



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

1. srpnja 2021.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Porezni nadzor – Isporuka usluga na temelju djelatnosti umjetničkog posrednika – Transakcije koje podliježu PDV-u – Transakcije koje nisu prijavljene poreznoj upravi i za koje račun nije izdan – Utaja – Ponovno utvrđenje porezne osnovice poreza na dohodak – Načelo neutralnosti PDV-a – Uključivanje PDV-a u ponovno utvrđenu poreznu osnovicu”

U predmetu C-521/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud Galicije, Španjolska), odlukom od 19. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 8. srpnja 2019., u postupku

**CB**

protiv

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,**

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, N. Wahl (izvjestitelj), F. Biltgen, L. S. Rossi i J. Passer, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu CB, C. Gómez Docampo, *abogada*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,

\* Jezik postupka: španjolski

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata, saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 4. ožujka 2021., donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 73. i 78. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe CB i Tribunala Económico Administrativo Regional de Galicia (Okružni porezni sud u Galiciji, Španjolska), u vezi s obračunima poreza i sankcijama koje su toj osobi izrečene u okviru naknadne naplate poreza na dohodak fizičkih osoba za godine 2010. do 2012.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Uvodna izjava 7. Direktive 2006/112 glasi:

„Zajednički sustav [poreza na dodanu vrijednost (PDV)] trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

- 4 Članak 1. navedene direktive određuje:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuje zajednički sustav [PDV-a].

2. Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

- 5 Članak 73. navedene direktive glasi kako slijedi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

6 Članak 78. te direktive predviđa:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

- (a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;
- (b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca.

Za potrebe točke (b) prvog stavka, države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima.”

7 Članak 178. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

- (a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]”

8 U skladu s člankom 193. te direktive, svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202., u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.

9 U skladu s člankom 220. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Svaki porezni obveznik mora zajamčiti da, u sljedećim slučajevima, on sam ili njegov kupac ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, izdaje račun za:

- 1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]

- 5. svaku isplatu koju primi od drugog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije nego što je usluga pružena.”

10 U skladu s člankom 226. te direktive:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

- 6. količina i narav isporučene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga;

- 7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa;

8. porezna stopa za svaki stupanj ili izuzeće, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uključeni u cijenu jedinice;
9. primijenjena stopa PDV-a;
10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen;

[...]"

11. Članak 273. te direktive određuje:

„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.”

### *Španjolsko pravo*

12. U skladu s člankom 78. stavkom 1. Leya 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 o porezu na dodanu vrijednost) od 28. studenoga 1992. (BOE br. 312 od 29. prosinca 1992., str. 44247.):

„Oporezivi iznos sastoji se od ukupnog iznosa naknade primljene od kupca ili treće osobe za oporezive transakcije.”

13. Člankom 88. Zakona 37/1992, naslovljenim „Prijenos poreza”, propisano je:

„1. Porezni obveznici u cijelosti prenose iznos poreza na osobu za koju se izvršava oporeziva transakcija, a ona ga je obvezna platiti pod uvjetom da je prijenos poreza izvršen u skladu s odredbama ovog zakona, neovisno o uvjetima koje su stranke međusobno ugovorile. U slučaju isporuke robe ili usluga koja podliježe porezu i koja nije izuzeta od njega i čiji je primatelj javno tijelo, smatra se da je porezni obveznik pri sastavljanju svojih ekonomskih prijedloga, čak i ako su usmeni, u svakom slučaju u njih uključio [PDV], koji, međutim, prema potrebi, treba prenijeti kao zasebnu stavku u dokumentima koji se dostavljaju radi naplate a da se pritom ukupni dogovoreni iznos ne poveća zbog iskazivanja prenesenog poreza.

2. Porez se prenosi izdavanjem računa pod uvjetima i u skladu sa zahtjevima utvrđenima zakonom. U tu svrhu preneseni iznos iskazuje se zasebno od oporezivog iznosa, uključujući, u slučaju službeno utvrđenih cijena, navođenje primijenjene porezne stope. Iz odredaba prethodnih podstavaka ovoga stavka izuzimaju se transakcije utvrđene zakonom.

3. Porez se prenosi u trenutku izdavanja i dostave odgovarajućeg računa.

4. Pravo na prijenos poreza gubi se nakon isteka godine dana od dana dospijea.

5. Primatelj oporezive transakcije nije dužan platiti [PDV] koji je na njega prenesen prije nego što taj porez dospije na naplatu.

6. Za potrebe upravno-gospodarskih postupaka, smatra se da su sporovi koji mogu nastati u odnosu na prijenos poreza, u pogledu zakonitosti prijenosa i u pogledu iznosa tog poreza, porezne prirode.”

14 Člankom 89. tog zakona, naslovljenim „Ispravak iznosa prenesenog poreza”, predviđa se:

„1. Porezni obveznici ispravljaju iznose prenesenog poreza ako je iznos tog poreza pogrešno utvrđen ili su nastale okolnosti koje, u skladu s člankom 80. ovog zakona, dovode do izmjene oporezivog iznosa. Ispravak treba izvršiti u trenutku u kojem se utvrde razlozi pogrešnog izračuna poreza ili kada se pojave druge okolnosti na koje se odnosi prethodni podstavak, pod uvjetom da nisu prošle četiri godine od trenutka dospijeca poreza koji odgovara transakciji ili, ovisno o slučaju, kad se pojave okolnosti na koje se odnosi navedeni članak 80.

2. Odredbe prethodnog stavka također se primjenjuju kada nije prenesen nijedan porez, ali je izdan račun za transakciju.

3. Neovisno o odredbama prethodnih stavaka, iznosi prenesenog poreza ne ispravljaju se u sljedećim slučajevima:

1) ako ispravak koji se ne temelji na razlozima predviđenima člankom 80. ovog zakona dovodi do povećanja iznosa koji se prenose i osobe za koje su transakcije obavljene ne djeluju u svojstvu poduzetnika ili profesionalca, osim ako se porezne stope ne povećaju zakonom, u kojem se slučaju ispravak može izvršiti u mjesecu u kojem stupaju na snagu nove stope i u sljedećem mjesecu;

2) kad Porezna uprava utvrdi, na temelju odgovarajućih obračuna, dospjele i neprenesene iznose poreza koji su veći od iznosa koje je prijavio porezni obveznik i kad se na temelju objektivnih podataka dokaže da je dotični porezni obveznik sudjelovao u utaji ili da je znao ili je uz primjenu dužne pažnje u tom pogledu trebao znati da izvršava transakciju koja je dio utaje.”

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

15 CB je samozaposlena osoba koja obavlja djelatnost umjetničkog posrednika, koja podliježe PDV-u. U tom je smislu pružala usluge grupi Lito, grupi poduzeća zaduženoj za upravljanje infrastrukturom i orkestrima za svetkovine i blagdane u selima u Galiciji (Španjolska). Konkretno, osoba CB stupala je u kontakt s odborima za svečanosti, neformalnim skupinama stanovnika zaduženih za organizaciju svečanosti, te je u ime grupacije Lito vodila pregovore u vezi s nastupima orkestrara.

16 Plaćanja koja su odbori za svečanosti u okviru toga izvršili grupi Lito bila su u gotovini i nisu uključivala ni izdavanje računa ni računovodstvene evidencije. Slijedom toga, nisu bila prijavljena poreznoj upravi na ime poreza na dobit ili PDV-a.

17 Osoba CB primala je pak 10 % prihoda grupe Lito. Plaćanja u njezinu korist također su izvršena u gotovini, nisu bila prijavljena i nisu uključivala izdavanje ikakva računa. Osoba CB nije vodila poslovne knjige ni službene evidencije, nije izdavala račune niti ih je primala te stoga nije sastavljala prijave PDV-a.

- 18 Nakon obavljenog poreznog nadzora nad osobom CB, porezna uprava smatrala je da iznosi koje je primila kao naknadu za svoje djelatnosti posredovanja za grupu Lito, odnosno 64 414,90 eura u 2010., 67 565,40 eura u 2011. i 60 692,50 eura u 2012., nisu uključivali PDV i da je stoga poreznu osnovicu poreza na dohodak za te godine trebalo utvrditi uzimajući u obzir sve te iznose. Odgovarajuća rješenja dovela su do obračuna poreza na dohodak za godine 2010. do 2012. te su osobi CB izrečene sankcije, a ona je žalbom osporavala akte porezne uprave koji sadržavaju taj obračun i sankcije koje su joj izrečene.
- 19 Okružni porezni sud u Galiciji odbio je žalbu osobe CB, koja je protiv odluke tog tijela podnijela upravnu tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev.
- 20 U tom okviru osoba CB tvrdi da je *a posteriori* primjena PDV-a na iznose koje je porezna uprava utvrdila kao prihod protivna sudskoj praksi Tribunala Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) kao i sudskoj praksi Suda, prema kojima, kada ta uprava otkrije transakcije koje načelno podliježu PDV-u, a koje nisu prijavljene i za koje nije izdan račun, treba smatrati da je PDV uključen u cijenu koju su dogovorile stranke u tim transakcijama.
- 21 Osoba CB tako smatra da se, s obzirom na to da ona, u skladu sa španjolskim pravom, ne može potraživati PDV koji nije naplaćen jer njezino postupanje predstavlja porezni prekršaj, mora smatrati da je PDV uključen u cijenu usluga koje je isporučila.
- 22 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, kako bi odlučio u glavnom postupku, mora utvrditi je li Zakon 37/1992, kako ga tumači Tribunal Supremo (Vrhovni sud), u skladu s pravom Unije, s obzirom na to da predviđa da, kada gospodarski subjekti dobrovoljno i usklađeno provode transakcije koje uključuju gotovinska plaćanja, bez računa i bez prijave PDV-a, treba smatrati da takva plaćanja uključuju PDV.
- 23 U tim je okolnostima Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud Galicije, Španjolska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članke 73. i 78. Direktive [2006/112], s obzirom na načela neutralnosti, zabrane utaje poreza, zlouporabe prava i zabrane nezakonitog narušavanja tržišnog natjecanja, tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i sudska praksa koja ga tumači, u skladu s kojima, u slučajevima u kojima porezna uprava otkrije neprijavljene transakcije koje se oporezuju [PDV-om], a za koje nije izdan račun, treba smatrati da je [PDV] uključen u cijenu koju su dogovorile stranke za navedene transakcije?

Je li zbog toga, u slučajevima utaje u kojima transakcija nije prijavljena poreznoj upravi, moguće smatrati, kako se moglo zaključiti na temelju presuda Suda od 28. srpnja 2016., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), od 5. listopada 2016., *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) i od 7. ožujka 2018., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), da plaćeni i primljeni iznosi ne uključuju PDV, kako bi se izvršio prikladan obračun i izrekla odgovarajuća sankcija?”

### O prethodnom pitanju

- 24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud o načinu na koji treba, osobito s obzirom na načelo neutralnosti, tumačiti članke 73. i 78. Direktive 2006/112, koji se odnose na utvrđivanje oporezivog iznosa transakcije između poreznih obveznika PDV-a, kada oni zbog utaje nisu naveli

postojanje transakcije poreznoj upravi niti su izdali račun, a niti su naveli prihode ostvarene u toj transakciji u prijavi izravnih poreza. Sud koji je uputio zahtjev pita treba li u takvim okolnostima smatrati da plaćeni i primljeni iznosi već uključuju PDV.

- 25 Najprije valja istaknuti da, iako borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorporaba predstavlja cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 39. i navedena sudska praksa), određivanje oporezivog iznosa transakcije između poreznih obveznika, u smislu članaka 73. i 78. te direktive, nije jedno od oruđa koja su na raspolaganju državama člancima radi postizanja tog cilja, prema članku 273. navedene direktive, u smislu da u slučaju utaje mogu dati drugo tumačenje tih odredaba od onoga koje valja donijeti ako ne postoji utaja poreznih obveznika.
- 26 Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 29. svojeg mišljenja, pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev treba razmatrati odvojeno od pitanja je li dotičnim pojedincima potrebno izreći sankciju zbog povrede pravila zajedničkog mehanizma PDV-a.
- 27 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je sam zakonodavac Unije, neovisno o sankcijama koje su države članice odredile kako bi sankcionirale nezakonito ponašanje u poreznoj domeni, a osobito utaju, osigurao da porezni obveznici koji nisu poštovali temeljna pravila Direktive 2006/112, osobito u području izdavanja računa, snose posljedice svojeg ponašanja zbog nemogućnosti odbitka PDV-a, uključujući i kada nakon poreznog nadzora transakcije koje nisu dovele do izdavanja računa retroaktivno podliježu PDV-u.
- 28 Stoga, prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije – čija je svrha u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti i čime se načelno osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u – izvršavanje tog prava načelno je moguće, u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112, tek od trenutka u kojem porezni obveznik raspolaže računom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37., 38., 42. i 43. i navedenu sudska praksu).
- 29 Kao što to potvrđuje sud koji je uputio zahtjev, iz nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno članka 88. stavka 2. i članka 89. stavka 3. točke 2. Zakona 37/1992, proizlazi da se nemogućnost poreznog obveznika da odbije iznos PDV-a koji se plaća na transakciju koja nije prijavljena poreznoj upravi i za koju on nije izdao račun u ovom slučaju odnosi na tužitelja u glavnom postupku, ne dovodeći pritom u pitanje porezne sankcije koje su mu izrečene ili bi mu mogle biti izrečene.
- 30 Stoga, kad je riječ o određivanju porezne osnovice transakcija između poreznih obveznika, odnosno o stadiju koji prethodi onomu u kojem je konačni potrošač platio PDV, pružatelj usluga, u ovom slučaju tužitelj u glavnom postupku, morao je naplatiti PDV primatelju usluga, u ovom slučaju grupi Lito, i prijaviti taj PDV poreznoj upravi, što bi mu dalo pravo da odbije PDV plaćen na svu robu i usluge koje je iskoristio za usluge koje je isporučio. Međutim, zbog utaje tužitelja u glavnom postupku odredbe članka 89. stavka 3. točke 2. Zakona 37/1992 prepreka su mogućnosti ispravka PDV-a, pa stoga i ostvarenju prava na odbitak o kojem je riječ, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

- 31 Činjenica da su porezni obveznici povrijedili obvezu izdavanja računa iz članka 220. Direktive 2006/112 i da stoga, po definiciji, nedostaju obvezne informacije iz članka 226. točaka 6. do 10. te direktive ne može biti prepreka temeljnom načelu navedene direktive, koje se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, temelji na činjenici da sustav PDV-a ima za cilj opteretiti samo krajnjeg potrošača (presuda od 7. studenoga 2013., Tulicá i Plavosselin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 32 Osim toga, iako se provjere koje je provela dotična nacionalna uprava u okviru poreznog nadzora odnose na ponovnu uspostavu stanja kakvo bi postojalo da nije bilo nepravilnosti i, *a fortiori*, utaje te iako ta uprava različitim metodama nastoji utvrditi prikrivene transakcije i utajene prihode, ipak je potrebno navesti da te metode ne mogu jamčiti potpunu pouzdanost i da neizbježno sadržavaju određenu nesigurnost jer zapravo imaju za cilj postići što je moguće vjerojatniji i vjerodostojniji porezni rezultat, s obzirom na materijalne dokaze prikupljene tijekom porezne inspekcije.
- 33 U tim okolnostima, oporezivi iznos kako je definiran u člancima 73. i 78. Direktive 2006/112, odnosno protučinidba, subjektivna vrijednost koju je porezni obveznik doista primio i koja ne obuhvaća PDV, mora se, kada je riječ o naknadnom ponovnom utvrđivanju od strane dotične nacionalne porezne uprave, zbog nenavođenja PDV-a na računu ili nepostojanja računa, bez obzira na to jesu li ti propusti posljedica utaje ili ne, razumjeti uzimajući u obzir tu neizbježnu nesigurnost.
- 34 Zbog toga se za rezultat transakcije koju su porezni obveznici PDV-a prikrili poreznoj upravi – iako je trebao dovesti do izdavanja računa u skladu s člankom 220. Direktive 2006/112, koji sadržava podatke koje traži članak 226. te direktive, te iako je trebao biti prijavljen toj upravi – treba smatrati da, kada, kao u glavnom predmetu, dotična porezna uprava provodi ponovno utvrđivanje u okviru nadzora naplate izravnih poreza, on uključuje PDV koji se naplaćuje na navedenu transakciju.
- 35 Suprotno tomu, drukčije bi bilo u ovom slučaju ako bi sud koji je uputio zahtjev smatrao da je, prema primjenjivom nacionalnom pravu, moguć ispravak PDV-a nakon provjere navedene u točki 30. ove presude (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2013., Tulicá i Plavošin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 37.).
- 36 Svako drugo tumačenje bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a i djelomično bi njime opteretilo poreznog obveznika, iako PDV mora snositi samo krajnji potrošač, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 28. i 31. ove presude.
- 37 To rješenje nije protivno ni sudskoj praksi iz presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), od 5. listopada 2016., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740) i od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), s obzirom na to da, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 33. svojeg mišljenja, Sud nije zauzeo stajalište o uključivanju PDV-a u prihode koje je porezna uprava ponovno utvrdila u slučaju utaje, kada su prikrivene transakcije donijele te prihode, na koje se naplaćuje PDV, te za koje je morao biti izdan račun i prijavljen PDV.
- 38 Valja dodati da poštovanju načela neutralnosti PDV-a nije protivna mogućnost država članica da, u skladu s člankom 273. Direktive 2006/112, predvide sankcije za borbu protiv utaje poreza i, općenitije, obvezi tih država, u skladu s člankom 325. stavcima 1. i 2. UFEU-a, da se učinkovitim i odvraćajućim mjerama bore protiv nezakonitih aktivnosti kojima se nanosi šteta financijskim interesima Europske unije, kao i da poduzimaju iste mjere za borbu protiv utaje koja šteti financijskim interesima Unije učinkovitim i odvraćajućim mjerama kao što su mjere koje



poduzimaju za borbu protiv utaje koja šteti njihovim financijskim interesima (vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 30.). U okviru takvih sankcija, a ne određivanjem porezne osnovice u smislu članka 73. i 78. Direktive 2006/112, treba sankcionirati utaju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

- 39 S obzirom na navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da Direktivu 2006/112, osobito njezine članke 73. i 78., u vezi s načelom neutralnosti PDV-a, treba tumačiti na način da – kada porezni obveznici PDV-a zbog utaje poreza nisu naveli poreznoj upravi postojanje transakcije, ni izdali račun, ni naveli prihode ostvarene prilikom te transakcije u prijavi izravnih poreza – prilikom ponovnog utvrđivanja, u okviru nadzora takve prijave, iznosa plaćenih i primljenih tijekom predmetne transakcije koju provodi predmetna porezna uprava treba smatrati da je PDV već uključen u cijenu, osim ako prema nacionalnom pravu porezni obveznici neovisno o utaji imaju mogućnost prijenosa poreza i naknadnog odbitka predmetnog PDV-a.

### **Troškovi**

- 40 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

**Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (PDV), osobito njezine članke 73. i 78., u vezi s načelom neutralnosti PDV-a, treba tumačiti na način da – kada porezni obveznici PDV-a zbog utaje poreza nisu naveli poreznoj upravi postojanje transakcije, ni izdali račun, ni naveli prihode ostvarene prilikom te transakcije u prijavi izravnih poreza – prilikom ponovnog utvrđivanja, u okviru nadzora takve prijave, iznosa plaćenih i primljenih tijekom predmetne transakcije koju provodi predmetna porezna uprava treba smatrati da je PDV već uključen u cijenu, osim ako prema nacionalnom pravu porezni obveznici neovisno o utaji imaju mogućnost prijenosa poreza i naknadnog odbitka predmetnog PDV-a.**

Potpisi