

Privremena verzija

RJEŠENJE SUDA (deseto vijeće)

3. rujna 2020.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – članak 99. Poslovnika Suda – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 168., 178., 220. i 226. – Načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti – Pravo na odbitak PDV-a – Odbijanje – Uvjeti postojanja isporuke robe – Prijevara – Dokaz – Sankcija – članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu”

U predmetu C-610/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 5. srpnja 2019., koju je Sud zaprimio 13. kolovoza 2019., u postupku

Vikingo Fővállalkozó Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász i M. Ilešić, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju J. Jokubauskaitis i Zs. Teleki, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

Rješenje

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a), članka 178. točke (a), članka 220. točke 1. i članka 226. 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.), u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, te članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim

pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Vikingo Fővállalkozó Kft. (u daljnjem tekstu: Vikingo) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) povodom prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) odbijenog na temelju dva puta računa za nabavu aparata.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 S obzirom na datume činjenica iz glavnog postupka, valja zaključiti da se na neke od njih *ratione temporis* primjenjuje verzija Direktive 2006/112 kako proizlazi iz Direktive Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (posebno izdanje na hrvatskom jeziku: poglavlje 9., svezak 1., str. 335.), primjenjive od 1. siječnja 2013. Ipak, izmjene koje je donijela ta direktiva nisu izravno relevantne za ovaj predmet.

4 U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

5 Članak 168. te direktive propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

6 Člankom 178. navedene direktive određuje se:

„Da bi ostvari[o] 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.;

[...]”

7 Člankom 220. iste direktive propisano je:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

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

[...]”

8 Članak 226. Direktive 2006/112 nabraja jedine podatke koji, ne dovodeći u pitanje njezine posebne odredbe, u svrhu PDV-a moraju biti prikazani na računima koji se izdaju u skladu s odredbama članka 220. i 221. te direktive.

9 U skladu s člankom 273. prvim stavkom navedene direktive:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriježile 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.”

Mađarsko pravo

10 Članak 27. stavak 1. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) propisuje:

„Kada je roba predmet više uzastopnih prodaja tako da je poslana ili prevezena izravno od prvotnog dobavljača prema konačnom kupcu navedenom kao primatelj, članak 26. primjenjuje se isključivo samo na jednu isporuku robe.”

11 U članku 26. navedenog zakona određuje se:

„Kada otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač, stjecatelj ili za račun jednog ili drugog treća osoba, mjesto isporuke robe je ono gdje se roba nalazi u trenutku otpreme ili polaska prijevoza kada je kupac naveden kao primatelj.”

12 U skladu s člankom 119. stavkom 1. navedenog zakona:

„Osim ako zakonom nije drukčije određeno, pravo na odbitak poreza nastaje u trenutku kada je potrebno utvrditi iznos dugovanog poreza koji odgovara pretporezu (članak 120.)”

13 Člankom 120. točkom (a) istog zakona propisuje se:

„Ako porezni obveznik – koji djeluje u tom svojstvu – upotrebljava ili na drugi način koristi robu ili usluge kako bi izvršio isporuku oporezivane robe ili usluga, on ima pravo od iznosa poreza koji dužuje odbiti:

(a) porez koji je prenio drugi porezni obveznik – što uključuje osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit – u vezi sa stjecanjem robe ili primanjem usluga;

[...]”

14 U članku 127. stavku 1. točki (a) Zakona br. CXXVII iz 2007. propisano je:

„Ostvarivanje prava na odbitak uvjetovano je materijalnom pretpostavkom da porezni obveznik osobno raspolaže:

(a) u slučaju iz članka 120. točke (a), računom na svoje ime koji dokazuje da je transakcija izvršena;

[...]”

15 Članak 1. számvetérl szóló 2000. évi C. törvényja (Zakon br. C iz 2000. o računovodstvu, u daljnjem tekstu: Zakon o računovodstvu) glasi:

„Ovim zakonom utvrđuju se obveze u području računovodstva i financijskog izvještavanja osoba koje ulaze u njegovo područje primjene, načela koja valja poštovati u području vođenja knjiga i

pripreme računa, pravila utemeljena na navedenim načelima i uvjeti koji se odnose na obveze otkrivanja, objavljivanja i provjere.”

16 Člankom 15. stavkom 3. tog zakona propisuje se:

„Transakcije koje se iskazuju u računovodstvu i godišnjim obračunima moraju postojati u stvarnosti, moraju se moći dokazati i moraju ih moći utvrditi treće osobe. Njihova ocjena mora biti u skladu s načelima ocjene predviđenima ovim zakonom i postupcima ocjene koji se na njih odnose (načelo stvarnosti).”

17 Članak 166. stavci 1. i 2. navedenog zakona propisuju:

„1. ‚Dokazni računovodstveni dokument‘ je svaki dokument koji je sastavio ili pripremio gospodarski subjekt ili fizička osoba ili drugi gospodarski subjekt koji je u poslovnom ili drugom odnosu s njim (račun, ugovor, sporazum, tiskanica, zadužnica, izvadak bankovnog računa, zakonska ili upravna odredba i druga slična pismena) i koji služi kao dokaz računovodstvu (prijavi) gospodarske transakcije.

2. Podaci koji se nalaze u dokaznom računovodstvenom dokumentu moraju biti – u pogledu oblika i sadržaja – vjerodostojni, pouzdani i točni. U pogledu njegova sastavljanja najvažnije je načelo jasnoće.”

18 Članak 2. stavak 1. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku) glasi ovako:

„Prava ostvarivana u pravnim odnosima koja se tiču poreza moraju se ostvarivati u skladu sa svojom namjenom. U primjeni poreznih zakona sklapanje ugovora ili provedba drugih transakcija čiji je cilj zaobilaženje odredaba poreznih zakona ne može se kvalificirati kao ostvarivanje prava u skladu s njihovom namjenom.”

19 U skladu s Člankom 97. stavcima 4. i 6. Zakona o poreznom postupku:

„4. Tijekom nadzora porezno tijelo dužno je utvrditi i dokazati činjenice, osim u slučaju kada je, na temelju zakona, teret dokazivanja na poreznom obvezniku.

[...]

6. Prilikom utvrđenja činjenica porezno tijelo dužno je također utvrditi činjenice koje idu u korist poreznom obvezniku. Nedokazana činjenica ili okolnost ne može se, osim u postupku procjene, ocijeniti na način koji je nepovoljan za poreznog obveznika.”

20 Članak 170. stavak 1. navedenog zakona predviđa:

„U slučaju nedostatnog plaćanja poreza, nalaže se plaćanje porezne novčane kazne. Visina novčane kazne iznosi 50 % neplaćenog iznosa, osim ako odredbe ovog zakona ne određuju drukčije. Visina novčane kazne iznosi 200 % neplaćenog iznosa ako je razlika u odnosu na iznos koji treba platiti povezana s prikrivanjem prihoda ili krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija. Porezna tijela također nalažu poreznu novčanu kaznu kad porezni obveznik podnese – a da na to nema pravo – zahtjev za pomoć ili povrat poreza ili prijavu u pogledu imovine, pomoći ili povrata, a uprava je prije dodjele utvrdila nepostojanje takvog prava poreznog obveznika. U tom je slučaju osnovica za novčanu kaznu neopravdano zahtijevani iznos.”

21 Članak 171. stavci 1. i 2. navedenog zakonika glase kako slijedi:

„1. Stopa novčane kazne može se po službenoj dužnosti ili na zahtjev sniziti ili se novčana kazna može u potpunosti opozvati ako postoje okolnosti koje se mogu smatrati izvanrednima i na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik ili njegov zastupnik, zaposlenik, član ili opunomoćenik koji je odgovoran za porezni dug postupio s razboritošću koja se od njega može očekivati u predmetnoj situaciji. Novčana kazna snižava se uzimanjem u obzir svih okolnosti slučaja, osobito visine poreznog duga, okolnosti njegova nastanka te ozbiljnosti i učestalosti nezakonitog ponašanja poreznog obveznika (činjenje ili nečinjenje).

2. Ne treba snižavati novčanu kaznu po službenoj dužnosti ili na zahtjev kad je porezni dug povezan s prikrivanjem prihoda, krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, raunovodstvenih iskaza ili evidencija.

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 Društvo Vikingo, čija je glavna djelatnost trgovina na veliko konditorskim proizvodima i slasticama, sklopilo je 20. ožujka 2012. s društvom Freest Kft. ugovor koji se odnosi na isporuku deset strojeva za pakiranje i jednog stroja za punjenje, a koja je trebala biti izvršena prije 20. prosinca 2012. Tim je ugovorom bila predviđena mogućnost da uslugu izvrše podugovaratelji. Vikingo je 21. svibnja 2012. sklopio novi ugovor s Freestom čiji je predmet bila isporuka šest strojeva za pakiranje i jednog za punjenje vreća, koja je trebala biti izvršena 30. ožujka 2013. Te je strojeve prema odredbama dvaju ugovora Freest stekao od drugog društva, koje ih je pak steklo od trećeg društva. Vikingo je iskoristio pravo odbitka PDV-a odbijenog kao pretporez na temelju dvaju računa koja je izdao Freest.

23 Nakon naknadne kontrole prijave PDV-a, prvostupanjsko porezno tijelo tražilo je povrat iznosa od 8 020 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 23 290 eura) za drugo i četvrto tromjesečje 2012. godine i 13 257 000 HUF (oko 38 844 eura) za prvo tromjesečje 2013. godine, od čega dio tih iznosa odgovara iznosu nezakonito vraćenog PDV-a, a dio iznosu neplaćenog PDV-a. To je tijelo osim toga društvu Viking izreklo poreznu novčanu kaznu i primijenilo zatezne kamate.

24 U prilog svojim odlukama to je porezno tijelo, temeljeći se na utvrđenjima iz povezanih nadzora kao i izjavama voditelja društava uključenih u lanac isporuka, smatralo da su strojevi zapravo stečeni od nepoznate osobe, tako da te transakcije nisu bile izvršene ni među osobama identificiranim na računima ni na način koji je na njima naveden.

25 Drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo je jednu od tih odluka i izmijenilo drugu mijenjajući iznos neplaćenog PDV-a kao i iznose porezne novčane kazne i zateznih kamata.

26 Vikingo je protiv tih odluka podnio tužbe pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, koji ih je dvama presudama izmijenio. Taj je sud u pogledu prava na odbitak osobito utvrdio da je Vikingo predočio predmetne račune kao i dokumente koji potvrđuju njihovo izdavanje i plaćanje te je isporuku strojeva koji su predmet dvaju ugovora smatrao neosporenim činjenicom. Taj je sud nadalje smatrao da se porezno tijelo temeljilo na nerelevantnim elementima kao što su, među ostalim, nepostojanje materijalnih sredstava i ljudskih resursa poduzeća s početka lanca isporuke i činjenica da se ispitaní rukovoditelji nisu sjećali svega u pogledu predmetnih transakcija.

27 Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) ukinula je te dvije presude i vratila predmete pred sud koji je uputio zahtjev. Smatrala je da je porezno tijelo moralo, ispitujući stvarnost svakog ugovora i eventualne namjere da se izbjegne porez, izvršiti ispitivanje cijelog lanca isporuka i međusobni utjecaj njegovih elemenata. Smatrala je da je to tijelo stoga pravilno djelovalo prikupljajući dokaze

koji se odnose na sve sudionike tog lanca te da je prvostupanjski sud pogrešno tumačio članak 127. stavak 1. Zakona o raunovodstvu i sudsku praksu Suda oslanjaju se na postojanje tog lanca, dok pravo na odbitak pretpostavlja da postoji stvarna gospodarska transakcija.

28 Sud koji je uputio zahtjev iznosi da je, iako je utvrđeno da su strojevi koji su predmet navedenih ugovora stavljeni u pogon u postrojenju Vikinga, porezno tijelo smatralo da odgovarajućim raunima, na koje nema zamjerke kad je riječ o formi, i drugi predloženi dokumenti nisu dokazivali da su gospodarske transakcije navedene na tim raunima provedene jer je njihov sadržaj opovrgnut izjavama o isporuci i porijeklu strojeva izdavatelja rauna i voditelja poduzeća s poštovanja lanca opskrbe, tako da navedeni rauni nisu vjerodostojni u pogledu sadržaja, unatož činjenici da je svaki od voditelja priznao da su se isporuka i stavljanje u pogon doista dogodili. Osim toga, kad je riječ o mjerama koje razumno treba zahtijevati od kupca, porezno tijelo nije dovoljno ocijenilo činjenicu da je Vikingo, prije nego što je sklopio ugovore, pregledao izvadak iz registra društava svojeg suugovaratelja i zatražio uzorak potpisa na činjenicu da je voditelj Freesta došao u njegove pogone.

29 Taj sud navodi da su činjenične okolnosti predmeta u glavnom postupku slične onima u predmetima koji su doveli do presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373) te rješenja od 16. svibnja 2013., Hardimpex (C-444/12, neobjavljeno, EU:C:2013:318) i od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869). Unatož odgovorima koje je dao Sud u toj presudi i tim rješenjima, ostaju proturječnosti u tumačenju prava koje provode porezno tijelo i nacionalni sudovi. Porezno tijelo nastavlja odbijati pravo na odbitak jer sadržaj rauna nije vjerodostojan i zato što automatski smatra tu činjenicu prijevarom za koju je porezni obveznik nužno morao znati.

30 Sud koji je uputio zahtjev navodi također da je Kúria (Vrhovni sud) u rješenjima kojima mu vraća predmete smatrala da rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869), na kojem se temeljio u ukinutim presudama, nije mijenjalo kriterije postupka za ocjenu prava na odbitak te mu je dala uputu, u skladu s primjenjivim pravilima parničnog postupka, da poštuje kriterije koje je ona iznijela u mišljenju od 26. rujna 2016. u pogledu utvrđivanja objektivnih činjenica koje su mjerodavne za priznavanje prava na odbitak kao i ocjene dokaza, zahtijevajući da poštuje pravila lanca isporuka i pravila Zakona o raunovodstvu. Prema uputama Kúrije (Vrhovni sud), porezno tijelo pravilno je postupalo kada je prikupilo dokaze o svim sudionicima tog lanca i ispitalo, poštujući ta pravila i taj zakon, je li Vikingo znao da je sudjelovao u utaji poreza.

31 Stoga se, prema njegovu mišljenju, ponovno postavlja pitanje jesu li praksa poreznog tijela i tumačenje Kúrije (Vrhovni sud) u njezinu mišljenju protivni cilju prava na odbitak predviđenog u članku 168. točki (a) Direktive 2006/112 i je li to tumačenje u skladu s člankom 178. točkom (a) te direktive kao i načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti.

32 Sud koji je uputio zahtjev pita se osobito je li u skladu s člancima 220. i 226. Direktive 2006/112 praksa poreznog tijela prema kojoj se pravo na odbitak podvrgava uvjetima da se raunom dokaže ostvarenje transakcije i da se poštuju odredbe Zakona o raunovodstvu te prema kojoj se smatra da običan raun nije dovoljan.

33 Pita se također o usklađenosti te prakse s načelima neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti kao i sa sudskom praksom Suda u pogledu zahtjeva koji se odnose na činjenice koje treba utvrditi i dokaza koje treba podnijeti. Iako priznaje da prijevara može dovesti do ispitivanja relevantnih činjenica o sudionicima lanca koji se u njemu nalaze prije poreznog obveznika, izražava dvojbe o praksi poreznog tijela koja se sastoji od rekonstruiranja cijelog lanca transakcija i toga da, ako ono ocijeni da on nije racionalan s gospodarskog stajališta ili ako transakcija nije opravdana ili pravilno utvrđena, smatra da postoji nepravilnost koja mora dovesti

do odbijanja prava na odbitak, neovisno o tome je li porezni obveznik znao ili trebao znati za tu okolnost.

34 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev pita se mora li se na?elo proporcionalnosti tuma?iti na na?in da je, kada je pravo na odbitak odbijeno, nametanje porezne nov?ane kazne u iznosu od 200 % iznosa razlike PDV-a, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, proporcionalno.

35 Kona?no, pita se u pogledu nacionalne sudske prakse za koju misli da ne po?tuje ciljeve iz Direktive 2006/112 o djelotvornosti pravnih lijekova, navode?i da ne mo?e Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku u svim predmetima.

36 U tim je okolnostima F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Ma?arska) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Jesu li u skladu s ?lankom 168. to?kom (a) i ?lankom 178. to?kom (a) Direktive 2006/112 [...] – kako su tuma?eni u vezi s ?lankom 220. to?kom 1. i ?lankom 226. iste direktive – te s na?elom djelotvornosti nacionalno pravno tuma?enje i nacionalna praksa u skladu s kojima, kad su ispunjeni materijalni zahtjevi prava na odbitak poreza, nije dovoljna sama ?injenica da porezni obveznik raspola?e ra?unom ?iji je sadržaj u skladu s ?lankom 226. Direktive 2006/112, nego taj obveznik, kako bi zakonito ostvario pravo na odbitak poreza na temelju predmetnog ra?una, mora raspolagati i dodatnim dokazima u pisanom obliku koji moraju biti u skladu ne samo s Direktivom 2006/112 nego i s temeljnim na?elima nacionalnih propisa koji se odnose na ra?unovodstvo te s posebnim odredbama u podru?ju dokaznih isprava, i u mjeri u kojoj se od svih sudionika u lancu zahtijeva da se sje?aju i na isti na?in prijave svaki detalj gospodarske transakcije koja je potkrijepljena tim dokaznim ispravama?

2. Jesu li u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o pravu na odbitak PDV-a i na?elima porezne neutralnosti i djelotvornosti nacionalno pravno tuma?enje i nacionalna praksa u skladu s kojima se, u slu?aju lan?ane transakcije, i neovisno o bilo kakvim drugim okolnostima, zbog te jedine karakteristike navedenih transakcija svim sudionicima u lancu nala?e obveza nadzora elementa gospodarske transakcije koju izvršavaju te zada?a da na temelju tog nadzora proizi?u posljedice za svakog poreznog obveznika koji se nalazi drugdje u lancu, i kada se osim toga poreznom obvezniku uskra?uje pravo na odbitak poreza jer, iako nije zabranjeno nacionalnim propisom, stvaranje lanca nije razumno opravdano s gospodarskog stajališta? U tom kontekstu, u slu?aju lan?ane transakcije, u okviru ispitivanja objektivnih okolnosti kojima se mo?e opravdati uskra?ivanje prava na odbitak, pri utvr?ivanju i ocjenjivanju relevantnosti i dokazne snage dokaza na kojima se temelji uskra?ivanje tog prava, mogu li se primjenjivati samo odredbe Direktive 2006/112 i nacionalnog prava koje se odnose na odbitak poreza kao materijalna pravila kojima se pojašnjavaju relevantne ?injenice koje se odnose na utvr?ivanje ?injen?nog okvira, ili se kao posebna pravila tako?er moraju primjenjivati odredbe u podru?ju ra?unovodstva države ?lanice o kojoj je rije??

3. Jesu li u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o pravu na odbitak PDV-a i na?elima porezne neutralnosti i djelotvornosti nacionalno pravno tuma?enje i nacionalna praksa u skladu s kojima se poreznom obvezniku koji upotrebljava robu za potrebe svojih djelatnosti koje se oporezuju u državi ?lanici gdje ih i obavlja i koji raspola?e ra?unom u skladu s Direktivom 2006/112 uskra?uje pravo na odbitak jer nije upoznat sa svim elementima transakcije koju su izvršili sudionici u lancu ili se poziva na okolnosti povezane sa sudionicima u lancu koji prethode izdavatelju ra?una i na koje porezni obveznik nije mogao imati nikakav utjecaj zbog razloga koji nisu s njime povezani te se na pravo na odbitak primjenjuje zahtjev prema kojem porezni obveznik u okviru razumnih mjera koje se odnose na njega mora ispuniti op?u obvezu nadzora koji mora izvršiti ne samo prije sklapanja ugovora i tijekom njegova izvršavanja nego ?ak i nakon njegova izvršenja? U tom kontekstu, je li porezni obveznik obavezan odustati od ostvarenja prava na odbitak

poreza ako, nakon sklapanja ugovora – prilikom ili nakon njegova izvršenja – za bilo koji element gospodarske transakcije navedene na računu utvrdi ili sazna za nepravilnost koja je posljedica uskraćivanje prava na odbitak u skladu s praksom poreznog tijela?

4. Uzimajući u obzir odredbe Direktive 2006/112 o odbitku PDV-a i načelo djelotvornosti, je li porezno tijelo obvezno navesti od čega se sastoji utaja poreza i djeluje li pravilno ako nedostatke i nepravilnosti koji nemaju vezu s pravom na odbitak i koje su počinili sudionici u lancu smatra dokazom porezne prijevare, pri čemu se u tu svrhu isti činjena da je porezni obveznik, s obzirom na to da sadržaj računa zbog tih nedostataka i nepravilnosti nije vjerodostojan, znao ili trebao znati za utaju poreza? U slučaju da se utvrdi porezna prijevара, opravdava li ta okolnost obvezu poreznog obveznika da provede provjere s ranije navedenim dosegom, temeljitošću i opsegom ili ta obveza prelazi zahtjeve načela djelotvornosti?

5. Je li proporcionalna sankcija koja podrazumijeva plaćanje porezne novčane kazne u visini od 200 % porezne razlike PDV-a koja prati uskraćivanje prava na odbitak, iako nije nastao nikakav gubitak za državnu blagajnu koji je izravno povezan s pravom na odbitak poreznog obveznika? Je li moguće zaključiti da postoji jedan od činjena uvjeta primjene članka 170. stavka 1. treće rečenice [Zakona o poreznom postupku] ako je tužitelj poreznom tijelu stavio na raspolaganje sve dokumente koje posjeduje i ako je u svoju poreznu prijavu uključio račune koje je izdao?

6. U slučaju da se na temelju odgovora na postavljena prethodna pitanja može zaključiti da tumačenje nacionalnog pravnog pravila koje je uslijedilo nakon predmeta u kojem je doneseno rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) i praksa uvedena na temelju tog pravila nisu u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o pravu na odbitak PDV-a i uzimajući u obzir da prvostupanjski sud ne može Sudu Europske unije u svim predmetima uputiti zahtjev za prethodnu odluku, može li se s obzirom na članak 47. [Povelje] smatrati da pravo na pokretanje sudskog postupka za naknadu štete poreznim obveznicima jamči pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje koje im se priznaje tim člankom i može li se u tom pogledu tumačiti da odabir oblika rješenja koje je doneseno u predmetu Signum Alfa Sped [rješenje od 10. studenoga 2016., C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869] podrazumijeva da je pitanje već uređeno pravom Unije te da je rješenje o čito, s obzirom na to da je razjašnjeno sudskom praksom Suda Europske unije, ili pak taj izbor znači da, s obzirom na to da je predmet vraćen na ponovno ispitivanje, to pitanje nije u potpunosti razjašnjeno i da je stoga i dalje nužno zatražiti od Suda da na to pitanje odgovori u prethodnom postupku?”

O prethodnim pitanjima

37 Na temelju članka 99. Poslovnika Suda, Sud može, osobito kad se odgovor na pitanje postavljeno u prethodnom postupku može jasno izvesti iz sudske prakse ili kad odgovor na to pitanje ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.

38 U ovom predmetu valja primijeniti tu odredbu.

Prvo do četvrtog pitanja

39 Prvim četirima pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da joj je protivna nacionalna praksa prema kojoj porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a plaćenog za stjecanje robe koja mu je isporučena zato što računski vezani uz te transakcije nisu vjerodostojni jer, kao prvo, izdavatelji tih računa nisu mogli proizvesti tu robu i isporučiti je zbog manjka potrebnih sredstava i ljudskih resursa te je navedena roba stoga stečena od druge, neidentificirane osobe, kao drugo, nisu poštovana nacionalna računovodstvena pravila,

kao treće, lanac isporuka koji je doveo do navedenog stjecanja nije bio gospodarski opravdan i, kao četvrto, određene ranije transakcije koje su dio tog lanca isporuka sadržavaju nepravilnosti.

40 Valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojeg su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a. Kao što je to Sud više puta presudio, pravo na odbitak predviđeno člankom 167. i sljedećima Direktive 2006/112 sastavni je dio mehanizma PDV-a i načelno ne može biti ograničeno kada su porezni obveznici koji žele ostvariti to pravo poštovali materijalne i formalne zahtjeve i uvjete kojima je to pravo podvrgnuto (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 37. i 38.; od 3. listopada 2019., Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, t. 27. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 33.).

41 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te djelatnosti u načelu podvrgnute PDV-u (presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 39. i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 37.).

42 Pitanje je li PDV koji se duguje na ranije ili kasnije prodajne transakcije koje se odnose na predmetnu robu plaćen u državni proračun nema utjecaja na pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza. Naime, PDV se primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije, uz odbitak poreza koji je izravno teretio pojedine troškovne sastavnice cijene (presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 49. i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 40. kao i rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869, t. 32.).

43 Međutim, pravo na odbitak PDV-a ipak je uvjetovano poštovanjem kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta. Kad je riječ o materijalnim zahtjevima ili uvjetima, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu te direktive te, s druge strane, da robu ili usluge na kojima temelji pravo na odbitak PDV-a porezni obveznik upotrebljava u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik. Kad je riječ o načinima izvršavanja prava na odbitak PDV-a, koji su slični formalnim zahtjevima ili uvjetima, člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđeno je da porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu s njezinim člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240. (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 30. do 32. i navedena sudska praksa).

44 Osim toga, u skladu s člankom 273. prvim stavkom Direktive 2006/112, države članice mogu propisati i druge obveze osim onih predviđenih tom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti ne smiju prekoračiti ono što je nužno za ostvarivanje takvih ciljeva. Stoga se takve mjere ne mogu koristiti na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a i stoga neutralnost PDV-a (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 49. i 50. i navedena sudska praksa).

45 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev navodi da, iako su u glavnom postupku ti uvjeti ispunjeni, Vikingu je odbijeno ostvarivanje prava na odbitak primjenom, među ostalim, zakonskih pravila o računovodstvu, iz kojih proizlazi da račun mora pokazati ostvarenje transakcije i stoga se odnositi na stvarnu gospodarsku transakciju. No, porezno tijelo smatralo je da predmetnu robu nije proizveo ni dostavio Freest, izdavatelj računa, ni njegov podugovaratelj jer ta poduzeća nemaju ni

potrebna materijalna sredstva ni ljudske resurse te da je stoga ta roba zapravo bila ste?ena od neidentificirane osobe. U tim okolnostima, sud koji je uputio zahtjev pita se može li se to pravo uvjetovati zahtjevima dokaza koji prelaze formalnosti nametnute Direktivom 2006/112.

46 U tom pogledu valja istaknuti da su materijalni uvjeti kojima je podvrgnuto pravo na odbitak ispunjeni samo ako su isporuka robe ili pružanje usluga na koje se odnosi ra?un doista bili ostvareni. Sud je ve? ocijenio da provjera postojanja oporezive transakcije mora biti provedena u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava, uz izvršavanje cjelokupne ocjene svih ?injenih elemenata i okolnosti konkretnog slu?aja (vidjeti u tom smislu presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 31. i 32. i od 31. sije?nja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 45.). Stoga je primjena pravila propisana ?lankom 15. stavkom 3. Zakona o ra?unovodstvu kako bi se u glavnom postupku provjerilo odnose li se ra?uni doista na stvarne gospodarske transakcije u skladu s Direktivom 2006/112.

47 Ipak, ?injenica da u glavnom postupku ni izdavatelj ra?una ni njegov podugovaratelj nije ni proizveo ni isporučio predmetnu robu, osobito zato što oni nisu raspolagali ni potrebnim materijalnim sredstvima ni ljudskim resursima, nije dovoljna kako bi se zaklju?ilo da ne postoji isporuka predmetne robe i odbilo pravo na odbitak na koje se pozvao Vikingo jer ta ?injenica može biti i posljedica prijevarnog prikrivanja dobavlja?a kao i puko pribjegavanje podugovarateljima (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 49. i od 13. velja?e 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 31.).

48 Osim toga, ustaljena je sudska praksa da se pojam „isporuka robe” iz ?lanka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predvi?enima mjerodavnim nacionalnim pravom, nego da uklju?uje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od jedne strane koja ovlaš?uje drugu stranu da njome fakti?no raspolaže kao da je ona vlasnik te robe. Tako?er, Sud je ocijenio da je taj pojam objektivne prirode i da se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima doti?nih transakcija. Slijedi da predmetne transakcije iz glavnog postupka jesu isporuke robe u smislu navedenog ?lanka, iako tu predmetnu robu nije proizveo ni isporučio izdavatelj ra?una, a osoba od koje je ta roba doista bila ste?ena nije utvr?ena, ako ispunjavaju objektivne uvjete na kojima se temelji navedeni pojam i ako ne predstavljaju utaju PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2013., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, t. 20. do 22. te analogijom presudu od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 22. i 23.).

49 Slijedi da, ako su, kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, isporuke robe koje su predmet glavnog postupka doista bile izvršene i ako se tom robom Vikingo koristio za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija, na?elno mu se ne može odbiti korištenje pravom na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 33. i rješenje od 16. svibnja 2013., Hardimpex, C-444/12, neobjavljeno, EU:C:2013:318, t. 22.).

50 Me?utim, valja podsjetiti na to da borba protiv eventualne prijevare, izbjegavanja pla?anja poreza i zlorabe predstavlja cilj koji se priznaje i poti?e Direktivom 2006/112 te je Sud više puta presudio da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu prijevare ili zlorabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlorabe (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54. i 55. te od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

51 Ako je to slu?aj kada je prijevaru po?inio osobno porezni obveznik, isto je tako i ako je porezni obveznik znao ili morao znati da stjecanjem sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11,

EU:C:2012:373, t. 46. i od 6. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35.).

52 S druge strane, sankcioniranje uskratim prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je PDV utajen za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, a koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen Direktivom 2006/112. Naime, uvođenje sustava odgovornosti bez krivnje prekoračuje ono što je nužno za očuvanje prava državne blagajne (vidjeti osobito presude od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 52. i 55.; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 47. i 48. te od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41. i 42.).

53 Kada porezni obveznik nije osobno počinitelj utaje PDV-a, korištenje pravom na odbitak može mu se odbiti samo ako je s obzirom na objektivne elemente utvrđeno da je znao ili morao znati da je stjecanjem dobara ili primanjem usluga koje su temelj za ostvarivanje prava na odbitak sudjelovao u transakciji koja je povezana s takvom prijevaram koju je počinio dobavljač ili drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

54 U tom pogledu, kada je riječ o traženoj razini dužne pažnje poreznog obveznika koji se želi koristiti svojim pravom na odbitak, Sud je već više puta presudio da nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt poduzme sve mjere koje se od njega mogu razumno očekivati kako bi se osigurao da ga transakcija koju izvršava neće dovesti do toga da sudjeluje u utaji poreza. Određivanje mjera koje se mogu u određenom slučaju razumno zahtijevati od poreznog obveznika koji se želi koristiti pravom na odbitak PDV-a kako bi se osigurao da transakcije nisu dio prijevare koju je počinio subjekt u ulaznoj fazi ovisi poglavito o okolnostima slučaja (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 54. i 59. i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 52.).

55 Doista, kad postoje indicije koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, razuman trgovac mogao bi, prema okolnostima slučaja, biti obvezan raspitati se o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.).

56 Međutim, porezno tijelo ne može nametnuti poreznom obvezniku da poduzima komplicirane i temeljite provjere svojeg dobavljača, prenoseći *de facto* na njega nadzor koji je dužnost tog tijela (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 51.). Sud je, konkretno, već presudio da porezno tijelo ne može općenito zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a da provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge u odnosu na kojeg je zatraženo izvršavanje prava na odbitak porezni obveznik, je li raspolagao predmetnom robom i je li je mogao isporučiti te je li ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaja na razini ulaznih transakcija ili, s druge strane, da raspolaže dokumentima u tom pogledu (presuda od 21. lipnja 2012. Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61.).

57 Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, s obzirom na to da je odbijanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje je dio tog prava, na poreznom je tijelu da u dovoljnoj mjeri dokaže objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio prijevaru ili je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila dio prijevare. Zatim je na nacionalnom sudu da provjeri jesu li dotična porezna tijela utvrdila postojanje takvih objektivnih elemenata (vidjeti u tom smislu presude

od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 39. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

58 Tako, ako porezna uprava na temelju postojanja prijevare ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa ili drugi subjekti s početka lanca zaključi da zapravo nije došlo do transakcije za koju je izdan račun i koja se navodi kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak, ona – kako bi mogla uskratiti to pravo – mora dokazati da je navedeni primatelj znao ili da je morao znati da je transakcija dio prijevare na štetu sustava poreza na dodanu vrijednost, uzimajući u obzir objektivne elemente, a da pritom od primatelja računa ne zahtijeva da provodi provjere koje nije dužan provesti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (vidjeti u tom smislu rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

59 Budući da pravo Unije ne predviđa pravila o načinima izvođenja dokaza u području utaje PDV-a, te objektivne elemente mora utvrditi porezna uprava u skladu s pravilima o dokazivanju koja predviđa nacionalno pravo. Ipak, ta pravila ne smiju narušavati djelotvornost prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 65. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 37.).

60 Kad je riječ o glavnom postupku, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da, kako bi se Vikingu odbilo pravo na odbitak, porezno je tijelo, osim činjenica navedenih u točki 45. ovog rješenja, također smatralo da je cilj predmetnih transakcija pružiti dokaz o izvoru stečenih strojeva, nepoznatog porijekla, koji se nalazi na računima, omogućiti podugovaratelju izdavatelja računa da izbjegne plaćanje PDV-a i stvoriti pravo na odbitak u korist Vikinga, dok taj podugovaratelj nije platio PDV.

61 Sud koji je uputio zahtjev iznosi da, u slučaju lančanih transakcija, prema sudskoj praksi Kúrije (Vrhovni sud), treba provesti ispitivanje cijelog lanca i pravnih akata provedenih između sudionika tog lanca te provjeriti mogu li se njegove etape razumno opravdati. Korištenje pravom na odbitak može se odbiti kada je stvaranje lanca neracionalno s gospodarskog stajališta ili nije razumno opravdano ili ako porezni obveznik nije opravdao bilo koji element gospodarske transakcije između sudionika ili ga nije moguće provjeriti. Nadalje, praksa poreznog tijela, utemeljena na mišljenju i sudskoj praksi tog suda, sastoji se osobito od toga da se uzmu u obzir načini ostvarenja gospodarske transakcije, što treba razlikovati od predmetnih transakcija ovisno o tome jesu li ostvarene između stranaka navedenih na računima ili ne. Trebalo bi smatrati da gospodarska transakcija nije ostvarena između tih stranaka kada ima nedostatak ili manu, osobito kada porezni obveznik nije znao za gospodarsku djelatnost subjekata na početku lanca ili o njoj nema dokaza. U tom je slučaju ispitivanje je li adresat računa znao ili trebao znati za prijavu mogućnost, ali ne i obveza.

62 No, kao prvo, valja primijetiti da se, kao što je to navedeno u točkama 41. i 42. ovog rješenja, pravo na odbitak PDV-a primjenjuje neovisno o cilju i rezultatu predmetne gospodarske djelatnosti, a na to pravo ne utječe to je li PDV dugovan na ranije transakcije koje se odnose na dotičnu robu bio uplaćen u državnu blagajnu. Osim toga, prema sudskoj praksi Suda, porezni obveznici općenito su slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim djelatnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42.). Načelo zabrane zlorabe koje se primjenjuje u području PDV-a zabranjuje samo potpuno umjetne konstrukcije, gospodarski nestvarne, provedene samo kako bi priskrbile poreznu pogodnost čija bi dodjela bila protivna ciljevima Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35. i t. 36.

i navedenu sudsku praksu).

63 Slijedi da, ako je, kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, postojanje isporuke robe u glavnom postupku utvrđeno, činjenica da se lanac transakcija koji je doveo do tih isporuka s gospodarskog aspekta čini neracionalnim ili nije razumno opravdan, kao ni činjenica da jedan od sudionika u tom lancu nije ispunio svoje porezne obveze, ne može se sama po sebi smatrati prijevarom.

64 Kao drugo, sustav dokazivanja kako je opisan u točki 61. ovog rješenja, koji dovodi do odbijanja korištenja poreznim odbitkom poreznom obvezniku kada on, među ostalim, ne pruži dokaze koji opravdavaju sve transakcije koje su izvršili svi sudionici tog lanca kao i gospodarsku djelatnost tih sudionika, imputiraju mu, prema potrebi, činjenicu da se ti dokazi ne mogu provjeriti, protivan je sudskoj praksi iz točaka 50. do 58. ovog rješenja, iz koje proizlazi da porezno tijelo mora u svakom pojedinačnom slučaju s obzirom na objektivne elemente u dovoljnoj mjeri utvrditi dokaz o postojanju prijave koju je podnio porezni obveznik ili dokaz da je porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila dio prijave koju je podnio izdavatelj račun ili drugi subjekt koji je djelovao na početku lanca isporuke ili pružanja usluga.

65 Iako činjenice opisane u točkama 45. i 60. ovog rješenja doista mogu sadržavati indicije da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u prijavi ili da je znao ili morao znati da su predmetne transakcije bile dio prijave koju je podnio izdavatelj račun, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li takav dokaz podnesen, provodeći opću ocjenu svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog postupka u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 30. i rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869, t. 36.).

66 S obzirom na sve prethodne navode, na prva četiri pitanja valja odgovoriti da Direktivu 2006/112, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da joj je protivna nacionalna praksa prema kojoj porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a plaćenog za stjecanje robe koja mu je isporučena zato što račun vezani uz te transakcije nisu vjerodostojni jer, kao prvo izdavatelji tih računa nisu mogli proizvesti tu robu i isporučiti je zbog manjka potrebnih sredstava i ljudskih resursa te je navedena roba stoga stečena od druge, neidentificirane osobe, kao drugo, nisu poštovana nacionalna računovodstvena pravila, kao treće, lanac isporuka koji je doveo do navedenog stjecanja nije bio gospodarski opravdan i, kao četvrto, određene ranije transakcije koje su dio tog lanca isporuka sadržavaju nepravilnosti. Kako bi opravdao takvo odbijanje, mora u dovoljnoj mjeri dokazati da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u prijavi ili da je znao ili morao znati da su navedene transakcije bile dio prijave koju je podnio izdavatelj račun ili bilo koji drugi subjekt koji je djelovao u početku navedenog lanca isporuka, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Peto pitanje

67 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da mu se protivi izricanje poreznom obvezniku porezne novčane kazne u iznosu koji odgovara dvostrukom iznosu nezakonito provedenog odbitka PDV-a, iako državna blagajna nije snosila gubitak poreznih prihoda. Osim toga, pita može li se smatrati da postoji jedan od činjeničnih uvjeta za primjenu članka 170. stavka 1. treće rečenice Zakona o općem poreznom postupku ako je tužitelj poreznom tijelu stavio na raspolaganje sve dokumente koje posjeduje i ako je u svoju poreznu prijavu uključio račune koje je izdao.

68 U tom pogledu valja podsjetiti na to da u okviru postupka predviđenog člankom 267. UFEU-a Sud nije nadležan za tumačenje nacionalnog prava jer je ta zadaća isključivo na sudu koji je uputio zahtjev (presuda od 30. siječnja 2020., Generics (UK) i dr., C-307/18, EU:C:2020:52, t. 25. i

navedena sudska praksa). Drugi dio tog pitanja, koji se odnosi na tumačenje nacionalnog prava, stoga je nedopušten.

69 Što se tiče prvog dijela navedenog pitanja, valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i inženjerskog okvira koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i koju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju presumpciju relevantnosti (presuda od 26. ožujka 2020., *Miasto Łowicz i Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową* (Sustav stegovnih mjera za suce), C-558/18 i C-563/18, EU:C:2020:234, t. 43. i navedena sudska praksa). Odbijanje Suda da odluči o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud moguće je samo u slučaju kad je očit da zahtijevano tumačenje pravila Unije nema nikakve veze s inženjerskim stanjem ili predmetom glavnog postupka, kad je problem hipotetske naravi ili kad Sud ne raspolaže inženjerskim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi pružio koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 10. prosinca 2018., *Wightman i dr.*, C-621/18, EU:C:2018:999, t. 27. i navedena sudska praksa).

70 Postupak utvrđen člankom 267. UFEU-a instrument je suradnje između Suda i nacionalnih sudova zahvaljujući kojem Sud dostavlja nacionalnim sudovima tumačenja prava Unije koja su im potrebna za rješavanje sporova. Smisao prethodnog postupka nije davanje savjetodavnih mišljenja o općenitim ili hipotetskim pitanjima, nego stvarna potreba za učinkovitim rješavanjem spora (presuda od 26. ožujka 2020., *Miasto Łowicz i Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową* (Sustav stegovnih mjera za suce), C-558/18 i C-563/18, EU:C:2020:234, t. 44. i navedena sudska praksa).

71 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, članak 170. stavak 1. treća rečenica Zakona o poreznom postupku, koji porezno tijelo primjenjuje u glavnom postupku, predviđa novčanu kaznu koja iznosi do 200 % neplaćenog iznosa ako je razlika u odnosu na iznos koji treba platiti vezana uz prikrivanje prihoda ili falsificiranje ili uništavanje dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija. Pitanje proporcionalnosti te sankcije može se postaviti samo ako su ostvareni konstitutivni elementi te odredbe, a ispitana situacija nalazi se u njezinu području primjene. No, iz opisa situacije koju je dao sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi da je to tako.

72 U tim okolnostima, prvi je dio petog pitanja hipotetski i odgovor na njega nije nužan za rješavanje glavnog postupka. Posljedično, i on je nedopušten.

Šesto pitanje

73 Šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li smatrati da se pravom poreznih obveznika da podnesu tužbu za naknadu štete jamči pravo na djelotvoran pravni lijek, utvrđeno člankom 47. Povelje, kada se sudska praksa nacionalnog suda koji odlučuje u posljednjem stupnju ustrajno protivi Direktivi 2006/112, kako je tumačio Sud, jer niži sudovi ne mogu Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku u svim postupcima koji se pred njima vode.

74 U tom pogledu najprije valja utvrditi da pitanje prava na naknadu štete nanесene nepoštovanjem prava Unije nije vezano uz predmet glavnog postupka. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev ne iznosi nikakvu prepreku pravima stranaka da podnesu tužbu protiv odluka poreznog tijela pred nacionalnim sudovima. Konačno, ne navodi ni to da nacionalno pravo sprečava upućivanje prethodnog pitanja Sudu ako ocijeni da je sudska praksa višeg suda suprotna pravu Unije ili ako ima dvojbe u pogledu toga niti da je, u skladu s nacionalnim postupovnim pravom, vezan pravnim ocjenama ili uputama tog višeg suda ako ocijeni da, s obzirom na tumačenje koje je tražio od Suda, te ocjene ili upute nisu u skladu s pravom Unije.

75 U tom pogledu valja također podsjetiti na to da sud koji ne sudi u posljednjem stupnju,

osobito ako smatra da ga pravna ocjena na višem stupnju može dovesti do presude suprotne pravu Unije, mora biti slobodan obratiti se Sudu s pitanjima o kojima dvoji. Uostalom, valja naglasiti da se mogu?nost priznata nacionalnom sudu ?lankom 267. stavkom 2. UFEU-a da traži prethodno tuma?enje Suda prije nego, prema potrebi, ostavi neprimijenjene upute višeg suda koje bi se pokazale suprotnima pravu Unije ne može pretvoriti u obvezu (presuda od 5. listopada 2010., Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, t. 27. i 28.).

76 Slijedi da je šesto pitanje, koje o?ito nema veze s predmetom ni stvarnoš?u glavnog postupka, nedopušteno s obzirom na sudsku praksu navedenu u to?ki 69. ovog rješenja.

Troškovi

77 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 navedenog, Sud (deseto vije?e) rješava:

Direktivu Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s na?elima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, treba tuma?iti na na?in da joj je protivna nacionalna praksa prema kojoj porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a pla?enog za stjecanje robe koja mu je isporu?ena zato što ra?uni vezani uz te transakcije nisu vjerodostojni jer, kao prvo, izdavatelji tih ra?una nisu mogli proizvesti tu robu i isporu?iti je zbog manjka potrebnih sredstava i ljudskih resursa te je navedena roba stoga ste?ena od druge, neidentificirane osobe, kao drugo, nisu poštovana nacionalna ra?unovodstvena pravila, kao tre?e, lanac isporuka koji je doveo do navedenog stjecanja nije bio gospodarski opravdan i, kao ?etvrto, odre?ene ranije transakcije koje su dio tog lanca isporuka sadržavaju nepravilnosti. Kako bi opravdao takvo odbijanje, mora u dovoljnoj mjeri dokazati da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u prijevare ili da je znao ili morao znati da su navedene transakcije bile dio prijevare koju je po?inio izdavatelj ra?una ili bilo koji drugi subjekt koji je djelovao u po?etku navedenog lanca isporuka, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: ma?arski