



# Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

27. listopada 2022.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 44. – Mjesto oporezivanja – Prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova – Primatelj koji je uključen u utaju PDV-a u okviru niza transakcija – Porezni obveznik koji je znao ili je morao znati za postojanje te utaje”

U predmetu C-641/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), odlukom od 11. listopada 2021., koju je Sud zaprimio 20. listopada 2021., u postupku

**Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

protiv

**Finanzamt Österreich**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednika osmog vijeća, N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Climate Corporation Emissions Trading GmbH, W. Standfest, *Rechtsanwalt*,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: njemački

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredaba Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Climate Corporation Emissions Trading GmbH (u daljnjem tekstu: društvo Climate Corporation) i Finanzamta Österreich (Porezna uprava, Austrija), u vezi s podlijevanjem porezu na dodanu vrijednost (PDV) transakcija koje se sastoje od prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:  
„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:  
[...]  
(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:  
[...]  
(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;  
[...].”
- 4 U glavi V. te direktive, naslovljenoj „Mjesto oporezivih transakcija”, poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”, sadržava članak 44. navedene direktive, kojim se određuje:  
„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”
- 5 Taj članak 44. proizlazi iz Direktive 2008/8, kojom je izmijenjena Direktiva 2006/112 u pogledu mjesta pružanja usluga. Uvodne izjave 3. i 4. Direktive 2008/8 glase:  
„(3) Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kada bi se opće pravilo o mjestu pružanja usluga ovako promijenilo bile bi potrebne određene iznimke od ovog općenitog pravila i zbog administrativnih i političkih razloga.

- (4) Za pružanje usluga poreznim obveznicima opće pravilo za mjesto pružanja usluga trebalo bi se temeljiti na mjestu gdje svoj poslovni nastan ima primatelj, a ne pružatelj. [...]"
- 6 U glavi IX. Direktive o PDV-u, naslovljenoj „[Oslobodjenja]”, poglavlje 1., naslovljeno „Opće odredbe”, sadržava članak 131. te direktive, kojim se određuje:
- „[Oslobodjenja] predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih [oslobodjenja] i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”
- 7 Ta glava IX. sadržava i poglavlje 4., naslovljeno „[Oslobodjenja] transakcija unutar Zajednice”. U okviru poglavlja 4., člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa se:
- „Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar [Europske] [z]ajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”
- 8 Člankom 196. te direktive određuje se:
- „PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ali je identificirana za potrebe PDV-a, kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.”
- 9 Člankom 273. prvim stavkom navedene direktive navodi se:
- „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.”

### ***Austrijsko pravo***

- 10 U skladu s člankom 3.a stavkom 6. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 23. kolovoza 1994. (BGBl. 663/1994), u verziji primjenjivoj na okolnosti glavnog postupka (BGBl. I 52/2009):
- „Podložno stavcima 8. do 16. i članku 3.a, za druge usluge pružene poduzetniku, u smislu stavka 5. točaka 1. i 2., smatra se da se izvršavaju u mjestu u kojem primatelj obavlja svoje poslovanje. Ako je druga usluga pružena u poduzetnikovoj stalnoj poslovnoj jedinici, tada je odlučujuće mjesto te stalne poslovne jedinice.”
- 11 U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da pojmovi „poduzetnik” i „druge usluge”, korišteni u toj odredbi, odgovaraju pojmovima „porezni obveznik” i „pružanje usluga”, koji se upotrebljavaju u pravu Unije.

## Glavni postupak i prethodno pitanje

- 12 Društvo Climate Corporation, čije se sjedište nalazi u Badenu (Austrija), naplatno je, između 1. i 20. travnja 2010., prenijelo emisijske jedinice stakleničkih plinova društvu Bauduin Handelsgesellschaft mbH (u daljnjem tekstu: društvo Bauduin), sa sjedištem u Hamburgu (Njemačka).
- 13 Rješenjem o porezu na promet za 2010. godinu, koje je doneseno 27. siječnja 2012., Finanzamt Baden Mödling (Porezni ured u Baden Mödlingu, Austrija) kvalificirao je te prijenose emisijskih jedinica stakleničkih plinova kao oporezive „isporuke robe” koje nisu obuhvaćene oslobođenjem za isporuke unutar Zajednice. Prema mišljenju tog poreznog ureda, društvo Bauduin je kao nepostojeći trgovac (*missing trader*) sudjelovao u kružnoj prijeveri u vezi s PDV-om, a društvo Climate Corporation znalo je ili je moralo znati da će se te jedinice koristiti u svrhu pronevjere PDV-a.
- 14 Društvo Climate Corporation podnijelo je 27. veljače 2012. tužbu protiv tog rješenja pred sudom koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija).
- 15 Taj sud utvrđuje da prijenose emisijskih jedinica stakleničkih plinova treba kvalificirati kao „pružanje usluga”, a ne kao „isporuku robe”, kao što to proizlazi iz presude od 8. prosinca 2016., A i B (C-453/15, EU:C:2016:933).
- 16 Navedeni sud pojašnjava da se u tim okolnostima, u skladu s odredbama članka 44. Direktive o PDV-u, članka 3.a stavka 6. Zakona o porezu na promet i njemačkog prava, mjesto pružanja usluga koje društvo Climate Corporation pruža društvu Bauduin nalazi u Njemačkoj. Smatra da se te usluge ne mogu oporezivati u Austriji, nego u Njemačkoj, a društvo Bauduin je obveznik PDV-a u potonjoj državi članici.
- 17 Međutim, prema utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, društvo Climate Corporation moralo je znati da su se emisijske jedinice koje su prodane društvu Bauduin koristile u prijeverne svrhe pronevjere PDV-a.
- 18 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev primjećuje da je, u kontekstu transakcija koje se sastoje od isporuka unutar Zajednice, Sud u presudi od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), presudio da je potrebno uskratiti korištenje prava na oslobođenje takve isporuke od PDV-a, prava na odbitak pretporeza i prava na povrat PDV-a poreznom obvezniku koji je znao ili je morao znati da transakcijom na koju se poziva kako bi utemeljio ta prava sudjeluje u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka.
- 19 Pita se je li ta sudska praksa po analogiji primjenjiva na prekogranično pružanje usluga. Takva bi primjena podrazumijevala da, u slučaju poput onog u glavnom postupku, treba smatrati da se mjesto pružanja usluga nalazi u Austriji, a ne u Njemačkoj, i to unatoč suprotnom tekstu članka 44. Direktive o PDV-u i odgovarajućih nacionalnih odredaba.
- 20 Smatra da odgovor na to pitanje nije očit jer postoje i sličnosti i razlike između isporuka unutar Zajednice i prekograničnog pružanja usluga unutar Unije.

- 21 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li [Direktivu o PDV-u] tumačiti na način da nacionalna tijela i nacionalni sudovi trebaju smatrati da se mjesto pružanja usluga, koje se u formalnom smislu u skladu s pisanim pravom nalazi u drugoj državi članici u kojoj primatelj usluge ima sjedište, nalazi u tuzemstvu ako je tuzemni porezni obveznik koji pruža navedenu uslugu morao znati da pruženom uslugom sudjeluje u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza transakcija?”

### **Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku**

- 22 Društvo Climate Corporation osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku. Tvrdi da je, s jedne strane, prethodno pitanje postavljeno kao hipotetsko. Budući da transakcija o kojoj je riječ u glavnom postupku nije oporeziva u Austriji, nego u Njemačkoj, nije na austrijskom sudu da postavi pitanje Sudu radi razjašnjenja hipotetskih poreznih obveza poreznog obveznika u drugoj državi članici. S druge strane, smatra da to pitanje proizlazi iz rasuđivanja analogijom, izvedenog iz presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), koje se ne može slijediti s obzirom na razlike između okolnosti spora u glavnom postupku i onih u predmetu koji je doveo do te presude.
- 23 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pitanja koja se tiču tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sud u pravnom i činjeničnom okviru koji određuje pod svojom odgovornošću, i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost, uživaju presumpciju relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske prirode ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na postavljena pitanja pružio koristan odgovor (presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 31. i navedena sudska praksa, te od 21. veljače 2018., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, t. 23. i navedena sudska praksa).
- 24 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku nedvojbeno proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ne traži razjašnjenje u pogledu obveza poreznog obveznika u državi članici različitoj od one kojoj taj sud pripada. Naprotiv, on u biti želi utvrditi mogu li, na temelju prava Unije, porezna tijela države članice kojoj on pripada podvrgnuti PDV-u transakcije koje su predmet glavnog postupka iako se, prema njegovu mišljenju, mjesto tih transakcija nalazi u drugoj državi članici. Iz toga slijedi da taj zahtjev nije hipotetski.
- 25 Usto, budući da društvo Climate Corporation dovodi u pitanje mogućnost da se analogijom prenesu zaključci izvedeni iz presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), u slučaju poput onoga iz glavnog postupka, dovoljno je utvrditi da je ta argumentacija dio meritornog odgovora na prethodno pitanje.
- 26 Prema tome, zahtjev za prethodnu odluku je dopušten.

## O prethodnom pitanju

- 27 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li odredbe Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da, kad je riječ o pružanju usluga koje porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja prema poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, tijela prve države članice smatraju da se u pogledu mjesta toga pružanja usluge – koje se, u skladu s člankom 44. te direktive, nalazi u toj drugoj državi članici – ipak smatra da se ono nalazi u prvoj državi članici kada je dotični pružatelj znao ili je morao znati da navedenim pružanjem usluge sudjeluje u utaji PDV-a koju je u okviru niza transakcija počinio primatelj iste usluge.
- 28 Najprije valja pojasniti da, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, transakcije koje se sastoje od naplatnog prenošenja emisijskih jedinica stakleničkih plinova treba, za potrebe Direktive o PDV-u, smatrati pružanjem usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 30.).
- 29 Nadalje, mjesto pružanja usluga mora se odrediti u skladu s odredbama poglavlja 3. glave V. Direktive o PDV-u. U tom pogledu odjelci 2. i 3. tog poglavlja propisuju, redom, opća pravila za utvrđivanje mjesta oporezivanja tih pružanja usluga i posebne odredbe koje se odnose na pružanja posebnih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 37.).
- 30 Cilj je tih odredaba kojima se određuje poveznica u pogledu mjesta oporezivanja pružanja usluga izbjeći, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presude od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 42. i navedena sudska praksa, te od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 25.).
- 31 Time što tako na ujednačen način određuju mjesto oporezivanja pružanja usluga, navedene odredbe razgraničavaju nadležnosti država članica i uspostavljaju razumnu raspodjelu područja primjene nacionalnih zakonodavstava u području PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 50. i 51.).
- 32 U tom kontekstu, članak 44. Direktive o PDV-u propisuje opće pravilo za određivanje mjesta pružanja usluga.
- 33 U skladu s tim općim pravilom, mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja. Međutim, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegova poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.
- 34 U strukturi članka 44. Direktive o PDV-u sjedište poslovanja stoga čini glavnu poveznicu za potrebe određivanja mjesta pružanja usluga, dok su druge dvije poveznice koje se navode odstupajuća, odnosno podredna (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 53. do 56.).

- 35 Usto, nijednom se odredbom te direktive ne navodi posebno pravilo za potrebe određivanja mjesta oporezivanja transakcije koja se sastoji od naplatnog prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova.
- 36 Iz toga slijedi da se, u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u, mjesto transakcije, koja se sastoji od toga da porezni obveznik s poslovnim nastanom u državi članici naplatno prenese emisijske jedinice stakleničkih plinova drugom poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, nalazi u potonjoj državi članici.
- 37 U ovom slučaju iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da se, na temelju članka 44. Direktive o PDV-u i odgovarajućih odredbi dotičnog nacionalnog prava, mjesto transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku nalazi u državi članici primatelja pruženih usluga, odnosno u Njemačkoj, i da je, u skladu s člankom 196. te direktive i odgovarajućim odredbama tog nacionalnog prava, taj primatelj onaj koji je dužan platiti PDV u državni proračun. Međutim, navedeni je primatelj navodno počinio utaju PDV-a, a predmetni je pružatelj usluga to morao znati.
- 38 Upravo s obzirom na ta uvodna razmatranja valja utvrditi može li se, unatoč jasnom izričaju članka 44. Direktive o PDV-u, u pogledu mjesta transakcije – koja se sastoji od toga da porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici naplatno prenese emisijske jedinice stakleničkih plinova poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – smatrati da se ono nalazi u pružateljevoj državi članici kada se tom transakcijom sudjeluje u utaji PDV-a.
- 39 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54.; od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 43. i od 15. rujna 2022., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, t. 27.).
- 40 Stoga je Sud presudio da nacionalna tijela i sudovi u načelu mogu, čak i moraju, uskratiti korištenje pravima predviđenima Direktivom o PDV-u, na koja se poziva u svrhu utaje ili zlouporabe, kao što je pravo na oslobođenje isporuke unutar Zajednice. To je slučaj ne samo onda kad sam porezni obveznik utaji porez nego i kada je porezni obveznik znao ili je morao znati da predmetnom transakcijom sudjeluje u utaji PDV-a koju je počinio isporučitelj ili drugi subjekt koji uzlazno ili silazno sudjeluje u tom lancu transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 51. i 52.; od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.; od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 42., i od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 49. i 50.).
- 41 Međutim, kao prvo, za razliku od predmeta u kojima je nastala sudska praksa navedena u prethodnoj točki, ovaj se predmet ne odnosi na pozivanje na pravo, kao što je to pravo na oslobođenje isporuke unutar Zajednice, nego na određivanje mjesta oporezive transakcije.
- 42 Doista, tumačenje u skladu s kojim se, u slučaju utaje PDV-a, u pogledu mjesta pružanja usluga može smatrati da se nalazi u državi članici različitoj od one određene na temelju odredaba Direktive o PDV-u koje se odnose na određivanje mjesta pružanja usluga bilo bi protivno ciljevima i općoj strukturi tih odredaba, kako su izraženi u točkama 30. i 31. ove presude.

- 43 Naime, takvim bi se tumačenjem izmijenila raspodjela poreznih nadležnosti među državama članicama, kako ona proizlazi iz navedenih odredaba. U slučaju kao što je onaj u ovom predmetu, to bi imalo za učinak, konkretno, prenošenje porezne nadležnosti države članice u kojoj primatelj dotične usluge ima poslovni nastan u državu članicu u kojoj poslovni nastan ima pružatelj te usluge, a da za to ne postoji ikakva pravna osnova.
- 44 Usto, valja podsjetiti na to da logika na kojoj se temelje odredbe o utvrđivanju mjesta pružanja usluga, a koja se odražava i u uvodnim izjavama 3. i 4. Direktive 2008/8 te članku 44. Direktive o PDV-u, ide za tim da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se dotične usluge koriste (vidjeti po analogiji presudu od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25. i navedenu sudsku praksu). Međutim, tumačenje poput onoga iz točke 42. ove presude u konačnici bi dovelo do prenošenja poreznih prihoda u državu članicu različitu od države krajnje potrošnje tih usluga.
- 45 Kao drugo, točno je da, s činjeničnog stajališta, pružanje usluga od strane poreznog obveznika s poslovnim nastanom u jednoj državi članici poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ima sličnosti s isporukom unutar Zajednice jer oboje podrazumijevaju osobe s poslovnim nastanom u dvjema državama članicama. Ipak, ostaje činjenica da se, prema trenutačnom stanju prava Unije, pravni režim isporuka unutar Zajednice i pravni režim prekograničnog pružanja usluga unutar Unije razlikuju.
- 46 Naime, kad je riječ o režimu prvonavedenih, svaka isporuka robe unutar Zajednice, u smislu članka 138. Direktive o PDV-u, ima za posljedicu njezino stjecanje unutar Zajednice u smislu članka 2. stavka 1. točke (b) te direktive. Isporuka unutar Zajednice i stjecanje unutar Zajednice, koje čini drugi oporezivi događaj, čine jedinstvenu gospodarsku transakciju, u pogledu koje se porezna nadležnost dijeli između države članice u kojoj je započela otpreme robe i države članice u kojoj ona završava, koje su odgovarajuće odgovorne za izvršavanje ovlasti koje su im dodijeljene (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 22. do 24.).
- 47 Stoga je isporuka robe unutar Zajednice oslobođena u državi članici u kojoj je započela otprema te robe, ne dovodeći u pitanje pravo na odbitak ili povrat plaćenog pretporeza u toj državi članici, dok stjecanje unutar Zajednice podliježe PDV-u u državi članici u kojoj ta otprema završava (vidjeti u tom smislu presudu od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 48 Država članica u kojoj je započela otprema navedene robe stoga može, ovisno o slučaju, odbiti dodijeliti oslobođenje na temelju nadležnosti koje joj pripadaju na temelju članka 131. Direktive o PDV-u, nastojeći postići cilj osiguranja ispravne i izravne primjene oslobođenja i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe (vidjeti u tom smislu presudu od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 51.).
- 49 Nasuprot tomu, taj režim transakcija unutar Zajednice nije primjenjiv na prekogranično pružanje usluga unutar Unije, u odnosu na koje samo jedna država članica, određena u skladu s odredbama Direktive o PDV-u, ima poreznu nadležnost.
- 50 Stoga, u suprotnosti s nadležnostima dodijeljenima državi članici u kojoj je započela otprema robe koja je predmet isporuke unutar Zajednice, kako su one prikazane u točkama 46. do 48. ove presude, državi članici u kojoj poslovni nastan ima pružatelj usluge poreznom obvezniku s



poslovnim nastanom u drugoj državi članici – a čije se mjesto pružanja nalazi, u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u, u potonjoj državi članici – tom se direktivom ne daje nikakva nadležnost da takvu uslugu podvrgne PDV-u.

- 51 Prema tome, sudska praksa navedena u točki 40. ove presude ne može se analogijom primijeniti na određivanje mjesta pružanja usluga.
- 52 Iz prethodno navedenog proizlazi da se mjesto pružanja usluga ne može izmijeniti zanemarujući jasan izričaj članka 44. Direktive o PDV-u zbog toga što je razmatrana transakcija povezana s utajom PDV-a.
- 53 Ipak, na temelju članka 273. Direktive o PDV-u države članice mogu donijeti mjere da bi osigurale pravilnu naplatu poreza i da bi spriječile utaju. Te mjere, međutim, ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva. U načelu je na poreznim tijelima da izvrše nužne kontrole poreznih obveznika kako bi utvrdila nepravilnosti i utaje PDV-a kao i da odrede sankcije poreznom obvezniku koji je počinio te nepravilnosti ili utaje (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 40. i navedenu sudsku praksu; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 57. i 62., i od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, t. 38.).
- 54 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da odredbe Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi to da, kad je riječ o pružanju usluga koje porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja prema poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, tijela prve države članice smatraju da se u pogledu mjesta toga pružanja usluge – koje se, u skladu s člankom 44. te direktive, nalazi u toj drugoj državi članici – ipak smatra da se ono nalazi u prvoj državi članici kada je pružatelj znao ili je morao znati da navedenim pružanjem usluge sudjeluje u utaji PDV-a koju je u okviru niza transakcija počinio primatelj iste usluge.

## **Troškovi**

- 55 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 navedenih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008.**

**treba tumačiti na način da im se:**

**protivi to da, kad je riječ o pružanju usluga koje porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja prema poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, tijela prve države članice smatraju da se u pogledu mjesta toga pružanja usluge – koje se, u skladu s člankom 44. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8, nalazi u toj drugoj državi članici – ipak smatra da se ono nalazi u prvoj državi članici**

**kada je pružatelj znao ili je morao znati da navedenim pružanjem usluge sudjeluje u utaji poreza na dodanu vrijednost koju je u okviru niza transakcija počinio primatelj iste usluge.**

Potpisi