

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vije?e)

18. svibnja 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 314. – Maržni sustav – Uvjeti primjene – Odbijanje nacionalnih poreznih tijela da poreznom obvezniku dodijele pravo na primjenu maržnog sustava – Podaci na ra?unima koji se odnose na dobavlja?evu primjenu maržnog sustava i na izuze?e od PDV-a – Dobavlja?evo neprimjenjivanje maržnog sustava na nabavu – Pokazatelji na temelju kojih se može prepostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje prilikom nabave”

U predmetu C-624/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Vilniaus apygardos administracinius teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva), odlukom od 2. studenoga 2015., koju je Sud zaprimio 23. studenoga 2015., u postupku

„Litdana” UAB

protiv

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

uz sudjelovanje:

Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

SUD (deveto vije?e),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vije?a, C. Vajda (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. sije?nja 2017.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za „Litdanu” UAB, P. Gruodis, *advokatas*,
- za litavsku vladu, K. Dieninis, D. Stepanien? i D. Kriaus?nas, u svojstvu agenata,
- za ciparsku vladu, K.-K. Kleanthous i E. Symeonidou, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskait?, u svojstvu agenata,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez mišljenja,

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 226. to?aka 11. i 14. i ?lanka 314. to?aka (a) i (d) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 9., svezak 1., str. 335.; u dalnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u društva „Litdana“ UAB i Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve, u dalnjem tekstu: Nacionalna porezna uprava), povodom odbijanja tog tijela da tom društву dodijeli pravo na primjenu maržnog sustava za izra?un poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi s prodajom rabljenih vozila kupljenih od danskog poduzetnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U uvodnoj izjavi 51. Direktive o PDV-u propisano je:

„Primjereno je prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi spre?avanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja izme?u poreznih obveznika.“

4 U skladu s ?lankom 226. te direktive:

„Ne dovode?i u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na ra?unima koji se izdaju u skladu s ?lankom 220. i 221. potrebni su samo sljede?i podaci:

[...]

11. u slu?aju oslobo?enja od poreza, uputa na primjenjivu odredbu ove Direktive ili odgovaraju?u nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu kojom se pokazuje da je isporuka robe ili usluga oslobo?ena;

[...]

14. u slu?aju primjene nekog od posebnih aranžmana primjenjivih na rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete, navod ,Posebni re?im – Rabljena roba’;

[...]"

5 ?lanak 313. stavak 1. navedene direktive odre?uje:

„Što se ti?e nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države ?lanice du?ne su primjenjivati posebnu odredbu za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka.“

6 ?lanak 314. te direktive propisuje:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe,

umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporu?ila unutar Zajednice jedna od sljede?ih osoba:

- (a) osoba koja nije porezni obveznik;
- (b) drugi porezni obveznik, ukoliko je nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika izuzeta u skladu s ?lankom 136.;
- (c) drugi porezni obveznik, ukoliko nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika zadovoljava uvjete za izuzimanje za mala poduze?a, kako je navedeno u ?lancima od 282. do 292., te uklju?uje osnovna sredstva;
- (d) drugi oporezivi preprodavatelj, ukoliko se na nabavu robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom.”

7 U skladu s ?lankom 315. Direktive o PDV-u:

„Porezna osnovica za nabavu robe, iz ?lanka 314., jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na razliku u cijeni.

Ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka je razlici izme?u prodajne cijene koju zara?unava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene.”

8 ?lanak 323. Direktive o PDV-u propisuje:

„Porezni obveznici nemaju pravo odbiti od PDV-a kojemu podliježu PDV koji dospijeva ili koji je pla?en, s obzirom na robu koju im je doбавio ili koju ?e doбавiti oporezivi preprodavatelj, ukoliko nabava te robe od strane oporezivog preprodavatelja podliježe maržnom sustavu.”

9 ?lanak 325. te direktive odre?uje:

„Oporezivi preprodavatelj ne smije navoditi zasebno na ra?unima koje izdaje PDV koji se odnosi na nabavu robe na koju primjenjuje maržni sustav.”

Litavsko pravo

10 ?lanak 106. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas br. IX-751 (Zakon Republike Litve br. IX-751 o porezu na dodanu vrijednost) od 5. ožujka 2002. (Žin., 2002., br. 35-1271), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice iz glavnog postupka (u dalnjem tekstu: Zakon o PDV-u), odre?uje:

„1. Obveznik PDV-a koji u smislu navedenog ?lanka nabavlja rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete mora izra?unati PDV za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete u skladu s pravilima predvi?enima u ovom dijelu. Odredbe navedenog dijela primjenjuju se na obveznike PDV-a koji, u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, kontinuirano isporu?uju rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete. Kad obveznik PDV-a isporu?uje vlastitu rabljenu dugotrajnu materijalnu imovinu, smatra se da u odnosu na te transakcije ispunjava zahtjeve tog stavka u vezi s redovnom nabavom rabljene robe.

2. Odredbe tog dijela primjenjuju se ako obveznik PDV-a dobavlja rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i/ili antikvitete ste?ene na podru?ju Europske unije kao i rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i/ili antikvitete na ?ije se stjecanje primjenjuje taj posebni sustav oporezivanja ili rabljena vozila na koja su se prilikom stjecanja u državi ?lanici otpreme

primjenjivale posebne privremene odredbe primjenjive na rabljena vozila u toj državi ?lanici. [...]"

11 ?lanak 107. stavci 1. i 2. Zakona o PDV-u propisuje:

„1. Kad je roba iz ?lanka 106. stavka 2. [Zakona o PDV-u] isporu?ena, porezna osnovica je prodavateljeva razlika u cijeni, izra?unata prema pravilima iz stavka 2. tog ?lanka.

2. Prodavateljeva razlika u cijeni izra?unava se na temelju razlike izme?u naknade (uz isklju?enje samog PDV-a) koju je prodavatelj primio ili treba primiti za isporu?enu robu i iznosa (uklju?uju?i PDV) koji je platio ili treba platiti svojem dobavlja?u prilikom stjecanja te robe. Ako je roba koju je uvezao obveznik PDV-a isporu?ena, odbija se i iznos carina, uvoznih davanja i uvoznog PDV-a koji terete tu robu.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Društvo Litdana redovno se bavi prodajom rabljenih vozila. Tijekom razdoblja od 1. sije?nja do 30. listopada 2012. ono je od danskog društva Handicare Auto A/S kupilo rabljena vozila koja je preprodalo fizi?kim i pravnim osobama. Svi ra?uni u vezi s kupljenim rabljenim vozilima upu?ivali su na ?lanke 69. do 71. danskog zakona o PDV-u i osim toga navodili da su prodana vozila bila izuzeta od PDV-a. Prilikom preprodaje Litdana je na predmetna vozila primijenila maržni sustav iz ?lanka 106. stavka 2. Zakona o PDV-u.

13 Litdana je bila predmet poreznog nadzora koji je izvršila Klaip?dos apskrities valstybin?mokes?i? inspekcija (Porezna inspekcija okruga Klaip?da, Litva, u dalnjem tekstu: regionalna porezna inspekcija) u pogledu razdoblja od 1. sije?nja do 30. listopada 2012. u vezi s izra?unom PDV-a. Taj nadzor rezultirao je izvje?em o nadzoru od 28. travnja 2014. u kojem je regionalna porezna inspekcija utvrdila da je Litdana neopravdano primijenila maržni sustav na 25 rabljenih vozila koja je kupila od Handicare Auta i koja je preprodala fizi?kim i pravnim osobama, s obzirom na to da potonje društvo nije primijenilo maržni sustav na prodana vozila. Regionalna porezna inspekcija stoga je zahtjevala da Litdana plati iznos PDV-a od 15 745,48 eura.

14 Dana 23. lipnja 2014. regionalna porezna inspekcija odobrila je izvje?e o nadzoru i naložila društvu Litdana da plati 15 745,48 eura PDV-a i 3141,76 eura zateznih kamata kao i nov?anu kaznu u iznosu od 1574,66 eura. Odlukom od 21. kolovoza 2014., Nacionalna porezna uprava potvrdila je tu odluku.

15 Društvo Litdana podnijelo je tužbu pred Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Komisija za porezne sporove pri vladi Republike Litve, u dalnjem tekstu: Komisija za porezne sporove) radi poništenja odluka regionalne porezne inspekcije i Nacionalne porezne uprave.

16 Odlukom od 31. listopada 2014. Komisija za porezne sporove potvrdila je odluku Nacionalne porezne uprave, pri ?emu je društvo Litdana oslobođila pla?anja zateznih kamata.

17 Društvo Litdana žalilo se na te razli?ite odluke pred Vilniaus apygardos administraciniis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva).

18 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da su litavska porezna tijela odbila odobriti društvu Litdana primjenu maržnog sustava vode?i ra?una samo o informacijama koje je pružila daska porezna uprava, prema kojima Handicare Auto nije primijenio maržni sustav na nabavu predmetnih vozila. Time, s jedne strane, Nacionalna porezna uprava nije vodila ra?una o ?injenici da je na ra?unima koje je podnio Handicare Auto bilo navedeno da su prodana vozila bila izuzeta od PDV-a te da su upu?ivali na ?lanke 69. do 71. danskog zakona o PDV-u te je, s druge strane,

Komisija za porezne sporove ocijenila da se društvo Litdana, primjenjuju?i dužnu pažnju, trebalo obratiti društvu Handicare Auto kako bi primilo potvrdu da su ta vozila bila prodana prema maržnom sustavu ili je trebalo upitati danska porezna tijela je li Handicare Auto unio u elektroni?ku bazu podataka sustava za razmjenu informacija u podru?ju PDV-a (VIES) podatke u vezi s nabavom predmetnih vozila.

19 Stoga se pred sudom koji je uputio zahtjev postavlja pitanje ima li porezni obveznik, nakon što je primio ra?un na kojem se nalaze podaci kako o maržnom sustavu tako i o izuze?u od PDV-a, pravo primijeniti navedeni sustav iz ?lanka 314. Direktive o PDV-u, bez obzira na ?injenice da iz naknadnog nadzora koji su izvršila porezna tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporu?io predmetnu robu nije primijenio taj sustav.

20 U tim je okolnostima Vilniaus apygardos administraciniis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Jesu li, prema [?lanku] 314. to?ki (a) i [?lanku] 226. to?ki 11. Direktive [o PDV-u] i prema [?lanku] 314. to?ki (d) te [?lanku] 226. to?ki 14. te direktive dopuštena nacionalna pravila i/ili nacionalne prakse koje se temelje na tim pravilima koje spre?avaju poreznog obveznika da primjeni maržni sustav PDV-a jer se prilikom provo?enja porezne inspekcije od strane porezne uprave ispostavilo da su u ra?unima PDV-a za isporu?enu robu iskazani pogrešni podaci o primjeni maržnog sustava PDV-a i/ili o izuze?u od PDV-a, pri ?emu porezni obveznik nije za to ni znao niti mogao znati?

2. Treba li ?lanak 314. Direktive [o PDV-u] shvatiti i tuma?iti na na?in da zna?i da, iako je na ra?unu PDV-a iskazano da je roba izuzeta od PDV-a (?lanak 226. to?ka 11. Direktive [o PDV-u]) i/ili prodavatelj je primijenio maržni sustav da bi isporu?io robu (?lanak 226. to?ka 14. Direktive [o PDV-u]), porezni obveznik stje?e pravo na primjenu maržnog sustava PDV-a samo kad isporu?itelj robe stvarno primjeni maržni sustav i valjano ispunji svoje obveze u podru?ju pla?anja PDV-a (plati PDV prema maržnom sustavu u svojoj državi)?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna o?itovanja

21 Nesporno je da podatak „Sections 69-71”, kojim se upu?uje na relevantne odredbe danskog prava i koji se nalazi na ra?unima koje je primilo društvo Litdana, treba razumjeti kao da u biti odgovara podatku „Posebna uredba – rabljena roba”, koji se, na temelju ?lanka 226. to?ke 14. Direktive o PDV-u mora obvezno nalaziti na ra?unima u slu?aju primjene posebne uredbe na rabljenu robu. Osim toga, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje i iz o?itovanja koja su podnijele stranke u glavnem postupku pred Sudom ne proizlazi da se u glavnem predmetu postavlja pitanje sukladnosti ra?una koje je primilo društvo Litdana sa zahtjevima iz ?lanka 226. Direktive o PDV-u.

Pitanja

22 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 314. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da mu se protivi to da nadležna tijela države ?lanice uskra?uju poreznom obvezniku koji je primio ra?un na kojem se nalaze podaci kako o maržnom sustavu tako i o izuze?u od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, ako iz naknadnog nadzora koji su provela navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporu?io rabljenu robu nije stvarno primjenio taj sustav na nabavu te robe.

23 Najprije valja podsjetiti da je maržni sustav oporezivanja koji provodi oporezivi

preprodavatelj prilikom nabave rabljene robe poput one u glavnom postupku poseban sustav PDV-a, kojim se odstupa od op?eg sustava Direktive o PDV-u. Posljedi?no tomu, ?lanak 314. te direktive, kojim se utvr?uje slu?aj primjene tog posebnog sustava, treba usko tuma?iti (vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu).

24 Kao što to proizlazi iz ?lanaka 314. i 315. Direktive o PDV-u, maržni sustav omogu?uje oporezivom preprodavatelju da primjeni PDV samo na razliku u cijeni koju je ostvario prilikom preprodaje rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta ste?enih od jedne od osoba iz ?lanka 314. to?aka (a) do (d) Direktive o PDV-u, pri ?emu je navedena razlika u cijeni razlika izme?u prodajne cijene koju je oporezivi preprodavatelj zahtjevao za robu i nabavne cijene.

25 Cilj je maržnog sustava, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 51. Direktive o PDV-u, sprije?iti dvostruko oporezivanje i narušavanje tržišnog natjecanja izme?u poreznih obveznika u podru?ju rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

26 Oporezivanje nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta od strane oporezivog preprodavatelja na temelju njihove ukupne cijene, iako cijena po kojoj je potonji kupio tu robu uklju?uje iznos ulaznog PDV-a koji je platila osoba koja spada u jednu od kategorija iz ?lanka 314. to?aka (a) do (d) navedene direktive i koji ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj nije bila u mogu?nosti odbiti, u stvarnosti bi rezultiralo takvim dvostrukim oporezivanjem (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

27 Uvjeti koji moraju biti ispunjeni kako bi porezni obveznik mogao primijeniti maržni sustav predvi?eni su u ?lanku 314. Direktive o PDV-u. Taj ?lanak, usto što precizira vrste robe koju oporezivi preprodavatelj može nabaviti na temelju maržnog sustava, u to?kama (a) do (d) navodi popis osoba kojima se taj oporezivi preprodavatelj mora obratiti kako bi kupio tu robu zbog koje može primijeniti taj posebni sustav. Tim razli?itim osobama zajedni?ko je to što one prilikom kupnje navedene robe nisu nikako mogle odbiti ulazni porez te su, dakle, snosile taj porez u cijelosti (vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, t. 37.).

28 U predmetnom slu?aju iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da se na ra?unima koje je Litedana primila od Handicare Auta nalaze podaci koji se odnose kako na maržni sustav tako i na izuze?e od PDV-a. Stoga se na ra?unu br. 96681, sadržanom u spisu podnesenom Sudu te koji je primjer ra?una što ga je Handicare Auto izdavao za isporuku robe iz glavnog postupka – osim podataka o datumu izdavanja ra?una, identifikacijskog broja za PDV pod kojim je Handicare Auto izvršio isporuku robe, punog naziva i adresu tog društva, koli?ine i naravi isporu?ene robe, jedini?ne cijene, cijene „Total DKK”, iznosa PDV-a jednakog „0” i iznosa „Total DKK incl. VAT” – nalaze i podaci „Sections 69-71” i „Free of VAT”.

29 Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je bilo neto?no navo?enje podatka koji se nalazi na ra?unima koje je izdao Handicare Auto kad je rije? o primjeni maržnog sustava jer se nakon nadzora što su ga izvršila porezna tijela pokazalo da Handicare Auto nije stvarno primjenio taj sustav na predmetnu nabavu rabljenih vozila. Navedena tijela iz toga su zaklju?ila da Litedana nije imala pravo primjeniti maržni sustav, s obzirom na to da uvjeti za njegovu primjenu nisu bili ispunjeni, zbog ?ega su naposljetku zatražila od Litedane da plati primjenjivi iznos PDV-a.

30 U tom pogledu valja utvrditi da slu?aj primjene maržnog sustava iz ?lanka 314. to?ke (d)

Direktive o PDV-u podliježe uvjetu da je robu iz tog ?lanka poreznom obvezniku isporu?io drugi oporezivi preprodavatelj koji je taj isti posebni sustav primijenio na nabavu, a taj uvjet u predmetnom slu?aju nije bio ispunjen. Iz navoda u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje ni na koji na?in ne proizlazi da okolnosti u glavnom postupku spadaju u jedan od drugih slu?ajeva primjene navedenog sustava iz tog ?lanka 314.

31 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da je Sud u više navrata presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (presuda 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.).

32 Sud je iz toga najprije zaklju?io da je, prema ustaljenoj sudske praksi o pravu na odbitak PDV-a predvi?enom u Direktivi o PDV-u, na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju priznati to pravo ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe. Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta posljedica zlouporabe ili utaje na?elno primjenjuje i na pravo na izuze?e na temelju isporuke unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.). Sud je naposljetku potvrdio da je – u mjeri u kojoj eventualno odbijanje korištenja pravom iz Direktive o PDV-u odražava glavno na?elo, spomenuto u to?ki 43. ove presude, prema kojem se nitko ne može koristiti pravima predvi?enima pravnim sustavom Unije u svrhu zlouporabe ili utaje – takvo odbijanje u na?elu na nacionalnim tijelima i sudovima, neovisno o pravu u podru?ju PDV-a povezanom s utajom, uklju?uju?i stoga pravo na povrat PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu 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. 46.).

33 Prema ustaljenoj sudske praksi, to je slu?aj ne samo onda kad sâm porezni obveznik utaji porez ve? i kad je porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetnom transakcijom sudjelovao u utaji PDV-a koju je po?inio isporu?itelj ili drugi trgovac koji uzlazno ili silazno sudjeluje u tom lancu isporuke (vidjeti u podru?ju prava na odbitak presudu od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. do 40., u podru?ju prava na izuze?e isporuke unutar Zajednice presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54. i u podru?ju povrata PDV-a presudu 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.).

34 Nije protivno pravu Unije zahtijevati da trgovac poduzme sve mjere koje se od njega mogu razumno zahtijevati kako bi se uvjeroio da ga transakcija koju obavlja ne navede na sudjelovanje u poreznoj utaji (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i navedena sudska praksa).

35 S druge strane, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predvi?en Direktivom o PDV-u sankcioniranje, uskratom prava, poreznog obveznika koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je po?inio dobavlja? niti da je u drugoj transakciji koja je dio lanca isporuke i koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili do koje dolazi nakon nje utajen PDV. Dakle, uvo?enje sustava objektivne odgovornosti prelazilo bi ono što je nu?no za o?uvanje prava javne riznice (presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41. i 42. i navedena sudska praksa).

36 Iz toga proizlazi da, iako nisu bili ispunjeni svi materijalni uvjeti na temelju kojih postoji pravo na izuze?e unutar Zajednice od PDV-a ili na odbitak PDV-a, Sud je presudio da se ostvarivanje navedenog prava ne može odbiti poreznom obvezniku koji je djelovao u dobroj vjeri i koji je poduzeo svaku mjeru koja se od njega mogla razumno o?ekivati kako bi se uvjeroio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu sudjelovanje u utaji poreza (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 68. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-

273/11, EU:C:2012:547, t. 47. do 50. i 55.).

37 Utvr?enja u to?kama 32. do 35. ove presude relevantna su u slu?aju da nacionalna tijela ili sudovi uskrate pravo primjene maržnog sustava iz ?lanka 314. Direktive o PDV-u, o ?emu su se složile sve stranke i zainteresirane osobe koje su podnijele o?itovanja pred Sudom.

38 Prema sudskej praksi Suda, utvr?enje mjera koje se u predmetnom slu?aju mogu razumno zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvarivati pravo dodijeljeno Direktivom o PDV-u kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje koju je po?inio trgovac koji je bio prije njega u transakciji u bitnome ovisi o okolnostima predmetnog slu?aja (vidjeti analogijom presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 53., 54. i 59. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.).

39 Kad postoje pokazatelji koji upu?uju na postojanje nepravilnosti ili utaje, razuman trgovac može se, prema okolnostima slu?aja, raspitati o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.).

40 Ipak, porezna uprava ne može op?enito zahtijevati od tog poreznog obveznika koji želi ostvarivati pravo primjene maržnog sustava da, s jedne strane, osobito provjeri je li izdavatelj ra?una za robu u odnosu na koji je zatraženo izvršavanje prava na odbitak ispunio svoje obveze prijavljivanja i pla?anja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaje na razini trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji i, s druge strane, raspolaže dokumentima u tom pogledu (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61.).

41 Dakle, u na?elu je na poreznim tijelima da izvrše nužne kontrole trgovaca kako bi utvrdila nepravilnosti i utaje PDV-a kao i da odrede sankcije trgovcu koji je po?inio te nepravilnosti ili utaje (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 62.).

42 Pitanje je li Litedana djelovala u dobroj vjeri i poduzela sve mjere koje se od nje mogu razumno zahtijevati kako bi se uvjerila da transakcije koje je izvršila nisu bile dio porezne utaje spada u ocjenu suda koji je uputio zahtjev, u svjetlu na?ela iz to?aka 38. do 41. ove presude.

43 Me?u ?injeni?nim elementima i okolnostima koje sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu može uzeti u obzir osobito može biti ?injenica da nije utvr?eno da je Litedana znala da Handicare Auto nije stvarno primijenio maržni sustav na nabavu iz glavnog postupka. U svakom slu?aju, to nikako ne proizlazi iz odluke kojom je upu?en zahtjev.

44 Kad je rije? o pitanju je li Litedana uzela u obzir sve potrebne mjere kako bi se uvjerila da transakcije koje je izvršila nisu bile dio porezne utaje, sud koji je uputio zahtjev može, u okviru svoje op?e ocjene, me?u ostalim, uzeti u obzir ?injenicu da se ?ini kako nabava iz glavnog postupka ulazi u okvir dugotrajnog trgova?kog odnosa izme?u društava Litedana i Handicare Auto, u okolnostima u kojima je Litedana prethodno pri poreznim tijelima provjeravala zna?enje navoda „Sanctions 69-71” koji se nalaze na ra?unima što ih je izdao Handicare Auto te je od navedenih tijela primila potvrdu da su joj ra?uni na kojima se nalazio taj navod kojim se pruža dostatan dokaz omogu?ili primjenu maržnog sustava. U tim okolnostima, protivno je na?elu proporcionalnosti zahtijevati od poreznog obveznika da sustavno provjerava, kad je rije? o svakoj nabavi, da je dobavlja? stvarno primijenio maržni sustav, barem kad nema nijednog pokazatelja na temelju kojeg bi se moglo prepostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje u smislu to?ke 39. ove presude.

45 Kad je rije? o tome postoje li u glavnom postupku pokazatelji na temelju kojih se može

prepostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje, valja napomenuti da je litavska vlada na raspravi, odgovaraju?i na pitanje koje je postavio Sud, potvrdila da navo?enje podataka „Sections 69-71” koji se nalaze na ra?unima što ih je primila Litdana samo po sebi nije pokazatelj na temelju kojeg je to društvo trebalo prepostaviti da postoje nepravilnosti ili utaje. Ta vlada smatra da je istodobno navo?enje podataka „Sections 69-71” i „Free of VAT” pokazatelj postojanja nepravilnosti ili utaje u smislu to?ke 39. ove presude.

46 U tom pogledu, ako je to?no da to dvostruko navo?enje nije posve nedvosmisleno jer se ?ini da upu?uje kako na pravila o oporezivanju nabave na temelju preprodavateljeve razlike u cijeni tako i na pravila o njegovu izuze?u od PDV-a, valja ipak navesti, poput Europske komisije, da nije o?ito da dvostruko navo?enje može razumnog trgovca koji pritom nije stru?njak u podru?ju PDV-a navesti na pretpostavku o postojanju nepravilnosti ili utaje koju je po?inio trgovac koji se nalazi ranije u transakciji. Dakle, nije isklju?eno da porezni obveznik to dvostruko navo?enje može tuma?iti kao potvrdu ?injenice da je drugi oporezivi preprodavatelj nabavu izvršio na temelju ?lanka 314. to?ke (d) Direktive o PDV-u, u mjeri u kojoj je nabava tog drugog oporezivog preprodavatelja bila podvrgnuta PDV-u u skladu s maržnim sustavom. Porezni obveznik podatak o izuze?u od PDV-a i onaj o maržnom sustavu koji se nalazi na ra?unima iz glavnog postupka tako?er može tuma?iti, kao što je to navela Litdana na raspravi, kao potvrdu ?injenice da se oporezuje samo prodavateljeva razlika u cijeni, pri ?emu vrijednost predmetne robe ostaje izuzeta, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

47 Osim toga i pod uvjetom provjere suda koji je uputio zahtjev, podatak „Free of VAT”, u kombinaciji s podacima „Sections 69-71” i „Total DKK incl. PDV”, koji se nalaze na ra?unima, porezni obveznik može tako?er tuma?iti tako da potvr?uje da, u okviru primjene maržnog sustava, on ne može, u skladu s ?lankom 323. Direktive o PDV-u, odbiti ulazni porez pla?en prilikom kupnje robe o kojoj je rije? ili, kad je rije? o nabavi podvrgnutoj tom sustavu, u okviru kojeg se, na temelju ?lanka 325. te direktive, na ra?unima koje je izdao oporezivi preprodavatelj ne može zasebno navesti PDV na nabavu.

48 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 314. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da mu se protivi to da nadležna tijela države ?lanice uskrate poreznom obvezniku koji je primio ra?un na kojem se nalaze podaci u vezi s maržnim sustavom i izuze?em od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, ?ak i ako iz naknadnog nadzora koji su izvršila navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporu?io rabljenu robu nije stvarno primijenio taj sustav na nabavu te robe, pod uvjetom da nadležna tijela ne utvrde da porezni obveznik nije djelovao u dobroj vjeri ili da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj mo?i kako bi se uvjerio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu njegovo sudjelovanje u utaji poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

49 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vije?e) odlu?uje:

?lanak 314. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tuma?iti na na?in da mu se protivi to da nadležna tijela države ?lanice uskrate poreznom obvezniku koji je primio ra?un na kojem se nalaze podaci u vezi s

maržnim sustavom i izuze?em od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, ?ak i ako iz naknadnog nadzora koji su izvršila navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporu?io rabljenu robu nije stvarno primijenio taj sustav na nabavu te robe, pod uvjetom da nadležna tijela ne utvrde da porezni obveznik nije djelovao u dobroj vjeri ili da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj mo?i kako bi se uvjerio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu njegovo sudjelovanje u utaji poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski