

**Predmet C-108/20**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

27. veljače 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

5. veljače 2020.

**Tužiteljica:**

HR

**Tuženik:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT**

**BERLIN – BRANDENBURG (Financijski sud u Berlin –  
Brandenburgu, Njemačka)**

**RJEŠENJE**

[omissis]

u sporu

HR

tužiteljica,

punomoćnik: [...],

protiv

Finanzamta Wilmersdorf

tuženika,

zbog poreza na promet 2009., 2010.

5. sudsko vijeće Finanzgerichta Berlin-Brandenburg (Financijski sud u Berlin – Brandenburg) donijelo je 5. veljače 2020. [omissis]

sljedeću odluku:

**I. Sudu Europske Unije (u daljnjem tekstu: Sud) upućuje se sljedeće prethodno pitanje:**

**Treba li članak 167. i članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) tumačiti na način da im se protivi primjena nacionalnog prava na temelju koje treba odbiti pravo na odbitak i u slučaju kada je počinjena utaja poreza na promet u ranijoj fazi i kada je porezni obveznik za to znao ili morao znati, ali transakcijom koja mu je upućena on nije sudjelovao ni u utaji poreza niti je u nju bio uključen, a počinjenu utaju također nije poticao niti podupirao?** [orig. str. 2.]

**II. Postupak povodom tužbe prekida se do donošenja odluke o prethodnom pitanju navedenom u točki I.**

**Obrazloženje:**

**I.**

1. Tužiteljica se, u suradnji sa svojim suprugom, tijekom spornih godina 2009. i 2010. bavila trgovinom pića na veliko u [...]. U svojim prijavama poreza na promet za sporne godine među ostalim je navela pretporeze iz računa društva P GmbH u iznosu od 993 164 eura (2009.) i 108 417,87 eura (2010.). Pića navedena u računima (osobito jaka alkoholna pića i piće Red Bull) društvo P GmbH zaista je isporučilo tužiteljici. Tužiteljica je društvu P GmbH isplatila iznose računa te je društvo P GmbH, kao i tužiteljica, u svojim poslovnim knjigama zabilježilo te transakcije. Ni tužiteljica ni društvo P GmbH nisu počinili utaju poreza u okviru svojih transakcija. Računi društva P GmbH-a u skladu su sa zakonskim odredbama iz članaka 14. i 14.a Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG). Pića koja je kupila od društva P GmbH tužiteljica je preprodavala, a da prilikom preprodaje nije počinjena utaja poreza na promet.
2. Iz dviju presuda u kaznenim stvarima, koje su u međuvremenu postale pravomoćne, proizlazi da je društvo P GmbH pića koja su dostavljena tužiteljici nabavilo tako što je nekoliko puta počinilo utaju poreza na promet. U skladu s utvrđenjima kaznenog suda, razlog tomu bile su sljedeće činjenice: tužiteljin suprug je kao odgovorna osoba društvu P GmbH isporučivao jaka alkoholna pića, kavu i Red Bull u velikim količinama (ukupni prihod do rujna 2010.: oko 80 milijuna eura). Za te isporuke nisu izdani računi. Umjesto toga je zaposlenik društva P GmbH izdao fiktivne račune koji se odnose na kupnju robe. Društvo P

GmbH zatim je na temelju tih računa zatražilo odbitak pretporeza. Tužiteljčin suprug istodobno je društvu P GmbH stavio na raspolaganje cjenike i potencijalne kupce za robu. Roba se preprodavala različitim kupcima, među ostalim i tužiteljici. Odbitak pretporeza koji je društvo P GmbH zahtijevalo na temelju fiktivnih računa odbijen je nakon što je nadležna porezna uprava otkrila te činjenice.

3. Osim toga, tuženik je i tužiteljici odbio pravo na odbitak u dijelu u kojem se iznosi pretporeza odnose na ulazne usluge koje je isporučilo društvo P GmbH. Kao obrazloženje je u bitnome naveo to da je tužiteljica sa svojim poduzećem bila dio **[orig. str. 3.]** lanca isporuke u kojem su počinjene utaje poreza na promet. Uz sudjelovanje tužiteljčinog supruga, društvo P GmbH utajilo je pretporez prilikom kupnje različitih pića koja su se potom preprodavala, među ostalim i tužiteljici.
4. Tužiteljica smatra da u ovom slučaju odbijanje prava na odbitak u pogledu ulaznih usluga koje je pružilo društvo P GmbH nije opravdano. Smatra da ispunjava zakonske uvjete za odbitak pretporeza.
5. Suprotno tomu, tuženik smatra da je tužiteljica, zbog sudjelovanja svojeg supruga u utaji i neuobičajene poslovne aktivnosti, trebala prepoznati da je njezino poduzeće bilo dio lanca isporuka u kojem su počinjene utaje poreza na promet. Prema sudskoj praksi Suda, to opravdava odbijanje prava na odbitak.

## II.

6. U skladu s člankom 267. stavkom 2. u vezi s člankom 267. stavkom 1. točkom (a) Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu UFEU), sudsko vijeće upućuje Sudu pitanje navedeno u izreci.

### 1. Pravni okvir

#### a. Pravo Unije

7. Članak 167. Direktive o PDV-u određuje:

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

8. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u glasi:

*„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: **[orig. str. 4.]**“*

(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*”

9. U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, da bi ostvario pravo na odbitak u vezi s isporukama robe i usluga, porezni obveznik među ostalim mora ispuniti sljedeći uvjet:

„[...] mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.”

### **b. Nacionalno pravo**

10. Članak 15. stavak 1. prvi podstavak točka 1. prva i druga rečenica UStG-a, u verziji koja je bila na snazi tijekom spornih godina, glasi kako slijedi:

„<sup>1</sup>Poduzetnik ima pravo odbiti sljedeći pretporez:

1. *porez koji je zakonito plaćen na robu i usluge koje mu je isporučio drugi poduzetnik. <sup>2</sup>Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a.”*

### **2. Ocjena s obzirom na nacionalno pravo i relevantnost prethodnog pitanja za donošenje odluke**

11. U ovom se slučaju postavlja pitanje koje je relevantno za donošenje odluke, a to je treba li tužiteljici odbiti pravo na odbitak u pogledu ulaznih usluga društva P GmbH, s obzirom na to da je ona morala znati za utaje poreza na promet koje su počinjene u ranijoj fazi.
12. Uvjeti primjene prava na odbitak predviđeni člankom 15. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a, ispunjeni su u pogledu poreza na promet navedenog na računima društva P GmbH. **[orig. str. 5.]**
13. Sporno je jedino pitanje je li odbijanje prava na odbitak opravdano činjenicom da je tužiteljica trebala znati za utaje poreza na promet u društvu P GmbH, dakle one koje su se dogodile u ranijoj fazi.
14. Odbijanje prava na odbitak u prethodno navedenom smislu nije bilo predviđeno zakonom tijekom spornih godina. U nacionalnoj sudskoj praksi suda najvišeg stupnja smatra se, oslanjajući se pritom na sudsku praksu Suda, da je takvo odbijanje ipak potrebno „kada se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da je porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je prilikom druge transakcije koja je dio lanca isporuke i koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili do koje dolazi nakon nje utajen PDV” [omissis].

15. Stoga je prema nacionalnom pravu za ishod spora odlučujuće pitanje ima li okolnost da je tužiteljica trebala znati da povrat koji je društvo P GmbH zahtijevalo predstavlja prijevaru, za posljedicu ne samo odbijanje prava na odbitak društvu P GmbH nego i odbijanje prava na odbitak u okviru kasnijih transakcija između društva P GmbH i tužiteljice. U tom je pogledu od odlučujuće važnosti tumačenje pojma „lanac isporuke”. Kada bi se dijelom lanca isporuke smatrale transakcije između društva P GmbH i tužiteljice, uključujući i kupnju pića koju je u ranijoj fazi izvršilo društvo P GmbH i koja je dio prijevare, u predmetnom bi se slučaju odbijanje prava na odbitak moglo smatrati opravdanim. U slučaju da nije riječ o takvom lancu isporuke, valja priznati pravo na odbitak.

### 3. Ocjena s obzirom na pravo Unije

16. Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu tumačenja pojma „lanac isporuke” u skladu sa zahtjevima prava Unije i o tome mogu li se transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvatiti tim pojmom. Budući da je „lanac isporuke” pojam koji je uveo Sudu u kontekstu odbijanja prava na odbitak, u predmetnom je slučaju riječ o problemu tumačenja prava Unije. **[orig. str. 6.]**
17. Sud je u međuvremenu u ustaljenoj sudskoj praksi presudio da je borba protiv utaja, izbjegavanja ili mogućih zloporaba cilj koji Direktiva o PDV-u prepoznaje i potiče. Stoga je na nacionalnim vlastima i sudovima da uskrate korištenje prava na odbitak kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zloporabe. Iako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kad je porezni obveznik znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV (vidjeti presudu Suda od 18. svibnja 2017., C-624/15, Litdana, [omissis] t. 35.; presuda Suda od 22. listopada 2015., C-277/14, PPUH Stehcemp, [omissis] t. 47. do 49.; presuda Suda od 13. ožujka 2014., C-107/13, FIRIN, [omissis] t. 42.; presuda Suda od 18. srpnja 2013., C-78/12, Evita-K, [omissis] t. 41.; presuda Suda od 31. siječnja 2013., C-642/11, Stroy trans, [omissis] t. 48.; presuda Suda od 31. siječnja 2013., C-643/11, LVK-56, [omissis] t. 60.; presuda Suda od 6. prosinca 2012., C-285/11, Bonik, [omissis] t. 41.; presuda Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, [omissis] t. 47.).
18. U skladu s tim načelima prava Unije, u glavnom postupku odbijanje prava na odbitak dolazi u obzir u sljedećim trima slučajevima:
- sama tužiteljica počinila je utaju poreza u pogledu spornih isporuka koje je izvršilo društvo P GmbH,
  - društvo P GmbH utajilo je porez na promet koji proizlazi iz isporuka tužiteljici ili

- sporne transakcije bile su dio lanca isporuka unutar kojeg je došlo do utaje poreza.

U slučaju da nije riječ ni o jednom od tih triju slučajeva, tužiteljici se ne bi smjelo odbiti pravo na odbitak, neovisno o saznanju da je u ranijoj fazi transakcije došlo do utaje poreza. **[orig. str. 7.]**

19. Budući da ni tužiteljica, time što je zahtijevala odbitak za pića koja joj je isporučilo društvo P GmbH, ni društvo P GmbH, kao isporučitelj proizvoda, nisu počinili utaju poreza transakcijama koje su u ovom slučaju sporne, u glavnom postupku odlučujuće je samo pitanje jesu li sporne transakcije bile dio „lanca isporuka” unutar kojeg je došlo do utaje poreza.
20. Koliko je moguće utvrditi, Sud, koji upotrebljava pojam „lanac isporuka”, još nije pobliže definirao taj pojam.
21. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev smatra da je moguće da već sama činjenica da porezni obveznik zna ili mora znati da je u (bilo kojoj) ranijoj fazi počinjena utaja poreza, dovodi do odbijanja prava na odbitak. Takav bi bio slučaj kad bi pojam „lanac isporuka” trebalo shvatiti u smislu da se u pogledu istog predmeta isporuke obavlja nekoliko uzastopnih transakcija. U tom slučaju, veza ili povezanost s utajom poreza koja je počinjena u ranijoj fazi postojala bi samo jer je riječ o istom predmetu isporuke. Međutim, poticanje ili podupiranje utaje poreza u okviru sporne transakcije (primjerice prikrivanjem opskrbnih odnosa ili slično) nije potrebno.
22. Međutim, sudsko vijeće koje je uputilo zahtjev ipak je sklonije mišljenju da je takvo tumačenje pojma „lanac isporuka” preširoko s obzirom na načela prava Unije kao što su načelo neutralnosti i načelo proporcionalnosti.
23. Iz sudske prakse Suda proizlazi da odbijanje prava na odbitak u slučaju utaja poreza i zlorababa povezanih s lancem isporuke dolazi u obzir samo ako upravo iz specifične kombinacije nekoliko uzastopnih transakcija proizlazi prijevarena narav tih cjelokupnih operacija (vidjeti presudu Suda od 18. prosinca 2014., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, Italmoda, *[omissis]* t. 67.). Na primjer, čini se da je to slučaj kada su uzastopne isporuke dio općeg plana kojim se želi otežati sljedivost isporučениh predmeta, a posljedično i otkrivanje utaja poreza počinjenih u lancu isporuka. To se osobito odnosi na transakcije koje su dio takozvanih kružnih prijevara. Osim toga, ovisno o slučaju, mogle bi biti obuhvaćene i lančane transakcije, ako se posredničkim uključivanjem poduzetnika koji **[orig. str. 8.]** zapravo ne primaju predmet isporuke žele prikriti transakcije. Zaključno, u skladu s tim tumačenjem, „lanac isporuka” obuhvaća samo one transakcije kojima se konkretno potiče utaja poreza ili kojima se pridonosi utaji poreza počinjenoj u ranijoj ili kasnijoj fazi.
24. Prema mišljenju sudskog vijeća koje je uputilo zahtjev, to se tumačenje temelji na nekoliko odluka Suda u kojima potonji Sud, za odbijanje prava na odbitak,

- kao uvjet određuje „*sudjelovanje*” poreznog obveznika, transakcijom koju izvršava, u utaji poreza počinjenoj u ranijoj ili kasnijoj fazi (vidjeti presudu Suda od 17. listopada 2019., C-653/18, Unitel, [omissis] t. 33.; presuda Suda od 28. ožujka 2019., C-275/18, Vins, [omissis] t. 33.; presuda Suda od 8. studenoga 2018., C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis] t. 41.; presuda Suda od 25. listopada 2018., C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis] t. 35.; presuda Suda od 19. listopada 2017., C-101/16, Paper Consult, [omissis] t. 52.; presuda Suda od 18. svibnja 2017., C-624/15, Litdana, [omissis] t. 33. i sljedeća; presuda Suda od 9. veljače 2017., C-21/16, Euro Tyre, [omissis] t. 40.; presuda Suda od 2. lipnja 2016., C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [omissis] t. 42.; presuda Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, [omissis] t. 54.),
- polazi od „*uključenosti*” transakcija poreznog obveznika u prijevazu počinjenu u nekoj drugoj fazi (vidjeti presudu Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, [omissis] t. 53.) ili
- zahtijeva „*povezanost*” transakcija poreznog obveznika s utajom poreza počinjenom u nekoj drugoj fazi (vidjeti presudu Suda od 28. ožujka 2019., C-275/18, Vins, [omissis] t. 33.; presuda Suda od 8. studenoga 2018., C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis] t. 41.; presuda Suda od [25.] listopada 2018., C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis] t. 35.; presuda Suda od 9. veljače 2017., C-21/16, Euro Tyre, [omissis] t. 40.).

Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, za takvo „*sudjelovanje*”, „*uključenost*” ili „*povezanost*” nije dovoljno **[orig. str. 9.]** samo to da porezni obveznik zna ili da mora znati da je počinjena utaja poreza. Naprotiv, za takvo „*sudjelovanje*”, „*uključenost*” ili „*povezanost*” potrebno je osobno doprinijeti utaji poreza, barem u smislu poticanja ili pogodovanja. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, zla vjera, kao isključivo subjektivna okolnost, ne može zamijeniti aktivno sudjelovanje koje je potrebno kako bi se potvrdilo da je riječ o „*sudjelovanju*”, „*uključenosti*” ili „*povezanosti*”.

25. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ako uz zlu vjeru ne postoji poticanje utaje poreza ili pogodovanje utaji poreza, puno toga govori u prilog činjenici da se poreznom obvezniku za njegovu ulaznu transakciju ne smije odbiti pravo na odbitak. To osobito vrijedi kada se podaci o opskrbnim odnosima, kao što je slučaj u glavnom postupku, učine u potpunosti dostupnima poreznim tijelima izdavanjem računa i unošenjem stavki u poslovne knjige i prijavljivanjem poreza na promet. U ovom slučaju nema prikrivanja opskrbnih odnosa ili prikrivanja isporučitelja. Utaja poreza počinjena u ranijoj fazi (u ovom slučaju: odbitak pretporeza u pogledu kupnje pića koju je izvršilo društvo P GmbH) u cijelosti je dovršena i više se ne može poticati odnosno ne može joj se pogodovati transakcijama u sljedećoj fazi (u ovom slučaju: preprodaja pića tužiteljici koju je izvršilo društvo P GmbH). Naprotiv, transakcija između društva P GmbH i

tužiteljice predstavlja još jedan opskrbeni odnos, koji je neovisan o transakciji izvršenoj u ranijoj fazi i obuhvaćenoj utajom poreza. U tom pogledu ne postoji opći plan prema kojem su te isporuke dio utaje poreza koja se odnosi na nekoliko transakcija. U skladu s takvim tumačenjem pojma „lanac isporuke”, čini se da je u okolnostima poput onih u glavnom postupku lanac isporuke završavao s društvom P GmbH. Iz toga proizlazi da isporuke društva P GmbH koje su uslijedile nakon utaje poreza na promet, neovisno o tome jesu li upućene tužiteljici ili trećim osobama, nisu dio lanca isporuka u kojem je počinjena utaja poreza, nego je, naprotiv, riječ o novim opskrbnim odnosima koje treba ocijeniti neovisno o utaji poreza koja im je prethodila.

26. Stoga prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev nije relevantno pitanje je li tužiteljčin suprug društvu P GmbH odredio kupce za robu. Naime, to ne bi trebalo dovesti u pitanje okolnost da isporuke društva P GmbH tužiteljici nemaju nikakav utjecaj na utaju poreza koju je ranije počinilo društvo P GmbH. Opskrbeni odnos koji je između društva P GmbH i tužiteljice potpuno transparentan, više ne može biti poticaj za utaje poreza koje su već dovršene. Zbog transparentnosti nije moguće ni **[orig. str. 10.]** naknadno prikrivanje opskrbnog odnosa.
27. Taj se zaključak potvrđuje sudskom praksom Suda, prema kojoj se odbijanje prava na odbitak u slučajevima zlorababe uzima u obzir samo ako dodjeljivanje spornog prava na odbitak ima za rezultat ostvarivanje porezne pogodnosti koja je protivna ciljevima Direktive o PDV-u (vidjeti presudu Suda od 10. srpnja 2019., C-273/18, Kurzu zeme, *[omissis]* t. 35.). Prema sudskoj praksi Suda to može biti primjerice slučaj kada porezni obveznik izvršavanjem transakcija prikriva stvarne isporučitelje kako bi time otežao oporezivanje transakcija ili kada se spornom transakcijom želi ostvariti neopravdana porezna pogodnost (vidjeti presudu Suda od 10. srpnja 2019., C-273/18, Kurzu zeme, *[omissis]* t. 36. i sljedeća). Međutim, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, čini se da u pogledu zahtijevanja odbitka nije riječ o takvom slučaju zlorababe. Budući da se isporučitelj pića (društvo P GmbH) navodi u računima, porezna tijela mogu ispitati oporezivanje robe porezom na promet. Na temelju transakcija koje je društvo P GmbH uputilo tužiteljici, ne može se utvrditi nikakvo prikrivanje isporučitelja. Osim toga, transakcije koje su u ovom slučaju sporne nisu imale za cilj utaju poreza. Naprotiv, kao što se prethodno navodi, eventualna utaja poreza društva P GmbH već je bila dovršena u trenutku isporuke pića tužiteljici. Stoga je već s logičkog stajališta isključeno da je tužiteljčino stjecanje pića dovelo do utaje poreza koju je društvo P GmbH počinilo prije toga.
28. Osim toga, sporne transakcije o kojima je u ovom slučaju riječ nisu uzrokovale štetu u pogledu poreza na promet jer je društvo P GmbH bilo obvezno platiti obračunani porez na promet. Posljedično, tim transakcijama nije se ostvarila ni porezna pogodnost koja bi mogla biti protivna ciljevima Direktive o PDV-u. Naprotiv, radi neutralnost u pogledu poreza na promet, odlukom na razini sustava na kojoj se temelji zajednički sustav PDV-a trebalo bi se zahtijevati priznavanje prava na odbitak u pogledu ulaznih usluga u glavnom postupku. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, kada bi utaja poreza koja je počinjena u (bilo kojoj)



ranijoj fazi utjecala na sve transakcije koje su uslijedile, u slučaju da je porezni obveznik samo znao ili morao znati za tu utaju, neproporcionalno je ograničenje tog načela neutralnosti. U tom pogledu valja istaknuti da odbijanje prava na odbitak ne smije imati obilježja sankcioniranja. Samo zato što se roba koja je dovela do transakcija eventualno nabavljala nezakonito, to ne znači da se načelo **[orig. str. 11.]** neutralnosti PDV-a može ukinuti. Odbitak pretporeza treba isključiti samo ako predmetna usluga izravno omogućuje ili potiče zlouporabu.

29. U prilog tom tumačenju osim toga govori činjenica da za odbitak u načelu nije relevantno je li se porez na dodanu vrijednost, koji se duguje na ranije ili kasnije izvršene prodajne transakcije koje se odnose na predmetnu robu, zaista uplatio poreznim tijelima (vidjeti rješenje Suda od 3. ožujka 2004., C-395/02, Transport Service, Zb. 2004., I-1991, t. 26.; presuda Suda od 12. siječnja 2006., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen i dr., Zb. 2006., I-483, t. 54.; presuda Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, *[omissis]*, t. 40.). U tom kontekstu, Sud je uvijek naglašavao nužnost da mjere namijenjene zaštiti interesa javnih financija, i stoga zaštiti poreznih prihoda, ne smiju prekoračiti ono što je nužno kako bi se „osigurala pravilna naplata poreza i spriječile utaje” (presuda Suda od 29. srpnja 2010., C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, *[omissis]* t. 26.; presuda Suda od 27. rujna 2007., C-409/04, Téleos, *[omissis]* 70., t. 46.; kao i presuda Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, *[omissis]*, t. 48.). U pogledu mjera u smislu članka 273. Direktive o PDV-u, Sud doslovno navodi: „Nadalje, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. Stoga se one ne mogu koristiti na način da sustavno dovedu u pitanje pravo na odbitak i, time, neutralnost PDV-a koja čini jedno od temeljnih načela zajedničkog sustava PDV-a” (presude Suda od 21. lipnja 2012., C-80/11 i C-142/11, Mahagében i David, *[omissis]* t. 57.).
30. Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, široko tumačenje pojma „lanac isporuka” u kontekstu odbijanja prava na odbitak u slučajevima zlouporabe može dovesti do toga da se na taj način sustavno dovode u pitanje prava na odbitak i načelo neutralnosti PDV-a. U slučaju da lanac isporuka zbog kojeg je došlo do odbijanja prava na odbitak obuhvaća i transakcije kojima se utaje poreza, počinjene u ranijoj ili kasnijoj fazi, niti potiče, niti im se pogoduje, odbijanje prava na odbitak u slučajevima zlouporabe dobilo bi širok i neproporcionalan učinak sankcije. Koliko god bilo pravilno odbiti pravo na odbitak kada je riječ o transakcijama koje su izravno povezane sa **[orig. str. 12.]** zlouporabom poreza na promet i utajom tog poreza, kako bi se učinkovito odgovorilo na utaju i zlouporabu poreza, toliko se isto tako čini protivnim sustavu, da se radi borbe protiv zlouporaba prihvati da pravo na odbitak pretporeza treba odbiti i za nekoliko kasnijih ili ranijih faza, ako te faze nemaju očitu vezu s počinjenom utajom poreza, u smislu poticanja utaje. Kada bi se takav dalekosežan učinak prihvatio, to bi dovelo do neopravdane višestruke kumulacije poreznog opterećenja koje proizlazi iz poreza na promet, i koje znatno nadilazi štetu povezanu s porezom na promet uzrokovanu utajom tog poreza. Naposljetku,

potvrđivanje takve „transakcije koja je dio prijave” dovelo bi do učinka sankcije koja je istovjetna novčanoj kazni i za koji stoga ne bi postojala pravna osnova u Direktivi PDV-u. U tom pogledu, porez na promet ne može biti sredstvo za kažnjavanje nepoštenog ponašanja poreznog obveznika [*omissis*].

31. Osim toga, sudsko vijeće smatra da je široko tumačenje pojma „lanac isporuke” sporno, među ostalim, jer se ne čini da se odbijanjem prava na odbitak u kasnijim fazama kojima se ne potiče utaja poreza, uopće može postići cilj kojem Sud teži, a to je sprečavanje zlouporabe poreza na promet i utaje tog poreza. Naime, ako je, kao u glavnom postupku, utaja poreza koja je počinjena u ranijoj fazi transakcije već bila izvršena i kasnija transakcija (u ovom slučaju: transakcija između društva P GmbH i tužiteljice) više nije omogućavala ili poticala utaju, odbijanje prava na odbitak tužiteljici više ne može spriječiti utaje.
32. Naposljetku, činjenica da je primjena odbijanja prava na odbitak u okolnostima kao što su one u glavnom postupku pogrešna, može se dokazati i ustaljenom sudskom praksom Suda prema kojoj u pogledu poreza na promet ne treba razlikovati „dopuštene” i „nedopuštene” transakcije. Pitanje je li transakcija u skladu s propisima nije relevantno za njezino oporezivanje porezom na promet s obzirom na to da načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se obuhvate sve transakcije (vidjeti presudu Suda od 6. srpnja 2006., C-439/04 i C-440/04, Kittel i Recolta Recycling [*omissis*] t. 50.; presuda Suda od 12. siječnja 2006., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen i dr., [*omissis*] t. 49.). Međutim, ako sustav PDV-a obuhvaća i „nedopuštene” transakcije, za njih bi, na temelju načela neutralnosti, trebalo biti moguće istodobno odbiti i pretporez. To bi u okolnostima poput onih u glavnom postupku, moglo dovesti do toga da je, zbog sudjelovanja tužiteljčinog supruga u utajama poreza na promet počinjenima u prethodnoj fazi, doduše riječ o transakciji [**orig. str. 13.**] koja nije u skladu s propisima, ali neovisno o toj nesukladnosti kasnije transakcije ipak treba uzeti u obzir za potrebe poreza na promet, tako da se ne može isključiti ni odbitak pretporeza.

#### 4. Prekid postupka

33. [*omissis*] [pojašnjenja koja se odnose na nacionalni postupak]
34. [*omissis*] [pojašnjenja koja se odnose na nacionalni postupak]  
[*omissis*]