izuze?e isporuka unutar Zajednice. Prema Komisijinom mišljenju, u ?lanku 28.c dijelu A to?ki (a) stavku 1. Šeste direktive spominjanje „uvjeta [koje države ?lanice] utvr?uju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuze?a i spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe“ zna?ilo bi da odbijanje prava na izuze?e zahtijeva posebnu odredbu u nacionalnom pravu, za razliku od odbijanja prava na odbitak, jer u Šestoj direktivi ne postoji nijedno upu?ivanje na nacionalna pravila o odbitku.

59. Takvo tuma?enje mi se ne ?ini u skladu ni sa strukturom niti sa svrhom citirane odredbe. Naime, budu?i da pravila oporezivanja trgovine izme?u država ?lanica po?ivaju na podacima dobivenima od poreznih obveznika, bilo je nužno utvrditi razli?ite formalnosti koje im dopuštaju dokazati da su materijalni uvjeti za izuze?e zadovoljeni. Šesta direktiva prepušta državama ?lanicama da utvrde razli?ite formalnosti, koje pri izvršavanju te ovlasti moraju poštovati na?ela neutralnosti, proporcionalnosti i pravne sigurnosti(35). Dakako, pravila koja su propisale države ?lanice imaju za cilj, me?u ostalim, sprije?iti zlorabu, prijevaru i utaju. Me?utim, nije im jedini cilj da budu primijenjena samo na transakcije koje su dio utaje, nego im je svrha urediti sve transakcije, ponajprije zakonite transakcije. Naprotiv, pitanje posljedica povrede ili pitanje zlorabe pravnih pravila u pogledu funkcioniranja sustava spadaju u podru?je primjene prava Unije. Stoga je pravo na izuze?e u slu?aju utaje dio samog mehanizma PDV?a i op?ih na?ela koja proizlaze iz citirane sudske prakse u ovom mišljenju.

60. Odbijanje prava koja proizlaze iz sustava PDV?a u slu?aju uklju?enosti poreznog obveznika u utaju tako?er nije, kako tvrdi Italmoda u svojem o?itovanju, „kazna u materijalnom smislu“ koja, prema ?lanku 7. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisane u Rimu 4. studenoga 1950. i prema ?lanku 49. Povelje o temeljnim pravima Europske unije, mora biti predvi?ena prethodnom zakonskom odredbom. Budu?i da je dobra vjera poreznog obveznika prethodni uvjet za stjecanje navedenih prava, njihovo se odbijanje mora smatrati kaznom, ali kao element svojstven sustavu PDV?a.

61. Također se ne mogu složiti s mišljenjem Italmode prema kojem primjena sudske prakse koja proizlazi iz predmeta Kittel i Recolta Recycling(36) i R(37) – s obzirom na to da su činjenice u glavnom postupku prethodile tim presudama – predstavlja retroaktivnu primjenu zakona. Naime, obveza poštenja i pažnje u trgovačkim odnosima, uključujući i prema javnim tijelima, svojstvena je svakoj gospodarskoj aktivnosti i podrazumijeva da se porezni obveznici ne mogu valjano pozivati na svoje neznanje o takvoj dužnosti.

62. Tome je potrebno dodati da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, tumačenje koje je, izvršavanjem ovlasti koje su mu dodijeljene člankom 267. UFEU-a, Sud dao pravnom pravilu Unije razjašnjava i pobliže određuje područje primjene tog pravila na način kako ono treba ili bi trebalo biti shvaćeno i primijenjeno od trenutka stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da sudac tako tumačeno pravilo može i mora primijeniti čak i u pravnim odnosima koji su nastali i koji su postojali prije presude povodom zahtjeva za tumačenje(38). Vremensko ograničenje u inače presude moguće je iznimno ako su za njega ispunjeni potrebni uvjeti(39). To nije slučaj u presudama spomenutima u točki 81. ovog mišljenja.

63. S obzirom na ta razmatranja, na prvo prethodno pitanje u predmetu C-131/13 treba odgovoriti da se odredbe Šeste direktive trebaju tumačiti na način da nacionalna tijela moraju odbiti poreznom obvezniku, koji je znao ili morao znati da sudjeluje u utaji, pravo na odbitak ulaznog poreza, pravo na izuzeće isporuke unutar Zajednice i pravo na umanjenje porezne osnovice predviđena člankom 28.b, A stavkom 2. drugog podstavka te direktive, kao i svako pravo na eventualni pripadajući povrat čak i kada o tome ne postoji izričita odredba u nacionalnom zakonodavstvu.

Drugo prethodno pitanje u predmetu C-131/13

64. Sud koji je uputio zahtjev drugim pitanjem u biti pita utječe li činjenica da se utaja odvila u državi članici različitoj od one koja bi bila ovlaštena odbiti različita prava poreznom obvezniku na mogućnost ili obvezu odbijanja tih prava.

65. Prema mom mišljenju odgovor treba biti negativan iz tri razloga.

66. Prvo, s obzirom na to da je odlučujući kriterij za procjenu prava poreznog obveznika njegov svjesni element, teritorij na kojem se odvila utaja nije relevantan. Bez obzira je li utaja počinjena u državi članici koja je ovlaštena odbiti različita prava poreznom obvezniku ili u drugoj državi članici, ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je uključen u utaju, on u svakom slučaju nije postupao u dobroj vjeri i s dužnom pažnjom.

67. Drugo, iako oporezivanje ostaje u nadležnosti država članica, sustav PDV-a svejedno je zajednički sustav koji se prihod djelomično uplaćuje u proračun Unije. Države članice imaju dakle obvezu suradnje kako bi osigurale dobro djelovanje tog sustava u njegovoj cjelini. Ne bi bilo u skladu s tom obvezom kad bi mogle ili bi morale spriječavati samo onu utaju koja se odvija na njihovom teritoriju.

68. Konačno, treće, određene vrste prijevара, poput prijevара nepostojećeg trgovca, temelje se upravo na mehanizmu pravila oporezivanja trgovine unutar Zajednice. Naime, upravo je razlika između cijene stjecanja unutar Zajednice koja nije uvećana za PDV (jer je vezana isporuka izuzeta) i cijene isporuke iste robe izvršene silazno, uvećane za PDV (koji neće biti vraćen poreznim tijelima), ona koja prvenstveno osigurava isplativost te vrste utaje. Nadalje, činjenica da je prijevarena transakcija u nadležnosti poreznih tijela dviju država članica čini utaju težom za otkriti. Utajivači bi od iste utaje počinjene unutar jedne države članice dobili jedino razliku između plaćenog ulaznog poreza i dugovanog poreza, a porezna bi je tijela brzo otkrila jednostavnom

usporedbom prijave i pripadajućeg rata. Stoga, sprežavanje utaje nepostojećeg trgovca od strane jedne izravno oštećene države članice ne bi bilo učinkovito. Nadalje, u slučaju lanaca isporuka koje su dio utaje, a koje uključuju više država članica, može biti teško precizno utvrditi točne porezne gubitke svake zainteresirane države članice.

Treće prethodno pitanje u predmetu C-131/13

69. Trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje izraza „podliježe porezu“ koji se nalazi u članku 28.b dijelu A stavku 2. Šeste direktive, pod pretpostavkom da je na prvo pitanje odgovoreno negativno. Konkretno, njegovo pitanje ima za cilj utvrditi mora li primjena poreza biti posljedica prijave stjecatelja ili je posljedica drugih okolnosti, osobito naplate poreza od strane poreznih vlasti. Kako predlažem potvrdan odgovor na prvo prethodno pitanje, odgovor na treće pitanje je bespredmetan. Naime, budući da je dobra vjera poreznog obveznika odlučujući element za priznanje ili odbijanje prava koje proistječe iz odredbe u pitanju, definicija navedenog pojma je irelevantna jer u nedostatku dobre vjere u ovom predmetu mehanizam predviđen navedenom odredbom neće biti primjenjiv.

70. Ako bi Sud odgovorio negativno na prvo pitanje, barem u pogledu prava koje proizlazi iz članka 28.b dijela A stavka 2. Šeste direktive, smatram da odgovor na treće pitanje proizlazi iz tumačenja članka 28.b dijela A stavka 2. podstavaka 2. i 3. Šeste direktive koje je Sud već dao, na temelju kojeg je primjena mehanizma predviđenog podstavkom 2. podvrgnuta kumulativnim uvjetima utvrđenima navedenim podstavkom 3., među kojima se nalazi uvjet da „je stjecatelj ispunio obvezu prijave“(40). [neslužbeni prijevod]

71. Sud koji je uputio zahtjev također pita u trećem pitanju je li činjenica da je isporuka u pitanju dio utaje za koju je porezni obveznik znao ili morao znati relevantna za tumačenje izraza „podložan oporezivanju“. Međutim, nije u pitanju tumačenje tih izraza, nego primjena mehanizma predviđenog analiziranim odredbom. Ta primjena ovisi o odgovoru na prvo prethodno pitanje.

Zaključak

72. S obzirom na prethodna izlaganja, predlažem Sudu da proglasi zahtjeve za prethodnu odluku u predmetima C-163/13 i C-164/13 nedopuštenima, a da na prethodna pitanja postavljena u predmetu C-131/13 odgovori na sljedeći način:

„1. Odredbe 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., trebaju se tumačiti na način da nacionalna tijela moraju odbiti pravo poreznog obveznika koji je znao ili morao znati da sudjeluje u utaji na odbitak ulaznog poreza, pravo na izuzeće isporuke unutar Zajednice i pravo na smanjenje porezne osnovice na temelju mehanizma predviđenog člankom 28.b, A stavkom 2. drugim podstavkom te direktive kao i svako pravo na eventualan povrat koji je uz to vezan, čak i u slučaju nepostojanja izričitih odredaba u tom pogledu u nacionalnom zakonodavstvu.

2. Činjenica da se utaja odvila u državi članici različitij od one koja je nadležna odbiti korištenje prava poreznom obvezniku nabrojena u točki 1. ne utječe na obvezu nacionalnih tijela da ta prava odbiju.“

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – Vidjeti priopćenje za tisak Komisije od 19. rujna 2013., IP/13/844.

- 3– SL L 145, str. 1.
- 4 – SL L 102, str. 18.
- 5 – *Staatsblad* 1968, br. 329.
- 6 – Presuda Melki i Abdeli (C?188/10 i C?189/10, EU:C:2010:363, t. 27.).
- 7 – Presuda Schmidberger (C?112/00, EU:C:2003:333, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 8 – Presuda Melki i Abdeli (EU:C:2010:363, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 9 – Izri?aj jednak onome u zahtjevu za prethodnu odluku u predmetima C?163/13 i C?164/13.
- 10 – Ponajprije se oslanjam na vrlo detaljnu analizu tog fenomena u Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA“, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013., str. 63.?93. Vidjeti tako?er osobito, Griffioen, M., i van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud?“, *Intertax*, sv. 42., 2014., br. 5, str. 298.?305.; Wolf, R. A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective“, *Intertax*, sv. 39., 2011., br. 1, str. 26.?37.; Pabia?ski, T., i ?li?, W., „Zorganizowane dzia?ania przest?pcze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT“, *Przeegl?d podatkowy*, br. 1, 2007., str. 18. do 27., i br. 3, 2007., str. 13. do 23. Vidjeti tako?er mi?ljenje nezavisnog odvjetnika Ruiza?Jaraboa Colomera u spojenim predmetima Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:174, to?ke 27.?35.).
- 11 – Vidjeti osobito BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, t. 18.); Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, t. 15.), i Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, t. 24.).
- 12 – Vidjeti osobito presudu Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, t. 23.).
- 13 – Presuda Sosnowska (EU:C:2008:395, t. 17.).
- 14 – Vidjeti me?u ostalima presude Gemeente Leusden i Holin Groep (C?487/01 i C?7/02, EU:C:2004:263, t. 76.); Halifax i dr. (C?255/02, EU:C:2006:121, t. 71.), kao i Sosnowska (EU:C:2008:395, t. 22.).
- 15 – Vidjeti osobito presude Halifax i dr. (EU:C:2006:121, t. 68. do 70. i navedenu sudsku praksu) i Maks Pen (EU:C:2014:69, t. 26.).
- 16 – Vidjeti osobito presude Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, t. 32.) i Halifax i dr. (EU:C:2006:121, t. 85.).
- 17 – Presuda Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, t. 56.).
- 18 – *Ibidem* (t. 59.).
- 19 – *Ibidem* (t. 58.).
- 20 – Presuda Maks Pen (EU:C:2014:69, t. 26. i 27.).
- 21 – Presuda Teleos i dr. (C?409/04, EU:C:2007:548, t. 65.).
- 22 – Presuda R. (C?285/09, EU:C:2010:742).

- 23 – Vidjeti moje mišljenje u predmetu R. (C?285/09, EU:C:2010:381, t. 43.).
- 24 – *Ibidem* (t. 57. i 109.).
- 25 – Presuda R. (EU:C:2010:742, t. 49. i 50.).
- 26 – *Ibidem* (t. 52.).
- 27 – *Ibidem* (t. 53. i 54.).
- 28 – Presuda Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, to?ke 50. i 54.).
- 29 – Primjerice, u slu?aju kada iznos ulaznog poreza premašuje iznos dugovanog poreza u relevantnom poreznom razdoblju.
- 30 – Presuda Kittel i Recolta Recycling (EU:C:2006:446, t. 51.).
- 31 – Presuda Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, t. 59. i 65.).
- 32 – Vidjeti me?u ostalima presude Optigen i dr. (C?354/03, C?355/03 i C?484/03, EU:C:2006:16); Mahagében i Dávid (EU:C:2012:373), i VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).
- 33 – Presuda Teleos i dr. (EU:C:2007:548, t. 2. izreke). Vidjeti tako?er predmet koji je doveo do presude Mecsek?Gabona (EU:C:2012:547), u kojem nije bilo sigurno da je roba koja je predmet isporuke u pitanju zapravo napustila nacionalni teritorij. Usprkos tome Sud je uvjetovao odbijanje prava na izuze?e time da je prodava? znao ili morao znati da je transakcija sudjelovala u utaji.
- 34 – Vidjeti u tom smislu presudu Teleos i dr. (EU:C:2007:548, t. 58.).
- 35 – Vidjeti u tom smislu presudu Teleos i dr. (EU:C:2007:548, t. 44. i 45.).
- 36 – EU:C:2010:446
- 37 – EU:C:2010:742
- 38 – Vidjeti osobito presude Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, t. 16.) i Brzezi?ski (C?313/05, EU:C:2007:33, t. 55.).
- 39 – Vidjeti posebice presudu Brzezi?ski (EU:C:2007:33, to?ka 56.).
- 40 – Presuda X et fiscale eenheid Facet?Facet Trading (C?536/08 i C?539/08, EU:C:2010:217, to?ka 36.).