



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

29. veljače 2024.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 138. stavak 1. – Oslobodenje od oporezivanja isporuka robe unutar Zajednice – Odbijanje priznavanja prava na oslobodenje od oporezivanja – Dokazi – Isporučitelj robe koji ne dokaže isporuku robe primatelju navedenom u poreznoj dokumentaciji – Isporučitelj koji podnese druge informacije koje dokazuju svojstvo poreznog obveznika stvarnog primatelja”

U predmetu C-676/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Najviši vrhovni sud, Češka Republika), odlukom od 26. listopada 2022., koju je Sud zaprimio 2. studenoga 2022., u postupku

**B2 Energy s.r.o.**

protiv

**Odvolací finanční ředitelství**

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: Z. Csehi (izvjestitelj), predsjednik vijeća, I. Jarukaitis i D. Gratsias,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 4. listopada 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Odvolací finanční ředitelství, T. Měkýš i T. Rozehnal,
- za češku vladu, M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula i J. Vlácil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i M. Salyková, u svojstvu agenata,

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

\* Jezik postupka: češki

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 1. 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. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289, str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva B2 Energy s.r.o. i Odvolací finanční ředitelství (Žalbená uprava za financije, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: uprava za financije) u pogledu odbijanja poreznih tijela da od poreza na dodanu vrijednost (PDV) oslobode nekoliko isporuka unutar Zajednice koje je obavilo to društvo.

### **Pravni okvir**

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

##### *Direktiva o PDV-u*

- 3 Članak 131. Direktive o PDV-u glasi:  
„Izuzeća 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 izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”
- 4 U skladu s člankom 138. stavkom 1. te direktive:  
„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice 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.”
- 5 Članak 139. stavak 1. navedene direktive propisuje:  
„Izuzeće iz članka 138. stavka 1. ne primjenjuje se na isporuku robe koju obavljaju porezni obveznici koji su obuhvaćeni izuzećem za mala poduzeća, utvrđenim u člancima od 282. do 292.  
Navedeno izuzeće ne primjenjuje se ni na isporuku robe poreznim obveznicima ili pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.”

### *Uredba (EU) br. 904/2010*

- 6 U skladu s uvodnom izjavom 7. Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15. i SL 2019., L 196, str. 17.):

„Za potrebe prikupljanja [dugovanog] poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a. Stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza [koji se duguje] na vlastitom državnom području, već trebaju također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali [koji se duguje] u drugoj državi članici.”

### **Češko pravo**

- 7 U skladu s člankom 92. stavkom 3. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009 kojim se utvrđuje Zakonik o poreznom postupku), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, porezni obveznik dokazuje sve okolnosti koje je dužan navesti u redovnoj poreznoj prijavi, dodatnoj poreznoj prijavi ili u drugim dokumentima.

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

- 8 Zahtjev za prethodnu odluku upućen je u okviru spora između društva B2 Energy, češkog društva, i uprave za financije u pogledu odbijanja porezne uprave da B2 Energy oslobodi od PDV-a kad je riječ o nekoliko isporuka robe, navodno unutar Zajednice, čije je odredište bila Poljska, jer B2 Energy nije dokazao da su bili ispunjeni uvjeti za priznavanje prava na to oslobođenje.
- 9 B2 Energy je 2015. obavio isporuke ulja uljane repice u Poljsku. Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da ta roba nije bila isporučena primateljima navedenima u poreznoj dokumentaciji, nego drugim prijateljima sa sjedištem u toj državi članici, od kojih su neki potvrdili primitak te robe stavljanjem svojih pečata i potpisa na međunarodne tovarne listove.
- 10 Nakon što je 15. srpnja 2015. provela porezni nadzor u pogledu razdoblja od veljače do svibnja 2015., porezna uprava o kojoj je riječ utvrdila je da B2 Energy nije dokazao, na temelju podnesenih dokumenata, da ispunjava uvjete za ostvarivanje prava na oslobođenje od PDV-a. Iako nije osporavala da je roba o kojoj je riječ stvarno prevezena u drugu državu članicu, ta je uprava smatrala da B2 Energy nije dokazao da je prenio pravo na raspolaganje tom robom kao vlasnik na osobe koje su u poreznoj dokumentaciji bile navedene kao njezini primatelji niti da je navedena roba isporučena osobi koja je registrirana kao porezni obveznik u drugoj državi članici. Stoga je porezna uprava smatrala da B2 Energy nije ispunjavao uvjete za ostvarivanje prava na oslobođenje od oporezivanja. Slijedom toga, ona je poreznim rješenjima od 6. listopada 2017. utvrdila da iznos PDV-a treba biti uvećan za razdoblje od veljače do svibnja 2015.
- 11 Odlukom od 21. studenoga 2019. uprava za financije odbila je žalbe koje je B2 Energy podnio protiv tih poreznih rješenja. Tužbu koju je B2 Energy podnio protiv te odluke odbio je Městský soud v Praze (Gradski sud u Pragu, Češka Republika) presudom od 18. kolovoza 2021., u kojoj je u biti istaknuo da B2 Energy nije ni dokazao da je roba o kojoj je riječ posredstvom primatelja navedenih u poreznoj dokumentaciji isporučena primateljima koje to društvo prikazuje kao krajnje primatelje. Konkretnije, Městský soud v Praze (Gradski sud u Pragu) smatrao je da u

podnesenim dokumentima nije navedena ni osoba koja je primila robu u ime primatelja ni primatelj kojem je roba isporučena. Zato nije moguće identificirati osobu ovlaštenu za ostvarivanje prava na raspolaganje tom robom kao vlasnik.

- 12 B2 Energy je podnio kasacijsku žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev, u kojoj je u biti istaknuo da je on podnio dokaz da su uvjeti za priznavanje prava na oslobođenje od PDV-a za isporuke robe u drugu državu članicu bili ispunjeni. Naime, na temelju podnesenih dokaza, koji potvrđuju da su društva koja se razlikuju od subjekata navedenih u relevantnoj poreznoj dokumentaciji stvarno primila robu o kojoj je riječ, može se utvrditi identitet primatelja kojima je preneseno pravo na raspolaganje tom robom.
- 13 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, Sud je u presudi od 9. prosinca 2021., *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), priznao da su uvjeti za priznavanje prava na odbitak od PDV-a ispunjeni u slučaju u kojem nije dokazan identitet isporučitelja ako porezna uprava raspolaže informacijama potrebnima za provjeru toga ima li taj isporučitelj svojstvo obveznika PDV-a. Sud koji je uputio zahtjev pita se o mogućnosti prenošenja te presude radi ocjene prava na oslobođenje od PDV-a isporuka robe u drugu državu članicu ako činjenice dokazuju da tu robu nije primio primatelj naveden u poreznoj dokumentaciji, nego drugi primatelj koji je imao svojstvo poreznog obveznika.
- 14 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Najviši vrhovni sud, Češka Republika) odlučio prekinuti postupak i postaviti sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 138. stavak 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti s obzirom na presudu od 9. prosinca 2021. *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), na način da valja odbiti zahtjev za oslobođenje od [PDV-a] prilikom isporuke robe u drugu državu članicu [Europske u]nije, a da porezna uprava ne mora dokazati da je isporučitelj robe sudjelovao u utaji PDV-a, ako taj isporučitelj nije dokazao da je roba isporučena određenom primatelju navedenom u poreznoj dokumentaciji koji ima svojstvo poreznog obveznika u drugoj državi članici, premda su, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i informacije koje je dostavio porezni obveznik, dostupne informacije potrebne za provjeru toga je li stvarni primatelj u drugoj državi članici Unije imao takvo svojstvo?”

### **O prethodnom pitanju**

- 15 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na oslobođenje od PDV-a isporuka unutar Zajednice, tumačiti na način da valja odbiti oslobođenje od PDV-a isporučitelju sa sjedištem u jednoj državi članici, koji je isporučio robu u drugu državu članicu, a nije dokazao da je ta roba isporučena primatelju koji ima svojstvo poreznog obveznika u toj državi članici, premda, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i informacije koje je dostavio taj isporučitelj, porezna uprava države članice u kojoj je započela otprema raspolaže podacima koji su potrebni za provjeru toga je li osoba kojoj je ta roba fizički isporučena imala svojstvo poreznog obveznika koji djeluje kao takav u državi članici u kojoj završava otprema.
- 16 Najprije valja podsjetiti na to da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa da su države članice dužne osloboditi od PDV-a isporuke robe koje ispunjavaju u njemu navedene uvjete (presuda od 9. veljače 2017., *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 23. i navedena sudska praksa).

- 17 Kad je riječ, s jedne strane, o kvalifikaciji transakcije kao isporuke unutar Zajednice, iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, u vezi s člankom 131. te direktive, proizlazi da su tim pojmom obuhvaćene te od PDV-a oslobođene – u uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene oslobođenja isporuka o kojima je riječ i sprečavanja eventualne utaje poreza, izbjegavanja njegova plaćanja ili zlorababe – isporuke robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova područja, ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi unjichovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva u državi članici koja nije ona u kojoj su započeli otprema ili prijevoz robe.
- 18 S tim u vezi valja istaknuti da je, na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, oslobođenje transakcije od PDV-a uvjetovano time da je kupcu preneseno pravo raspolaganja robom kao vlasnik, da isporučitelj dokaže da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i da je nakon te otpreme ili tog prijevoza navedena roba fizički napustila područje države članice u kojoj je započela otprema ili prijevoz (vidjeti u tom smislu presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 19 S druge strane, kao što proizlazi iz članka 139. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, oslobođenje od tog poreza uvjetovano je time da isporuku ne obavljaju porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, čije se stjecanje robe unutar Zajednice ne oporezuje PDV-om u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 25.).
- 20 Stoga se osim tih uvjeta koji se odnose upravo na svojstvo poreznog obveznika, prijenos ovlasti raspolaganja robom i fizičko premještanje robe iz jedne države članice u drugu, ne može zahtijevati nijedan drugi uvjet kako bi se transakcija kvalificirala kao isporuka robe unutar Zajednice, pri čemu valja pobliže odrediti da je pojam isporuke unutar Zajednice objektivan te se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija o kojima je riječ (presuda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 30.).
- 21 Zato načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se oslobođenje od PDV-a odobri ako su ispunjeni materijalnopravni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36.).
- 22 U tom kontekstu nije relevantna argumentacija uprave za financije koja se temelji na članku 138. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. (SL 2018., L 311, str. 3.), koji predviđa da države članice oslobađaju od PDV-a isporuke robe koja se otprema ili prevozi izvan njihova područja, ali unutar Unije, ako je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, primatelj isporuke robe, identificiran za potrebe PDV-a u državi članici koja nije ona u kojoj je započela otprema ili prijevoz robe te je isporučitelju priopćio svoj PDV identifikacijski broj.
- 23 Naime, ta odredba, uvedena Direktivom 2018/1910, nije *ratione temporis* primjenjiva na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 24 Stoga, uvjeti navedeni u članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, koji se odnose, s jedne strane, na postojanje isporuke iz jedne države članice u drugu i, s druge strane, na kupčevo svojstvo poreznog obveznika, u skladu s

kojim kupac mora biti „porezni obveznik koj[i] djeluje kao tak[av] u [drugoj] državi članici”, sami po sebi ne podrazumijevaju da primatelju navedenom u poreznoj dokumentaciji treba biti fizički isporučena roba o kojoj je riječ.

- 25 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je porezna uprava odbila osloboditi društvo B2 Energy od plaćanja PDV-a zbog toga što to društvo nije dokazalo ni da je roba o kojoj je riječ isporučena primateljima navedenima u poreznoj dokumentaciji ni da je ta roba isporučena osobi registriranoj za potrebe PDV-a u drugoj državi članici.
- 26 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, u skladu sa sudskom praksom Suda, postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na oslobođenje od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 27 Kao prvo, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi oslobođenja od PDV-a. Naime, nije protivno pravu Unije zahtijevati da gospodarski subjekt postupi u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da transakcija koju obavlja neće dovesti do njegova sudjelovanja u utaji poreza. Ako je porezni obveznik o kojem je riječ znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, mora mu se odbiti priznavanje prava na oslobođenje od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 41. i navedenu sudsku praksu).
- 28 Kao drugo, povreda formalnog zahtjeva može dovesti do odbijanja oslobođenja od PDV-a ako je njezin učinak sprječavanje podnošenja sigurnog dokaza o tome da su ispunjeni materijalnopравни uvjeti (presuda od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 42. i navedena sudska praksa.). Međutim, iz samog uvjeta kojem je podvrgnuto to odbijanje oslobođenja od PDV-a proizlazi da uprava ne može nametnuti dodatne uvjete čiji učinak može biti onemogućavanje poreznom obvezniku ostvarivanja prava na oslobođenje ako raspolaže podacima koji su potrebni za utvrđenje toga da su ispunjeni materijalnopравни uvjeti (presuda od 20. listopada 2016., Plöckl, C 24/15, EU:C:2016:791, t. 47.), a osobito da je roba isporučena poreznom obvezniku koji djeluje kao takav.
- 29 S tim u vezi valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev ostaje pri pitanju upućenom Sudu o potrebi dokazivanja kupčeva svojstva poreznog obveznika, a da pritom ne upućuje na situaciju utaje poreza. U tim okolnostima pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev valja razumjeti kao da se odnosi na dokazna sredstva koja se od isporučitelja mogu zahtijevati za dokazivanje toga da su ispunjeni uvjeti za oslobođenje od PDV-a prilikom isporuke robe u drugu državu članicu, a konkretnije na uvjet koji se odnosi na kupčevo svojstvo poreznog obveznika.
- 30 Stoga valja podsjetiti na to da, kada nema odredbe u Direktivi o PDV-u o dokazima koje porezni obveznici moraju podnijeti kako bi im se priznalo pravo na oslobođenje od PDV-a, zadaća je država članica da, u skladu s člankom 131. te direktive, utvrde uvjete pod kojima transakcije unutar Zajednice oslobađaju od PDV-a kako bi se osigurala ispravna i izravna primjena tih oslobođenja i spriječila eventualna utaja poreza, izbjegavanje njegova plaćanja i zlouporaba. Pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati opća pravna načela koja čine dio

pravnog poretka Unije, među kojima su i osobito načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2018., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

- 31 S tim u vezi valja utvrditi da je nakon ukidanja kontrole na granicama između država članica poreznoj upravi teško provjeriti je li roba fizički napustila područje određene države članice ili nije. Stoga nacionalna porezna tijela obavljaju te provjere ponajprije na temelju dokaza koje podnesu porezni obveznici i njihovih prijava (presuda od 6. rujna 2012., *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 32 Konkretnije, Sud je istaknuo da se obveze poreznog obveznika u pogledu dokaza moraju odrediti s obzirom na uvjete koji su u tom smislu izričito propisani nacionalnim pravom i na uobičajenu praksu ustanovljenu za slične transakcije (presuda od 8. studenoga 2018., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 57. i navedena sudska praksa).
- 33 U tom kontekstu se čini da sud koji je uputio zahtjev upućuje na to da je B2 Energy poreznoj upravi podnio, a da pritom nije dokazao da je isporučio robu o kojoj je riječ primateljima navedenima u poreznoj dokumentaciji, porezne dokumente o obavljenim isporukama, uključujući više priloženih dokumenata poput dostavnica, međunarodnih tovarnih listova, potvrda s mosne vage ili izvoda iz bankovnih računa, iz kojih proizlazi da je roba isporučena u drugoj državi članici u kojoj su njezin primitak potvrdili subjekti koji se razlikuju od onih koje je naveo B2 Energy u poreznoj dokumentaciji ili onih koje je to društvo prikazalo kao krajnje primatelje te robe.
- 34 Iz teksta odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i samog teksta postavljenog pitanja također proizlazi da se to pitanje temelji na premisi prema kojoj je porezna uprava raspolagala informacijama potrebnima za provjeru toga jesu li, s obzirom na činjenice, stvarni primatelji imali svojstvo poreznih obveznika. Konkretnije, sud koji je uputio zahtjev ističe da porezna uprava ne osporava prijevoz ulja uljane repice iz Češke Republike u Poljsku i njegov istovar primateljima, koje podnosiitelj kasacijske žalbe iz glavnog postupka nije identificirao u svojim poreznim prijavama. Usto, isporuke o kojima je riječ u glavnom postupku odnosile su se na robu za koju se čini da je po samoj svojoj prirodi namijenjena korištenju u okviru gospodarske djelatnosti.
- 35 Međutim, činjenica da su robu primili subjekti koji se razlikuju od onih koji su navedeni u poreznoj dokumentaciji mogla bi upućivati na to da je ona bila predmet komercijalne transakcije, čiji trenutak može biti odlučujuć za primjenu oslobođenja. Naime, kvalifikacija isporuke koju je obavio isporučitelj koji primjenjuje oslobođenje i koja je naznačena u poreznoj dokumentaciji kao isporuka unutar Zajednice ovisi o tome je li se prijevoz mogao stvarno pripisati toj isporuci (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 31.).
- 36 S tim u vezi valja naglasiti da, u svrhu oslobađanja od PDV-a porezna tijela moraju pravilno uzeti u obzir sve elemente kojima raspolažu, poput dokumenata koje navodi sud koji je uputio zahtjev, kako bi ispitala mogu li ti dokumenti, ovisno o slučaju, dokazati vjerojatno postojanje stvarne isporuke robe prevezene u državu članicu koja nije ona u kojoj su započeli prijevoz ili otprema (vidjeti analogijom presudu od 8. studenoga 2018., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 66. i 67.).

- 37 Osim toga, s obzirom na načelo porezne neutralnosti, od poreznog obveznika koji želi ostvarivati svoje pravo na oslobođenje od PDV-a ne može se zahtijevati da u svakom slučaju u kojem primatelj robe o kojoj je riječ nije identificiran dokaže da taj primatelj ima svojstvo poreznog obveznika ako iz činjeničnih okolnosti sa sigurnošću proizlazi da je navedeni primatelj nužno imao to svojstvo (vidjeti analogijom presudu od 9. prosinca 2021., *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, t. 40.).
- 38 U tim okolnostima zadaća je poreznih tijela i nadležnih nacionalnih sudova da provjere, na temelju svih podnesenih dokumenata, uključujući dokumente koji se nalaze u posjedu isporučitelja, jesu li bili ispunjeni materijalnopravni uvjeti za priznavanje prava na oslobođenje od PDV-a.
- 39 Samo u slučaju u kojem, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i unatoč elementima koje je dostavio porezni obveznik, nedostaju podaci potrebni za provjeru toga jesu li bili ispunjeni uvjeti predviđeni člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u, potonjem valja odbiti oslobođenje od PDV-a, a da pritom porezna uprava nije dužna dokazati da je taj porezni obveznik sudjelovao u utaji PDV-a.
- 40 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da valja odbiti oslobođenje od poreza na dodanu vrijednost PDV-a isporučitelju sa sjedištem u jednoj državi članici koji je isporučio robu u drugu državu članicu ako taj isporučitelj nije dokazao da je roba isporučena primatelju koji ima svojstvo poreznog obveznika u potonjoj državi članici i ako, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i informacije koje je dostavio isporučitelj, nedostaju podaci potrebni za provjeru toga je li taj primatelj imao to svojstvo.

### **Troškovi**

- 41 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 (deseto vijeće) odlučuje:

**Članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

**treba tumačiti na način da:**

**valja odbiti oslobođenje od poreza na dodanu vrijednost isporučitelju sa sjedištem u jednoj državi članici koji je isporučio robu u drugu državu članicu ako taj isporučitelj nije dokazao da je roba isporučena primatelju koji ima svojstvo poreznog obveznika u potonjoj državi članici i ako, uzimajući u obzir činjenične okolnosti i informacije koje je dostavio isporučitelj, nedostaju podaci potrebni za provjeru toga je li taj primatelj imao to svojstvo.**

Potpisi