

Predmet C-596/21

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

28. rujna 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Nürnberg (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

21. rujna 2021.

Tužitelj:

A

Tuženik:

Finanzamt M

[omissis]

Rješenje

u sporu

osobe A

– tužitelj –

[omissis]

protiv

Finanzamta M

– tuženik –

radi poreza na promet za 2011.

2. Senat (2. vijeće) Finanzgerichta Nürnberg (Financijski sud u Nürnbergu, Njemačka) [omissis]

riješio je 21. rana 2021.:

I. Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja:

- 1. Može li se drugom kupcu robe uskratiti pravo na odbitak pretporeza s osnove stjecanja zato što je morao znati da je prvotni prodavatelj pri prvoj prodaji utajio porez na dodanu vrijednost iako je i prvi kupac 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 kupcu po iznosu ograničeno na poreznu štetu nastalu utajom?**
- 3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje: obračunava li se porezna šteta**
 - 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?**

II. Postupak se prekida do primitka odluke Suda Europske unije.

[omissis]

Obrazloženje

I.

- 1** Tužitelj koji je trgovac, kupio je od osobe C, koja se predstavila kao osoba W, rabljeno vozilo za svoje poduzeće 2011. godine koje je osoba C jedne od prethodnih godina kupila od treće osobe. Osoba W je znala da se osoba C predstavila kao ona i bila je s time suglasna. Osoba C izdala je osobi W račun o isporuci rabljenog vozila u iznosu od 52.100,84 eura uvećano za porez na dodanu vrijednost u iznosu od 9.899,16 eura, a osoba W pak tužitelju račun na iznos od 64.705,88 eura uvećano za porez na dodanu vrijednost u iznosu od 12.294,12 eura koji je on dao osobi C, a ona predala tužitelju. Tužitelj je osobi C predao ukupno 77.000 eura koje je ona zadržala za sebe. Osoba C u svojem je knjigovodstvu i poreznim prijavama iskazala samo prodajnu cijenu u iznosu od 52.100,84 eura uvećano za porez na dodanu vrijednosti u iznosu od 9.899,16 eura te je platila samo porez u visini koja je iz toga proizašla. Osoba W nije evidentirala transakciju ni u svojem knjigovodstvu ni u svojim poreznim prijavama i u tom smislu nije ni platila porez.

- 2 Tužitelj s osnove stjecanja rabljenog vozila potražuje na ime odbitka pretporeza 12.294,12 eura. Suprotno tomu, tuženik smatra da tužitelj uopće ne može odbiti pretporez zato što mu se pravo na odbitak mora uskratiti s obzirom na to da je morao znati da je osoba C utajila porez.
- 3 Na temelju spisa i zaključaka rasprave, sud koji je uputio zahtjev smatra da je tužitelj prema okolnostima konkretnog slučaja zbog više neuobičajenosti bio dužan uvjeriti se u identitet svojeg poslovnog partnera pri čemu bi, s jedne strane, utvrdio da osoba C namjerno skriva svoj identitet, što nije moglo imati nikakvu drugu svrhu osim utaje poreza na dodanu vrijednost koji proizlazi iz prodaje rabljenog vozila, i, s druge strane, da je osoba W bila nezainteresirana za svoje porezne obveze te ih nije bila voljna ispuniti na odgovarajući način.

II.

- 4 Senat (vijeće) postavlja Sudu pitanja navedena u izreci u skladu s člankom 267. stavkom 2. u vezi sa stavkom 1. točkom (a) Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU).

5 1. Pravni okvir

6 a. Pravo Unije

- 7 Prema članku 14. stavku 2. točki (c) Direktive o zajedničkom sustavu PDV-a (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) isporukom robe smatra se

8 „[...] prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.”

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

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

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

12 „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;”

- 13 U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik, među ostalim, mora zadovoljiti sljedeći uvjet:

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

15 **b. Nacionalno pravo**

16 Članak 3. stavak 3. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) glasi:

„U slučaju komisijskog posla (članak 383. Handelsgesetzbucha (Trgovački zakonik)) isporuka postoji između komitenta i komisionara. Kod komisijske prodaje, kupcem se smatra komisionar, a kod komisijske kupnje komitent.“

17 Članak 15. stavak 1. prva rečenica točka 1. prva i druga rečenica u verziji koja je bila na snazi tijekom spornih godina glasi:

18 *„Poduzetnik može odbiti sljedeći pretporez:*

1. porez koji se prema zakonu duguje za isporuke i ostale činidbe koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svojega poduzeća. Za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza zahtijeva se da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a ovog zakona.“

19 **2. Ocjena prema nacionalnom pravu i relevantnost prethodnih pitanja za donošenje odluke**

20 U predmetnom se sporu na temelju spisa i zaključaka rasprave postavlja pitanje visine odbitka pretporeza za stjecanje rabljenog vozila koji tužitelju treba uskratiti jer je morao znati za utaju poreza osobe C.

21 Uvjeti za primjenu prava na odbitak pretporeza u skladu s člankom 15. stavka 1. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a ispunjeni su kada je riječ o porezu na promet iskazanom u računu osobe W. Uslijed suglasnosti osobe W s postupanjem osobe C došlo je do atipičnog slučaja komisijske prodaje, uz posebnost da je komitent, osoba C, ujedno i zastupnik komisionara. Stoga treba smatrati da je najprije osoba C vozilo isporučila osobi W, a potom je osoba W vozilo isporučila tužitelju.

22 Međutim, u načelu su ispunjeni i uvjeti za uskraćivanje prava na odbitak. Prema sudskoj praksi najviših nacionalnih sudova, koja se u tom smislu temelji na ustaljenoj sudskoj praksi Suda (primjerice rješenje od 14. travnja 2021. C-108/20, EU:C:2021:266 – Finanzamt Wilmersdorf i u njemu navedena sudska praksa), pravo na odbitak pretporeza uskraćuje se ako uvjeti za njegovo ostvarivanje stvarno postoje, ali je na temelju objektivnih elemenata utvrđeno da je porezni obveznik znao ili morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio porezne utaje koju je počinio dobavljač ili drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka (presuda BFH-a (Savezni financijski sud) od 18. veljače 2016.).

23 S tim u skladu bi se tužitelju možda trebalo uskratiti odbitak pretporeza u iznosu od 12.294,12 eura premda je osoba C utajila samo 2.394,96 eura poreza na dodanu vrijednost te je u lancu isporuka od osobe C preko osobe W do tužitelja stvarno

plaćeni porez sveukupno samo za taj iznos bio manji od poreza koji bi se dugovao u slučaju pravilnog odvijanja poslovnog događaja.

24 3. Ocjena prema pravu Unije

- 25 Sud koji je uputio zahtjev dvoji je li taj zaključak u skladu s Direktivom o PDV-u kako je tumači Sud.
- 26 Uskraćivanjem prava u slučaju sudjelovanja u poreznoj utaji trebalo bi se, prema sudskoj praksi Suda, izbjeći nepravilno oporezivanje (vidjeti presudu velikog vijeća od 07. prosinca 2010. C-285/09, EU:C:2010:742 – R, t. 52. o uskraćivanju izuzeća za isporuke unutar Zajednice) i štiti interese javnih financija (presude od 21. lipnja 2012. C-80/11, C-142/11 EU:C:2012:373 – Mahageben i David, t. 48.; od 06. prosinca 2012. C-285/11 EU:C:2012:774 – Bonik, t. 42.). Uskraćivanje se temelji na tome da se sudioniku u poreznoj utaji pripiše gubitak poreznih prihoda prouzročen poreznom utajom (presuda od 17. listopada 2019. C-653/18 EU:C:2019:876 – Unitel, t. 34.). Navedeno sa stajališta suda koji je uputio zahtjev ide u prilog uskraćivanju prava samo u mjeri potrebnoj za nadoknadu gubitka poreznih prihoda.
- 27 Međutim, u rješenju EU:C:2021:266 Finanzamt Wilmersdorf sadržana su razmatranja prema kojima svrha uskrate može bitno prekoračuje naknadu štete ili odgovornost za utajeni porez. Prema navodima u točki 35. i sljedećim točkama te presude, uskraćivanje ne ovisi o tome je li sudionik u poreznoj utaji time sebi priskrbio poreznu ili ekonomsku pogodnost, nego ono treba sprječavati prijevarne transakcije time što robu i usluge koje su bile predmet transakcije koja čini dio utaje lišava mogućnosti stavljanja na tržište i, slijedom toga, sudjeluje u borbi protiv utaje. Sud nalazi da se takvo uskraćivanje ne može smatrati povredom načela porezne neutralnosti.
- 28 Ako bi se uskraćivanje po iznosu moralo ograničiti na nastalu poreznu štetu, ono bi, međutim, u mnogim slučajevima moglo biti lišeno učinka u slučaju da se za utvrđivanje porezne štete uspoređuju samo obračunani porezi jer je uskraćivanje u pravilu moguće tek nakon otkrivanja porezne utaje i porezna tijela potom uobičajeno ispravljaju pogrešne prvotne obračune poreza. Suprotno tomu, usporedbom obračunanog i naplaćenog poreza u obzir se uzima slučaj koji se često susreće, da porezna tijela nakon otkrivanja porezne utaje uskrate prava i isprave obračunani porez u odnosu na utajivače, od kojih, međutim, ne mogu naplatiti iznose preostale na temelju ispravljenog obračuna poreza jer su utajivači utajene iznose potrošili ili prikriili.
- 29 Uzimajući u obzir osobito presudu velikog vijeća EU:C:2010:742 – R, sud koji je uputio zahtjev sklon je uskraćivanje ograničiti na nastalu poreznu štetu i tu poreznu štetu utvrditi, u slučaju pravilnog odvijanja poslovnog događaja, usporedbom poreza koji je ukupno dugovan u skladu sa zakonom i onoga koji je ukupno stvarno plaćenu lancu usluga. S tim u skladu tužitelj bi u spornom slučaju imao pravo odbiti iznos od 9.899,16 eura pretporeza, a trebalo bi mu uskratiti

pravo da odbije samo iznos koji ga premašuje i koji odgovara iznosu porezne štete.

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT