

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

1. prosinca 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 168. – Pravo na odbitak PDV-a – Načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti – Utaja – Dokaz – Obveza pažnje poreznog obveznika – Uzimanje u obzir povrede obveza koje proizlaze iz nacionalnih odredbi i prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca – Nalog koji je porezni obveznik dao trećoj osobi za izvršenje oporezivih transakcija – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 47. – Pravo na pošteno suđenje”

U predmetu C-512/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 31. svibnja 2021., koju je Sud zaprimio 17. kolovoza 2021., u postupku

Aquila Part Prod Com SA

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (deseto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Aquila Part Prod Com SA, L. Réti, ügyvéd,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i K. Szíjjártó, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, B. Béres i J. Jokubauskaitis, u svojstvu agenata,

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

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1., članka 10. i 167., članka 168. točke (a) i članka 178. točke (a) 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, proporcionalnosti i pravne sigurnosti te člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Aquila Part Prod Com SA i Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: žalbeni odjel), u vezi s plaćanjem iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji to društvo duguje za razdoblje od kolovoza do studenoga 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 određuje se:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključuju i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

4 U skladu s člankom 10. te direktive:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi „samostalno”, isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.”

5 Člankom 167. navedene direktive predviđa se da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

6 Člankom 168. Direktive 2006/112 određuje se:

„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;

[...]”

7 U skladu s člankom 178. te direktive:

„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.;

[...]"

Ma?arsko pravo

8 ?lankom 1. stavkom 7. adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. studenoga 2003., str. 9990., u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku) propisuje se:

„Ugovore, transakcije i druge sli?ne akte treba kvalificirati s obzirom na njihov stvarni sadržaj. Ugovor ili svaki drugi pravni akt koji nije valjan relevantan je s obzirom na oporezivanje ako se može dokazati njegov gospodarski rezultat.”

9 ?lankom 2. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku odre?uje se:

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

10 U skladu s ?lankom 97. stavcima 4. i 6. navedenog zakonika:

„4. Tijekom nadzora porezna uprava dužna je utvrditi i dokazati ?injenice, osim u slu?aju kada je, na temelju zakona, teret dokazivanja na poreznom obvezniku.

[...]

6. Prilikom utvr?enja ?injenica porezna uprava dužna je tako?er utvrditi ?injenice koje idu u korist poreznom obvezniku. Nedokazana ?injenica ili okolnost ne može se, osim u postupku procjene, ocijeniti na na?in koji je nepovoljan za poreznog obveznika.”

11 ?lankom 26. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155 od 16. studenoga 2007., str. 10893., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisuje se:

„Kada otpremu ili prijevoz izvršava dobavlja?, stjecatelj ili za ra?un jednog ili drugog tre?a osoba, mjesto isporuke robe je ono gdje se roba nalazi u trenutku otpreme ili polaska prijevoza kada je kupac naveden kao primatelj.”

12 ?lankom 27. stavkom 1. Zakona o PDV-u propisuje se:

„Kada je roba predmet više uzastopnih prodaja tako da je otpremljena ili prevezena izravno od prvotnog dobavlja?a prema kona?nom kupcu navedenom kao primatelj, ?lanak 26. primjenjuje se isklju?ivo samo na jednu isporuku robe.”

13 U skladu s ?lankom 119. stavkom 1. Zakona o PDV-u:

„Osim ako zakonom nije druk?ije odre?eno, pravo na odbitak poreza nastaje u trenutku kada je potrebno utvrditi iznos dugovanog poreza koji odgovara pretporezu (?lanak 120.).”

14 ?lankom 120. Zakona o PDV-u predvi?eno je:

„U mjeri u kojoj porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu, upotrebljava ili na drugi način iskorištava robu ili usluge kako bi izvršio oporezive isporuke robe ili usluga, on ima pravo od iznosa poreza koji duguje odbiti:

(a) porez koji mu 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;

[...]”

15 Člankom 127. stavkom 1. Zakona o PDV-u određuje se:

„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;

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Aquila Part Prod Com pravni je sljednik društva Agrirom SRL, rumunjskog društva koje od 2. lipnja 2010. ima porezni registracijski broj u Mađarskoj u svrhe PDV-a. Glavna djelatnost društva Aquila Part Prod Com jest posredovanje u trgovini na veliko prehrambenim proizvodima, pićima i duhanskim proizvodima. To je društvo 1. travnja 2011. s jednim drugim društvom sklopilo ugovor o nalogu kojim je potonjem povjerilo obavljanje djelatnosti kupoprodaje robe u ime nalogodavca.

17 Od 2012. do 2017. prvostupanijska porezna uprava provela je, provođenjem brojnih istraga, nadzor u pogledu plaćanja PDV-a za razdoblje od kolovoza do studenoga 2012. Ona je nakon tog nadzora donijela četiri odluke kojima je provela ponovni obračun PDV-a, u iznosu od 86 815 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 206 000 eura) za kolovoz 2012., 66 012 000 HUF (oko 157 000 eura) za rujan 2012., 109 400 000 HUF (oko 260 000 eura) za listopad 2012. i 24 607 000 HUF (oko 58 500 eura) za studeni 2012., koji se u većem dijelu odnosio na zahtjev za povrat PDV-a koji se smatrao neosnovanim i u manjem dijelu na nedostatno oporezivanje. Usto su izrečene porezna kazna i zatezne kamate.

18 U tim je odlukama prvostupanijska porezna uprava utvrdila da je tijekom razmatranih razdoblja porezni obveznik sudjelovao u kružnoj utaji. To se utvrđuje temelji, među ostalim, na povredi odredaba nacionalnog prava o sigurnosti prehrambenog lanca i odredaba Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane (SL 2002., L 31, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 7., str. 91.), koja je upućivala na to da je cilj bilo preusmjeravanje predmetne robe iz Slovačke u Mađarsku. Ono se također temelji na financijskim transakcijama različitih društava koja su sudjelovala u lancu isporuka, na niskoj trgovinskoj marži koju je primjenjivalo svako od tih društava i nelogičnom trgovinskom postupanju nekih od njih, što je upućivalo na to da se radilo o lancu izdavanja računa s ciljem stjecanja nezakonite porezne pogodnosti i namjernom izbjegavanju plaćanja poreza.

19 U navedenim je odlukama prvostupanijska porezna uprava utvrdila velik broj elemenata kojima se dokazuje aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji, među kojima je činjenica da su ugovori sklopljeni uz njegovo sudjelovanje, postojanje neuobičajene odredbe u ugovorima o prijevozu, činjenica da je slovački kupac preprodavao robu u Mađarsku koju je istoga dana u njoj

nabavljao i postojanje veza između osoba uključених u lanac izdavanja računa. Ona je također utvrdila elemente koji upućuju na to da porezni obveznik nije dokazao da je postupao s dužnom pažnjom, među kojima je činjenica da je direktor društva s kojim je porezni obveznik sklopio ugovor o nalogu već prije sudjelovao u utaji PDV-a, činjenica da je to društvo sudjelovalo u lancu prijevornog izdavanja računa kao i druge činjenice koje dokazuju sudjelovanje tog direktora u utaji.

20. Budući da su četiri odluke prvostupanjske porezne uprave potvrđene odlukom žalbenog odjela od 8. prosinca 2017., društvo Aquila Part Prod Com je pred Fővárosi Törvényszékom (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odnosno sudom koji je uputio zahtjev, podnijelo tužbu u prilog kojoj tvrdi da je porezni postupak unaprijed odlučeno te se u biti poziva na nepostojanje dokaza koji dokazuju da je to društvo moglo biti svjesno prethodno počinjene utaje. To društvo tvrdi da je postupalo s odgovarajućom pažnjom kako bi izbjeglo sudjelovanje u utaji, uspostavljajući unutarnja pravila u području kupoprodaje, kojima se nalaže da se prije sklapanja ugovora provjeravaju dobavljači i kojima se zabranjuju sva plaćanja u gotovini. U tom kontekstu društvo Aquila Part Prod Com osobito prigovara poreznoj upravi da je zanemarila ugovor o nalogu koji je ono sklopilo s drugim društvom i da je saznanja koja je zakonski zastupnik tog drugog društva imao o činjenicama koja su činila utaju izjednačila sa saznanjima prvonavedenog društva o tim činjenicama.

21. Žalbeni odjel pred sudom koji je uputio zahtjev osporava te argumente istući, među ostalim, da povreda pravila u području sigurnosti prehrambenog lanca može biti jedan od elemenata koji upućuju na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje PDV-a.

22. Sud koji je uputio zahtjev smatra nužnim da Sud pruži naznake o tome mogu li se okolnosti na koje se poziva žalbeni odjel smatrati objektivnim elementima u smislu presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373) na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju i je li, uzimajući u obzir prirodu opskrbnog lanca koji je utvrđen u glavnom predmetu, opseg obveze pažnje koju zahtijeva porezna uprava u glavnom predmetu u skladu s pravilima o dokazivanju, kako ih tumači Sud, odredbama Direktive 2006/112 i na temelju kojima se uređuje ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

23. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pita se, kao prvo, je li porezna uprava mogla izjednačiti saznanje fizičke osobe o činjenicama koje su činile utaju, odnosno saznanje zakonskog zastupnika društva s kojim je porezni obveznik sklopio ugovor o nalogu za obavljanje svoje djelatnosti, sa saznanjem koje je taj porezni obveznik imao o tim činjenicama a da se pritom ne razmotri sadržaj ugovora o nalogu. Kao drugo, taj se sud pita, s obzirom na činjenice u glavnom postupku, o pažnji koja se može zahtijevati od poreznog obveznika kako bi se izbjeglo sudjelovanje u utaji i o okolnostima koje se u okviru kružne utaje mogu uzeti u obzir kako bi se utvrdilo da je porezni obveznik mogao imati saznanje o toj utaji. Kao treće, on se pita može li porezna uprava, kako bi odbila pravo na odbitak PDV-a, temeljiti svoj zaključak na povredi pravila različitih od onih koja su obuhvaćena poreznim pravom, poput onih koja se odnose na sigurnost prehrambenog lanca.

24. U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s pravom Unije, a osobito člankom 9. stavkom 1. i člankom 10. Direktive [2006/112], kao i na temelju porezne neutralnosti, praksa porezne uprave prema kojoj ona automatski i bez provođenja bilo kakve provjere izjednačava saznanje fizičke osobe, koja je u pravnom odnosu s pravnom osobom koja djeluje kao nalogoprimac i ima vlastitu pravnu osobnost zasebnu od poreznog obveznika koji je nalogodavac, sa saznanjem poreznog obveznika, iako ne postoji nikakav pravni odnos između te fizičke osobe i pravnog obveznika i pri čemu ona ne uzima

u obzir odredbe ugovora sklopljenog između nalogodavca i nalogoprimca kao ni odredbe stranog prava kojima je uređen pravni odnos zastupanja?

2. Treba li članak 167., članak 168. točku (a) i članak 178. točku (a) Direktive [2006/112] tumačiti na način da je, ako porezna uprava utvrdi postojanje kružnog lanca izdavanja računa, ta činjenica sama po sebi dovoljna kao objektivna okolnost za dokazivanje utaje poreza, ili i u takvom slučaju porezna uprava treba navesti koji je član ili koji su članovi lanca počinili utaju poreza i koji je bio njihov *modus operandi*?

3. Treba li prethodno navedene članke Direktive [2006/112] tumačiti, u vezi sa zahtjevima proporcionalnosti i racionalnosti, na način da se – čak i ako porezna uprava na temelju konkretnih okolnosti predmeta smatra da je porezni obveznik trebao biti pažljiviji – od potpunog poreznog obveznika ne može zahtijevati da provjeri okolnosti koje je porezna uprava mogla otkriti tek nakon nadzora u trajanju od otprilike pet godina, za koji su bile potrebne brojne dodatne provjere primjenom instrumenata javnog prava, tako da zaštita poslovnih tajni poreznih obveznika nije predstavljala prepreku provjeri? U slučaju da se zahtijeva veća pažnja, je li dovoljno da bi se smatralo da je dužna pažnja dokazana to da porezni obveznik u pogledu mogućih poslovnih partnera proširi svoj nadzor i na okolnosti koje nadilaze one navedene u presudi [od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373)], tako da ima unutarnja pravila o kupoprodaji kako bi se osigurala provjera situacije partnera, ne prihvaćajući plaćanja u gotovini, u ugovore koje sklapa uključuje odredbe o mogućim rizicima i također ispituje druge okolnosti tijekom transakcije?

4. Treba li prethodno navedene članke Direktive [2006/112] tumačiti na način da je, ako porezna uprava smatra da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u utaji poreza, u tom pogledu dovoljno da dokazi koje je ta uprava otkrila upućuju na to da je porezni obveznik, postupajući s dužnom pažnjom, mogao znati da je sudjelovao u utaji poreza, a da pritom ne dokazuju da je znao da je sudjelovao u utaji poreza zbog svojeg aktivnog sudjelovanja u toj utaji? U slučaju da se dokaže aktivno sudjelovanje u utaji poreza, odnosno saznanje o sudjelovanju, treba li porezna uprava dokazati prijevarno postupanje poreznog obveznika koje se odrazilo u njegovu zajedničkom djelovanju s članovima koji su mu prethodili u lancu, ili je dovoljno da svoj zaključak utemelji na objektivnim dokazima o međusobnom poznavanju članova lanca?

5. Je li u skladu s prethodno navedenim člancima Direktive [2006/112], pravom na pošteno suđenje, priznatim kao opće pravno načelo u članku 47. [Povelje], te načelom pravne sigurnosti praksa porezne uprave prema kojoj ona svoje odluke temelji na navodnoj povredi odredaba o sigurnosti prehranbenog lanca koje nisu povezane s poreznom disciplinom poreznog obveznika niti prometom na njegovim računima, koje ni na koji način nisu utvrđene u poreznim propisima koji se odnose na poreznog obveznika i koje nemaju nikakvog utjecaja na stvarnost transakcija nad kojima je porezna uprava provela nadzor kao ni na saznanje poreznog obveznika koje je razmatrano u poreznom postupku?

6. U slučaju potvrdnog odgovora na peto prethodno pitanje:

Je li u skladu s prethodno navedenim člancima Direktive [2006/112] i pravom na pošteno suđenje, priznatim kao opće načelo u članku 47. [Povelje], te načelom pravne sigurnosti praksa porezne uprave prema kojoj ona bez intervencije službenog tijela nadležnog u području sigurnosti prehranbenog lanca u svojoj odluci daje ocjene o poreznom obvezniku koje su obuhvaćene područjem nadležnosti tog službenog tijela, tako da na temelju utvrđenih povreda u pogledu sigurnosti prehranbenog lanca, što je pitanje koje ne ulazi u područje njezine nadležnosti, donosi pravne zaključke o poreznim posljedicama za poreznog obveznika, a da on nije mogao, neovisno o postupku koji vodi porezna uprava, osporavati utvrđene povrede pravila o sigurnosti prehranbenog lanca u postupku koji se vodi uz poštovanje temeljnih jamstava poreznog

obveznika i jamstva prava stranaka?”

O prethodnim pitanjima

Drugo pitanje

25 Svojim drugim pitanjem, koje valja ponajprije razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da joj se protivi to da u slučaju kada porezno tijelo namjerava poreznom obvezniku uskratiti pogodnost prava na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji PDV-a, ono utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa, ne identificirajući pritom sve dionike koji su sudjelovali u toj utaji ni njihova odgovarajuća postupanja.

26 Kao što je Sud na to podsjetio u više navrata, borba protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i mogućih zlouporaba cilj je koji se prepoznaje i promiče Direktivom 2006/112. U tom je pogledu Sud utvrdio da se osobe ne mogu prijevorno ili zlouporabno pozivati na odredbe prava Unije i da je stoga na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate pogodnost prava na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva prijevorno ili zlouporabno (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. i od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

27 Kad je riječ o utaji, valja navesti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi pogodnost prava na odbitak ne treba uskratiti samo kad PDV utaji sam porezni obveznik, nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojemu je bila isporučena roba ili pružene usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili da je morao znati da je stjecanjem te robe ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju 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. 59., od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 45. i od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46.).

28 Sud je također u više navrata pojasnio da se u situacijama u kojima su ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak korištenje tim pravom može poreznom obvezniku uskratiti samo ako je s obzirom na objektivne elemente utvrđeno da je znao ili morao znati da je stjecanjem robe ili primanjem usluga koje su temelj za ostvarivanje prava na odbitak sudjelovao u transakciji koja je dio takve utaje koju je počinio dobavljač ili drugi subjekt koji je sudjelovao u uzlaznim ili silaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-108/20, EU:C:2021:910, t. 48. i navedena sudska praksa).

29 Naime, Sud je u tom pogledu presudio da sankcioniranje poreznog obveznika na način da mu se uskrati pravo na odbitak predviđeno Direktivom 2006/112 nije u skladu sa sustavom navedenog prava na odbitak u slučaju kada on nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je PDV utajen za drugu transakciju koja je dio lanca isporuka, a koja prethodi ili slijedi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik, s obzirom na to da uvođenje sustava odgovornosti bez krivnje prekoračuje ono što je nužno za očuvanje prava državne riznice (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 49. i navedena sudska praksa).

30 Usto, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, s obzirom na to da je uskraćivanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje to pravo predstavlja, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri dokažu objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju PDV-a ili da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila dio takve utaje. Zatim je na nacionalnim sudovima

da provjere jesu li dotična porezna tijela dokazala postojanje takvih objektivnih elemenata (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 50. i navedena sudska praksa).

31 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 su predviđena nacionalnim pravom. Međutim, ta pravila ne smiju narušavati učinkovitost prava Unije (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 50. i navedena sudska praksa).

32 Iz sudske prakse navedene u točkama 27. do 31. ove presude proizlazi da se pogodnost prava na odbitak može uskratiti navedenom poreznom obvezniku samo ako se nakon opće ocjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti predmetnog slučaja u skladu s pravilima o dokazivanju predviđenima nacionalnim pravom dokaže da je počinio utaju PDV-a ili je znao odnosno morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava dio takve utaje. Pravo na odbitak može se uskratiti samo ako su te činjenice dokazane u dostatnoj mjeri, a ne na temelju pretpostavki (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 52. i navedenu sudsku praksu).

33 Iz toga treba zaključiti da porezno tijelo koje namjerava uskratiti pogodnost prava na odbitak mora u dovoljnoj mjeri dokazati, u skladu s pravilima o dokazivanju predviđenima nacionalnim pravom i ne narušavajući pritom učinkovitost prava Unije, kako objektivne elemente kojima se utvrđuje postojanje same utaje PDV-a tako i one kojima se utvrđuje da je porezni obveznik počinio tu utaju odnosno da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava bila dio navedene utaje.

34 Tim se zahtjevom u pogledu dokazivanja zabranjuje, neovisno o vrsti utaje ili razmatranih postupanja, pozivanje na pretpostavke ili predmnjeve koje bi preokretanjem tereta dokazivanja dovele do povrede temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a, koje predstavlja pravo na odbitak, a time i do povrede učinkovitosti prava Unije.

35 Slijedom toga, iako postojanje kružnog lanca izdavanja računa predstavlja ozbiljnu indiciju koja upućuje na postojanje utaje, koju valja uzeti u obzir u okviru sveobuhvatne ocjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti u ovom slučaju, ne može se prihvatiti da se porezno tijelo može ograničiti na utvrđenje da je predmetna transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa kako bi dokazalo postojanje utaje.

36 Na poreznom je tijelu, s jedne strane, da precizno navede sastavne elemente utaje i podnese dokaz o prijevarnim postupanjima i, s druge strane, da utvrdi da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u toj utaji odnosno da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava bila dio navedene utaje. Međutim, dokaz o postojanju utaje i sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji ne podrazumijeva nužno da su identificirani svi dionici koji su sudjelovali u toj utaji i njihova odgovarajuća postupanja. Kao što je to navedeno u točki 30. ove presude, na nacionalnim je sudovima da provjere jesu li porezna tijela taj dokaz potkrijepila u dovoljnoj mjeri.

37 S obzirom na prethodna razmatranja na drugo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način:

– da joj se protivi to da u slučaju kada porezno tijelo namjerava poreznom obvezniku uskratiti pogodnost prava na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji PDV-a, ono utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa;

– na navedenom je poreznom tijelu, s jedne strane, da precizno navede sastavne elemente utaje i podnese dokaz o prijevarnim postupanjima i, s druge strane, da utvrdi da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u toj utaji odnosno da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava bila dio navedene utaje, što ne podrazumijeva nužno identifikaciju svih dionika koji su sudjelovali u toj utaji i njihovih odgovarajućih postupanja.

?etvrto pitanje

38 Svojim ?etvrtim pitanjem, koje nadalje valja razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da joj se protivi to da u slučaju kada porezno tijelo istisne aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji PDV-a kako bi odbilo pravo na odbitak, ono to odbijanje temelji na dokazima kojima se ne utvrđuje takvo sudjelovanje, nego činjenica da je uz poduzimanje dužne pažnje taj porezni obveznik mogao znati da je predmetna transakcija bila dio takve utaje. Usto, taj sud pita je li činjenica poznanstva članova u lancu isporuka, među kojima je i ta transakcija, dovoljna okolnost za utvrđivanje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji.

39 Iz sudske prakse Suda navedene u točki 27. ove presude proizlazi da u slučaju utaje PDV-a pravo na odbitak treba odbiti u tri slučaja, to jest, kao prvo, ako je utvrđeno da je sâm porezni obveznik utajio PDV, kao drugo, ako je utvrđeno da je porezni obveznik znao da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a i, kao treće, ako je utvrđeno da je porezni obveznik morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio takve utaje.

40 Kad je riječ o drugom i trećem slučaju, koji se odnose na situaciju pasivnog sudjelovanja u utaji, smatralo se da se poreznog obveznika koji je znao ili morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a mora u smislu Direktive 2006/112 smatrati sudionikom u toj utaji, neovisno o tome ostvaruje li korist iz ponovne prodaje robe ili korištenja uslugama u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija, s obzirom na to da taj porezni obveznik u takvoj situaciji pomaže počinjateljima te utaje i postaje sudionik u njoj (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 47. i navedena sudska praksa).

41 Ako se utvrdi da je porezni obveznik na bilo koji način znao da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a počinjene uzlazno u lancu isporuka ili usluga, jedina pozitivna radnja koja je odlučujuća kao temelj za uskraćivanje prava na odbitak jest stjecanje predmetne robe ili usluga. Stoga za utemeljenost takvog uskraćivanja uopće ne treba utvrditi da je taj porezni obveznik na bilo koji način aktivno sudjelovao u toj utaji, čak ni u obliku poticanja ili pomaganja (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 26.).

42 Ako se utvrdi da je porezni obveznik morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a koja je počinjena uzlazno u lancu isporuka ili usluga, propuštanje poduzimanja određene dužne pažnje dovodi do odbijanja prava na odbitak (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 27.).

43 Kad porezno tijelo istakne aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji PDV-a kako bi odbilo pravo na odbitak, ono je dužno, na temelju sudske prakse navedene u točki 30. ove presude, podnijeti dokaz o tome. Međutim, ništa se ne protivi tomu da u takvom slučaju ono to odbijanje dodatno ili podredno temelji na dokazima kojima se utvrđuje da je porezni obveznik u svakom slučaju morao znati, da je bio postupao s pažnjom koja se od njega može zahtijevati, da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje. Naime, dokaz o toj činjenici, ako se podnese, dostatan je za utvrđivanje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji i, prema tome, za

opravdanje tog odbijanja.

44 U svakom slu?aju, ako pri op?oj ocjeni svih elemenata i ?injenih okolnosti predmeta valja uzeti u obzir ?injenicu da su se ?lanovi lanca isporuka poznavali, ona sama po sebi nije dovoljan element za utvr?ivanje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji.

45 S obzirom na prethodna razmatranja, na ?etvrto pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112 treba tuma?iti na na?in:

– da joj se ne protivi to da u slu?aju kada porezno tijelo isti?e aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji PDV-a kako bi odbilo pravo na odbitak, ono to odbijanje dodatno ili podredno temelji na dokazima kojima se ne utvr?uje takvo sudjelovanje, nego ?injenica da je uz poduzimanje du?ne pa?nje taj porezni obveznik mogao znati da je predmetna transakcija bila dio takve utaje;

– sama ?injenica da su se poznavali ?lanovi lanca isporuka, kojih je ta transakcija dio, nije dovoljan element za utvr?ivanje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji.

Tre?e pitanje

46 Svojim tre?im pitanjem, koje valja razmotriti kao tre?e po redu, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112, u vezi s na?elom proporcionalnosti, tuma?iti na na?in da joj se u slu?aju postojanja indicija na temelju kojih je mogu?e posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje protivi to da se od poreznog obveznika zahtijeva da doka?e postupanje s pove?anom pa?njom kako bi se uvjerio da ga transakcija koju provodi ne dovodi do sudjelovanja u utaji i da provede složene i detaljne provjere poput onih koje može provesti porezna uprava.

47 Sud koji je uputio zahtjev u tom se pogledu pita može li se smatrati da je porezni obveznik dokazao postupanje s dovoljnom pa?njom ako doka?e, me?u ostalim, da je uspostavio unutarnja pravila u podru?ju kupoprodaje, ?iji je cilj provjera situacije njegovih partnera, i da odbija svako pla?anje u gotovini.

48 Sud je ve? u nekoliko navrata presudio da se pravu Unije ne protivi to da se od subjekta zahtijeva da poduzme sve mjere koje se od njega razumno mogu tra?iti kako bi se uvjerio da ga transakcija koju provodi ne dovodi do sudjelovanja u poreznoj utaji i da odre?ivanje mjera koje se u konkretnom slu?aju razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika, koji ?eli ostvariti pravo na odbitak PDV-a, kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje koju je po?inio uzlazni subjekt u bitnome ovisi o okolnostima tog slu?aja (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. i rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 28.).

49 Sud je pojasnio da bi u slu?aju postojanja indicija na temelju kojih je mogu?e posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje oprezan subjekt mogao, ovisno o okolnostima slu?aja, biti obavezan raspitati se o subjektu od kojeg namjerava kupiti robu ili nabaviti usluge kako bi se uvjerio u njegovu pouzdanost (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60. i rješenja od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 55. i od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 29.).

50 Međutim, porezna uprava ne može nametnuti poreznom obvezniku da poduzima složene i detaljne provjere svojeg dobavljača, prenoseći *de facto* na njega nadzor koji je dužnost te uprave (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 51.).

51 Sud je, konkretno, već presudio da porezna uprava ne može općenito zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a, s jedne strane, da provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge u odnosu na koji je zatraženo ostvarenje tog 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 uzlaznih 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. i od 4. lipnja 2020., C. F. (Porezni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, t. 47.).

52 Iz toga proizlazi da pažnja koja se zahtijeva od poreznog obveznika i mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da on svojim stjecanjem ne sudjeluje u transakciji koja je dio utaje koju je počinio uzlazni subjekt ovise o okolnostima konkretnog slučaja i osobito o tome postoje li indicije na temelju kojih je porezni obveznik mogao u trenutku stjecanja koje provodi posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje. Stoga se od poreznog obveznika može očekivati povećana pažnja u slučaju indicija o utaji. Međutim, od njega se ne može zahtijevati da provede složene i detaljne provjere poput onih za koje porezna uprava ima sredstva za provođenje.

53 Pitanje je li porezni obveznik dokazao postupanje s dovoljnom pažnjom ako dokaže, među ostalim, da je uspostavio unutarnja pravila u području kupoprodaje, čiji je cilj provjeriti situaciju njegovih partnera, i da odbija svako plaćanje u gotovini obuhvaćeno je ocjenom činjenica u glavnom postupku i, stoga, isključivom nadležnošću nacionalnih sudova (vidjeti u tom smislu presudu od 16. lipnja 2022., DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, t. 37.). Na tim je sudovima da ocijene je li s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja porezni obveznik dokazao dovoljnu pažnju i poduzeo mjere koje se od njega mogu razumno zahtijevati u tim okolnostima.

54 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na treće pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112, u vezi s načelom proporcionalnosti, treba tumačiti na način:

- da joj se ne protivi to da se od poreznog obveznika zahtijeva da u slučaju postojanja indicija na temelju kojih je moguće posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje dokaže postupanje s povećanom pažnjom kako bi se uvjerio da ga transakcija koju provodi ne dovodi do sudjelovanja u utaji;
- međutim, od njega se ne može zahtijevati da provede složene i detaljne provjere poput onih koje može provesti porezna uprava;
- na nacionalnom je sudu da s obzirom na sve okolnosti konkretnog slučaja ocijeni je li porezni obveznik dokazao postupanje s dovoljnom pažnjom i je li poduzeo mjere koje se od njega mogu razumno zahtijevati u tim okolnostima.

Peto i šesto pitanje

55 Svojim petim i šestim pitanjem, koja valja razmotriti zajedno na četvrtom mjestu, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112, pravo na pošteno suđenje, zajamčeno člankom 47. Povelje, i načelo pravne sigurnosti tumačiti na način da im se protivi to da porezno tijelo odbije poreznom obvezniku pogodnost prava na odbitak PDV-a zbog toga što nije poštovao obveze koje proizlaze iz nacionalnih odredaba odnosno prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca a da pritom ne postoji prethodna odluka upravnog tijela nadležnog za

utvrđuje takve povrede.

56 Budući da sud koji je uputio zahtjev nije iznio razloge zbog kojih pita Sud o tumačenju načela pravne sigurnosti, ta dva pitanja u tom pogledu ne ispunjavaju zahtjeve iz članka 94. Poslovnika Suda, tako da su ona, u dijelu u kojem se odnose na to načelo, ožito nedopuštena.

57 Sud je u pogledu Direktive 2006/112 smatrao u točki 41. presude od 3. listopada 2019., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), da njezin članak 168. točku (a) valja tumačiti na način da mu se protivi uskraćivanje prava na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji sudjeluje u [nabavnom] prehrambenom lancu samo zbog toga što, pod pretpostavkom da to bude valjano dokazano, taj porezni obveznik nije poštovao obveze u vezi s identifikacijom svojih dobavljača u svrhu sljedivosti hrane, što je dužan učiniti na temelju članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002. Sud je dodao da nepoštovanje tih obveza ipak može činiti jedan od elemenata koji sveukupno i podudaraju?e upućuju na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a.

58 Isto vrijedi, u širem smislu, što se tiče povrede nacionalnih odredaba i svih odredaba prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca i u pogledu dokazivanja postojanja utaje PDV-a kao i aktivnog i pasivnog sudjelovanja poreznog obveznika u toj utaji. Naime, takva povreda nije sama po sebi element koji omogućuje utvrđivanje tih činjenica, već može biti jedna od indicija o postojanju takve utaje, kao i element koji se može u okviru cjelovite ocjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti služiti prihvatiti kako bi se utvrdilo da je porezni obveznik sudjelovao u toj utaji, neovisno o činjenici što navedenu povredu nije prethodno utvrdilo upravno tijelo nadležno za razmatranje te povrede.

59 Budući da sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti prakse porezne uprave, koja se sastoji od uzimanja u obzir takve povrede iako je nadležno upravno tijelo nije prethodno utvrdilo, s pravom na pošteno suđenje zajamčeno člankom 47. Povelje, valja podsjetiti na to da na temelju tog članka svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima tim člankom. Stoga cilj tog članka nije njegova primjena radi razmatranja pravilnosti upravne prakse.

60 Budući da sud koji je uputio zahtjev pita treba li pravo na pošteno suđenje, zajamčeno člankom 47. Povelje, tumačiti na način da mu se protivi to da sud pred kojim je pokrenut postupak povodom tužbe protiv odluke poreznog tijela uzme u obzir, kao dokaz o postojanju utaje PDV-a ili sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji, povredu obveza koje proizlaze iz nacionalnih odredaba ili prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca na koju se poziva porezno tijelo, čak i ako ne postoji prethodna odluka upravnog tijela nadležnog za utvrđivanje takve potvrde, valja podsjetiti na to da radi ispunjavanja zahtjeva u vezi s pravom na pošteno suđenje stranke moraju biti upoznate s činjenicama i pravnim elementima koji su odlučujući za ishod postupka te imati mogućnost o njima kontradiktorno raspravljati (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 62. i navedena sudska praksa).

61 Slijedom toga, mogućnost da sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke poreznog tijela uzme u obzir kao dokaz o postojanju utaje PDV-a ili sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji povredu obveza koje proizlaze iz nacionalnih odredaba ili prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca ne povređuje pravo na pošteno suđenje ako se taj dokaz može osporavati i o njemu se može kontradiktorno raspravljati pred tim sudom.

62 Nasuprot tomu, ako navedeni sud nije ovlašten razmotriti postojanje povrede obveza koje proizlaze iz nacionalnih odredaba ili prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca, na koju se poziva kao dokaz o postojanju utaje PDV-a ili o sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji, taj se element ne može prihvatiti a da se time ne povrijedi pravo na djelotvoran pravni lijek te

ga stoga treba zanemariti (vidjeti po analogiji presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 87. do 89. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 66. do 68.).

63 S obzirom na prethodna razmatranja, na peto i šesto pitanje valja odgovoriti tako da:

– Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način, s jedne strane, da joj se protivi to da porezno tijelo odbije poreznom obvezniku ostvarivanje prava na odbitak PDV-a samo zbog toga što nije poštovao obveze koje proizlaze iz nacionalnih odredaba odnosno prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca i, s druge strane, da nepoštovanje tih obveza ipak može biti jedan od elemenata koji porezno tijelo može prihvatiti radi utvrđenja postojanja utaje PDV-a i sudjelovanja navedenog poreznog obveznika u toj utaji, čak i ako ne postoji prethodna odluka upravnog tijela nadležnog za utvrđenje takve povrede;

– pravo na pošteno suđenje, zajamčeno člankom 47. Povelje, treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke poreznog tijela uzme u obzir kao dokaz o postojanju utaje PDV-a ili sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji povredu navedenih obveza ako se taj dokaz može osporavati i o njemu se može kontradiktorno raspravljati pred tim sudom.

Prvo pitanje

64 Svojim prvim pitanjem, koje valja razmotriti na kraju, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 i načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da im se protivi porezna praksa koja se, kako bi se poreznom obvezniku uskratila pogodnost prava na odbitak PDV-a zbog njegova sudjelovanja u utaji PDV-a, sastoji od toga da se neovisno o mjerodavnim nacionalnim pravilima kojima se uređuje nalog i odredbama ugovora o nalogu koji je u ovom slučaju sklopljen uzima u obzir činjenica da je zakonski zastupnik nalogoprimca poreznog obveznika znao za činjenice koje čine tu utaju.

65 Kao što je to navedeno u točki 26. ove presude, borba protiv utaje cilj je koji se Direktivom 2006/112 prepoznaje i promiče.

66 Usto, iz točaka 29. i 40. ove presude, u skladu s kojima, s jedne strane, uvođenje sustava odgovornosti bez krivnje prekoračuje ono što je nužno za očuvanje prava državne riznice i, s druge strane, porezni obveznik koji je znao ili morao znati da svojim stjecanjem sudjeluje u transakciji koja je dio utaje pomaže počinjateljima te utaje i postaje sudionik u njoj, proizlazi da takvo sudjelovanje čini utaju za koju je taj porezni obveznik odgovoran (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 36.).

67 Neovisno o nacionalnim pravilima kojima se uređuje nalog i odredbama ugovora o nalogu kojim je porezni obveznik povjerio trećoj strani izvršavanje oporezivih transakcija, porezni se obveznik ne može u odnosu na državnu riznicu osloboditi od te odgovornosti pozivajući se na postojanje ugovora o nalogu, nacionalna pravila kojima se uređuje taj ugovor ili odredbe tog ugovora i tvrditi da nije znao za činjenice koje čine utaju PDV-a koje su poznate njegovu nalogoprimcu. Naime, prihvaćanjem mogućnosti takvog postupanja poreznog obveznika olakšala bi se utaja i na taj način išlo protiv cilja borbe protiv utaje PDV-a.

68 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112 i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi porezna praksa koja se, kako bi se poreznom obvezniku uskratilo pravo na odbitak PDV-a zbog njegova sudjelovanja u utaji PDV-a, sastoji od toga da se neovisno o mjerodavnim nacionalnim pravilima kojima se uređuje nalog i odredbama ugovora o nalogu koji je u konkretnom slučaju sklopljen uzima u obzir činjenica da je zakonski zastupnik nalogoprimca poreznog obveznika znao za

činjenice koje čine tu utaju.

Troškovi

69. 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:

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način:

- da joj se protivi to da u slučaju kada porezno tijelo namjerava poreznom obvezniku uskratiti pogodnost prava na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji poreza na dodanu vrijednost, ono utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa;
- na navedenom je poreznom tijelu, s jedne strane, da precizno navede sastavne elemente utaje i podnese dokaz o prijevarnim postupanjima i, s druge strane, da utvrdi da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u toj utaji odnosno da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava bila dio navedene utaje, što ne podrazumijeva nužno identifikaciju svih dionika koji su sudjelovali u toj utaji i njihovih odgovarajućih postupanja.

2. Direktivu 2006/112

treba tumačiti na način:

- da joj se ne protivi to da u slučaju kada porezno tijelo ističe aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u utaji poreza na dodanu vrijednost kako bi odbilo pravo na odbitak, ono to odbijanje dodatno ili podredno temelji na dokazima kojima se ne utvrđuje takvo sudjelovanje, nego činjenica da je uz poduzimanje dužne pažnje taj porezni obveznik mogao znati da je predmetna transakcija bila dio takve utaje;
- sama činjenica da su se poznavali članovi lanca isporuka, kojih je ta transakcija dio, nije dovoljan element za utvrđivanje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji.

3. Direktivu 2006/112, u vezi s načelom proporcionalnosti,

treba tumačiti na način:

- da joj se ne protivi to da se od poreznog obveznika zahtijeva da u slučaju postojanja indicija na temelju kojih je moguće posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje dokaže postupanje s povećanom pažnjom kako bi se uvjerio da ga transakcija koju provodi ne dovodi do sudjelovanja u utaji;
- međutim, od njega se ne može zahtijevati da provede složene i detaljne provjere poput onih koje može provesti porezna uprava;
- na nacionalnom je sudu da s obzirom na sve okolnosti konkretnog slučaja ocijeni je li porezni obveznik dokazao postupanje s dovoljnom pažnjom i je li poduzeo mjere koje se od

njega mogu razumno zahtijevati u tim okolnostima.

4. Direktivu 2006/112

treba tumačiti na način:

- da joj se protivi to da porezno tijelo odbije poreznom obvezniku ostvarivanje prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) samo zbog toga što nije poštovao obveze koje proizlaze iz nacionalnih odredaba odnosno prava Unije u vezi sa sigurnošću prehrambenog lanca;
- nepoštovanje tih obveza ipak može biti jedan od elemenata koji porezno tijelo može prihvatiti radi utvrđenja postojanja utaje PDV-a i sudjelovanja navedenog poreznog obveznika u toj utaji, čak i ako ne postoji prethodna odluka upravnog tijela nadležnog za utvrđenje takve povrede.

5. Pravo na pošteno suđenje, zajamčeno člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima,

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi to da sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke poreznog tijela uzme u obzir kao dokaz o postojanju utaje poreza na dodanu vrijednost ili sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji povredu navedenih obveza ako se taj dokaz može osporavati i o njemu se može kontradiktorno raspravljati pred tim sudom.

6. Direktivu 2006/112 i načelo porezne neutralnosti

treba tumačiti na način da im se:

ne protivi porezna praksa koja se, kako bi se poreznom obvezniku uskratilo pravo na odbitak zbog njegova sudjelovanja u utaji poreza na dodanu vrijednost, sastoji od toga da se neovisno o mjerodavnim nacionalnim pravilima kojima se uređuje nalog i odredbama ugovora o nalogu koji je u konkretnom slučaju sklopljen uzima u obzir činjenica da je zakonski zastupnik nalogoprimca poreznog obveznika znao za činjenice koje čine tu utaju.

Potpisi

* Jezik postupka: mađarski