

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

25. svibnja 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak PDV-a – Odbijanje – Odbijanje koje se temelji na ništavosti transakcije u skladu s nacionalnim građanskim pravom”

U predmetu C-114/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 23. studenoga 2021., koju je Sud zaprimio 18. veljače 2022., u postupku

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

protiv

W. sp. z o.o.,

SUD (deseto vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: T. Papeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, B. Kołodziej, D. Pach i T. Wojciechowski,

– za W. sp. z o.o., M. Kwietko-Bładowski, *doradca podatkowy*,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i I. Barcew, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167., članka 168. točke (a), članka 178. točke (a) i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje

na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor Porezne uprave u Varšavi, Poljska, u daljnjem tekstu: direktor Porezne uprave) i društva W. sp. z o.o. u vezi s pravom na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) navedenog na račun upućenom društvu W. od 27. listopada 2015.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 63. Direktive 2006/112:

„[...] obveza obračuna PDV-a nastaje po isporuci robe ili usluga.”

4 Člankom 167. te direktive propisano je:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

5 Člankom 168. te direktive propisano je:

„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 U skladu s člankom 178. Direktive 2006/112:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. iz glave XI.;

[...]”

7 Člankom 273. te direktive propisano je:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Poljsko pravo

8 ?lanak 88. stavak 3.a to?ka 4. podto?ka (c) ustave o podatku od towarów i us?ug (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. 2011., br. 177, pozicija 1054), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), odre?uje:

„3.a Ra?uni i carinski dokumenti ne predstavljaju pravo na odbitak od poreza koji se duguje i povrat razlike poreza ili pretporeza ako se:

[...]

4. izdanim ra?unima, ra?unima s ispravicima ili carinskim dokumentima:

[...]

(c) potvr?uju radnje na koje se primjenjuju odredbe ?lanaka 58. i 83. Gra?anskog zakonika u dijelu koji se odnosi na te radnje.”

9 ?lanak 58. ustave – Kodeks cywilny (Zakon o Gra?anskom zakoniku) od 23. travnja 1964., pro?iš?eni tekst (Dz. U. 2020., pozicija 1740) (u daljnjem tekstu: Gra?anski zakonik) predvi?a:

„1. Pravna radnja koja nije zakonita ili je usmjerena na zaobilaženje zakona ništava je, osim ako se relevantnom odredbom predvi?a druk?iji u?inak [...]

2. Pravna radnja koja je protivna na?elima društvenog suživota ništava je.

3. Ako je samo jedan dio pravne radnje proglašen ništavim, drugi dijelovi radnje ostaju na snazi, osim ako iz okolnosti proizlazi da radnja ne bi bila izvršena bez odredbi koje su ništave.”

10 Na temelju ?lanka 83. Gra?anskog zakonika:

„1. Izjava volje koja je fiktivno dana drugoj osobi uz njezin pristanak ništava je. Ako je ta izjava dana radi prikrivanja druge pravne radnje, valjanost izjave ocjenjuje se prema prirodi te radnje.

2. Fiktivnost izjave volje ne utje?e na djelotvornost naplatne pravne radnje izvršene na temelju fiktivne izjave ako tre?a osoba zbog te radnje stje?e pravo ili se osloba?a od obveze, osim ako je postupala u zloj vjeri.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 Društvo M. sp. z o.o. S.K.A. izdalo je 27. listopada 2015. ra?un za prijenos žigova u korist društva W. koji podliježe PDV-u, koji je društvo W. prijavilo i platilo.

12 Odlukom od 20. listopada 2017. Porezna uprava dovela je u pitanje pravo na odbitak PDV-a koje je društvo W. imalo u vezi s tim ra?unom na temelju ?lanka 88. stavka 3.a to?ke 4. podto?ke (c) Zakona o PDV-u jer je prijenos predmetnih žigova na temelju ?lanka 58. stavka 2. Gra?anskog zakonika ništav zato što je protivan na?elima društvenog suživota u smislu te odredbe.

13 Ta je odluka potvr?ena odlukom direktora Porezne uprave od 11. listopada 2018., koji je, me?utim, smatrao da je prijenos predmetnih žigova fiktivna radnja u smislu ?lanka 83. Gra?anskog zakonika.

14 Društvo W. podnijelo je tužbu protiv te odluke pred Wojewódzkim S[?]dom Administracyjnym w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), koji je navedenu odluku poništio presudom od 29. svibnja 2019. uz obrazloženje da Porezna uprava nije podnijela dokaz o fiktivnosti predmetne transakcije.

15 Direktor Porezne uprave podnio je žalbu protiv te presude pred Nacelnym S[?]dom Administracyjnym (Visoki upravni sud, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev.

16 Taj sud dvoji o usklađenosti članka 88. stavka 3.a točke 4. podtočke (c) Zakona o PDV-u s Direktivom 2006/112.

17 Isti je da iz te direktive ne proizlazi da porezni obveznik može izgubiti svoje pravo na odbitak PDV-a za koji mu je izdan račun zato što predmetna transakcija nije u skladu s nacionalnim građanskim pravom, s obzirom na to da je pravo na odbitak, prema sudskoj praksi Suda, sastavni dio sustava PDV-a i u načelu se ne može ograničiti. Smatra da samostalnost PDV-a u odnosu na pravila nacionalnog građanskog prava i neutralnost PDV-a govore u prilog tomu da nevaljanost pravne transakcije s obzirom na to pravo ne bi smjela automatski dovesti do isključenja prava na odbitak.

18 U tom pogledu isti je da iz sudske prakse Suda proizlazi da su odstupanja od prava na odbitak PDV-a dopuštena samo u slučajevima koji su izričito predviđeni odredbama Direktive 2006/112, da ih treba usko tumačiti i da to pravo treba odbiti ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

19 Dodaje da, iako u skladu s člankom 273. Direktive 2006/112 države članice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, ipak su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela, uključujući načelo neutralnosti, te poštujući načelo proporcionalnosti.

20 U tim je okolnostima Nacelný S[?]d Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe članka 167., članka 168. točke (a), članka 178. točke (a) i članka 273. Direktive [...] 2006/112[...] te načela neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava kao što je članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (c) [Zakona o PDV-u] kojom se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak PDV-a za stjecanje prava (robe) koje se smatra fiktivno izvršenim u smislu odredbi nacionalnog građanskog prava, neovisno o utvrđenju je li namjeravani u inak transakcije bila porezna pogodnost koja je u suprotnosti s jednim ili nekoliko ciljeva [te] [d]irektive i je li ta pogodnost bila glavni cilj odabranog ugovornog rješenja?”

O prethodnom pitanju

21 Najprije valja istaknuti da direktor Porezne uprave smatra da zahtjev za prethodnu odluku treba proglasiti nedopuštenim na temelju članka 94. točke (a) Poslovnika Suda jer se u njemu ne iznose relevantne činjenice u glavnom postupku ni činjenični podaci na kojima se temelji prethodno pitanje i ne pojašnjavaju se razlozi zbog kojih je predmetna transakcija fiktivna.

22 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom i s člankom 94. Poslovnika Suda, potreba za tumačenjem prava Unije koje bi bilo korisno nacionalnom sudu zahtijeva da on odredi činjenični i zakonodavni okvir unutar kojeg se nalaze pitanja koja postavlja ili da barem objasni činjenične tvrdnje na kojima se ona temelje. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku treba usto navesti točne razloge koji su nacionalni sud naveli na to da

postavi pitanje o tumačenju prava Unije i da ocijeni nužnim upućivanje prethodnog pitanja Sudu (presuda od 24. veljače 2022., Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, t. 31. i navedena sudska praksa).

23 U ovom je slučaju tožno da sud koji je uputio zahtjev nije pružio informacije o razlozima zbog kojih je direktor Porezne uprave transakciju o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrao fiktivnom. Nasuprot tomu, on sažeto, ali jasno navodi sadržaj odluke potonjeg kojom se odbija pravo na odbitak koje je predmet tog spora i precizno iznosi razloge zbog kojih dvoji o usklađenosti odredbe nacionalnog prava koja čini pravnu osnovu te odluke s obzirom na Direktivu 2006/112 i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

24 Iz toga slijedi da je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 167., članak 168. točku (a), članak 178. točku (a) i članak 273. Direktive 2006/112 u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg je poreznom obvezniku uskraćeno pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što se ta transakcija smatra fiktivnom i ništavom na temelju odredbi nacionalnog građanskog prava a da pritom nije potrebno dokazati da proizlazi iz utaje PDV-a ili zlouporabe prava.

26 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, to je pitanje postavljeno u kontekstu spora u kojem je direktor Porezne uprave odbio žalbu poreznog obveznika protiv odluke kojom se osporava pravo na odbitak PDV-a zbog fiktivnosti ulazne transakcije prijenosa žiga, oslanjajući se na odredbu Zakona o PDV-u koja ima za učinak zabranu takvog prava kada se na predmetnu oporezivu transakciju primjenjuje pravilo Građanskog zakonika prema kojem je fiktivna izjava volje dana drugoj osobi uz njezin pristanak ništava.

27 U tom pogledu valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a. 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 (presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Maarska, C-274/10, EU:C:2011:530, t. 42. i 43. i od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a), C-596/21, EU:C:2022:921, t. 21. i navedena sudska praksa).

28 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u (presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 19.; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 39. i od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a), C-596/21, EU:C:2022:921, t. 22.).

29 Pravo na odbitak PDV-a ipak podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta.

30 Materijalni zahtjevi ili uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u članku 168. Direktive 2006/112. Tako je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu navedene direktive te, s druge strane, da robu ili usluge na kojima temelji pravo na odbitak PDV-a porezni obveznik upotrebljava za potrebe vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da, kao što to navodi točka (a) tog članka, ulaznu

isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik.

31 Osim toga, u skladu s člankom 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti, pri čemu obveza obračuna tog poreza u skladu s člankom 63. te direktive nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga. Iz toga slijedi da je pravo na odbitak u načelu uvjetovano dokazom o stvarnom izvršenju transakcije (vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2005., António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, t. 24. i 25.; od 27. lipnja 2018., SGI i Valérieane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, t. 34. i 35. i od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, t. 40.). Stoga, ako isporuka robe ili usluga nije stvarno izvršena, ne može nastati nikakvo pravo na odbitak.

32 Osim toga, Sud je već presudio da je mehanizmu PDV-a svojstveno da fiktivna transakcija stjecanja ne može dovesti ni do kakvog prava na odbitak tog poreza jer takva transakcija ne može imati nikakvu poveznicu s transakcijama koje su izlazno oporezive (presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 24. i 25. i navedena sudska praksa).

33 Stoga se, kao prvo, odbijanje odobravanja poreznom obvezniku prava na odbitak u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku može opravdati utvrđenjem da nije podnesen dokaz o stvarnom izvršenju transakcije na koju se poziva kako bi se opravdalo pravo na odbitak.

34 Naime, kako bi se u načelu moglo zaključiti da u takvim okolnostima postoji pravo na odbitak, potrebno je provjeriti je li prijenos žigova na kojem se temelji to pravo stvarno izvršen i je li porezni obveznik predmetne žigove upotrijebio u svrhu svojih oporezovanih transakcija.

35 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je teret dokazivanja na poreznom obvezniku, koji je dužan podnijeti objektivne dokaze da mu je drugi porezni obveznik prethodno stvarno isporučio robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija koje podliježu PDV-u i za koje je PDV stvarno platio (presude od 21. studenoga 2018., Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44.; od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 39. i od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 100.).

36 Što se tiče ocjene dokaza podnesenih radi utvrđivanja postojanja oporezive transakcije, nju treba provesti nacionalni sud u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava, na temelju cjelokupne ocjene svih činjeničnih elemenata i okolnosti konkretnog slučaja (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53. i rješenje od 9. siječnja 2023., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, t. 46. i navedena sudska praksa).

37 Ako u predmetu u glavnom postupku iz te ocjene, koju mora provesti sud koji je uputio zahtjev, proizlazi da prijenos žigova na koji se poziva nije stvarno izvršen, ne može nastati nikakvo pravo na odbitak.

38 U tom kontekstu, kao što to isti poljska vlada u svojim pisanim očitovanjima, sud koji je uputio zahtjev može uzeti u obzir okolnost, pod pretpostavkom da se dokaže, da bi stranke, unatoč prividnom sklapanju ugovora o prijenosu, zapravo nastavile djelovati kao da je prenositelj i dalje nositelj predmetnih žigova, a društvo W. samo nesiguran nositelj.

39 Ako, nasuprot tomu, iz te cjelokupne ocjene proizlazi da je navedeni prijenos stvarno izvršen i da je porezni obveznik žigove upotrebljavao u svrhu svojih izlaznih oporezivih transakcija, pravo na odbitak u načelu mu se ne može uskratiti.

40 Međutim, kao drugo, to se pravo može odbiti poreznom obvezniku ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

41 Naime, valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji Direktiva 2006/112 priznaje i potiče i da je Sud u više navrata presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga, čak i ako bi materijalni uvjeti za pravo na odbitak bili ispunjeni, na nacionalnim je tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje tog prava ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlouporabe (presude od 3. ožujka 2005., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 34. i 35.; od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 43. i od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, t. 26.).

42 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 s obzirom na objektivne elemente 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 tu utaju (vidjeti u tom smislu presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 40.; od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 48. i od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, t. 27.).

43 S obzirom na to da je uskraćivanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje čini to pravo, 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 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 (rješenje od 9. siječnja 2023., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, t. 53. i navedena sudska praksa).

44 Što se tiče zlouporabe prava, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da utvrđenje zlouporabe u području PDV-a zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive 2006/112 i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama te, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarenje te porezne pogodnosti (presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.; od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 36. i od 15. rujna 2022., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, t. 35.).

45 U odnosu na pitanje ograničava li se bitni cilj transakcije na postizanje te porezne pogodnosti, valja podsjetiti na to da je u području PDV-a Sud već presudio da, kada porezni obveznik ima mogućnost izbora između dviju transakcija, nije dužan izabrati onu koja pretpostavlja plaćanje najvišeg iznosa PDV-a, već ima, suprotno tomu, pravo izabrati strukturu svojeg poslovanja tako da ograniči porezni dug. Porezni obveznici stoga su općenito slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42. i rješenje od 9. siječnja 2023., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, t. 40.).

46 Slijedom toga, načelo zabrane zlouporaba, koje se primjenjuje u području PDV-a, zabranjuje potpuno umjetne konstrukcije koje nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću i koje se provode isključivo kako bi se dobila porezna pogodnost čije bi dodjeljivanje bilo protivno

ciljevima Direktive 2006/112 (presude od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, t. 26. i od 27. listopada 2011., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, t. 51. i rješenje od 9. siječnja 2023., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, t. 41.).

47 Također valja podsjetiti na to da mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. Stoga se takve mjere ne mogu upotrebljavati na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a i prema tome neutralnost PDV-a (presuda od 9. prosinca 2021., Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, t. 28. i navedena sudska praksa).

48 U ovom slučaju, s jedne strane, valja istaknuti da iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi da se elementi na temelju kojih se pravna radnja, koja se odnosi na transakciju koja podliježe PDV-u, može smatrati fiktivnom i stoga proglasiti ništavom na temelju pravila nacionalnog građanskog prava podudaraju s elementima na temelju kojih se, u skladu s navodima iz točaka 33. do 38. ove presude, gospodarska transakcija koja podliježe tom porezu s obzirom na pravo Unije može kvalificirati kao fiktivna transakcija i stoga opravdati, u skladu sa sudsom praksom navedenom u točki 32. ove presude, odbijanje da se poreznom obvezniku dodijeli pravo na odbitak. Takva ništavost stoga u načelu ne može opravdati to odbijanje.

49 S druge strane, iz utvrđenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se predmetno nacionalno zakonodavstvo općenito odnosi na svaku situaciju u kojoj je porezni obveznik izvršio pravnu radnju koja se na temelju Građanskog zakonika smatra fiktivnom i stoga ništavom a da nije potrebno utvrditi, neovisno o primjenjivim pravilima građanskog prava i s obzirom na objektivne elemente, da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlouporabe. Međutim, iako fiktivnost, na temelju odredbi nacionalnog građanskog prava, ugovora sklopljenog između poreznog obveznika i izdavatelja računa može biti pokazatelj utaje ili zlouporabe u smislu i za potrebe primjene Direktive 2006/112, takva se praksa ne može izvesti samo na temelju te okolnosti.

50 U tim okolnostima, s obzirom na sve prethodno navedeno, valja zaključiti da propisivanjem da poništenje, na temelju pravila građanskog prava, pravne radnje koja se smatra fiktivnom dovodi do odbijanja prava na odbitak PDV-a a da nije potrebno utvrditi jesu li ispunjeni elementi na temelju kojih se s obzirom na pravo Unije oporeziva gospodarska transakcija može kvalificirati kao fiktivna ili, ako je ta transakcija stvarno izvršena, bez obzira na to je li to pravo na odbitak ostvareno u svrhu utaje ili zlouporabe, nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku prekoračuje ono što je nužno za postizanje ciljeva Direktive 2006/112 koji se odnose na osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje.

51 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 167., članak 168. točku (a), članak 178. točku (a) i članak 273. Direktive 2006/112 u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg je poreznom obvezniku uskraćeno pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što se oporeziva gospodarska transakcija smatra fiktivnom i ništavom na temelju odredbi nacionalnog građanskog prava, a da nije potrebno utvrditi jesu li ispunjeni elementi na temelju kojih se s obzirom na pravo Unije ta transakcija može kvalificirati kao fiktivna ili, ako je ta transakcija stvarno izvršena, proizlazi li iz utaje PDV-a ili zlouporabe prava.

Troškovi

52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

članak 167., članak 168. točku (a), članak 178. točku (a) i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti

treba tumačiti na način da im se:

protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg je poreznom obvezniku uskraćeno pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što se oporeziva gospodarska transakcija smatra fiktivnom i ništavom na temelju odredbi nacionalnog građanskog prava, a da nije potrebno utvrditi jesu li ispunjeni elementi na temelju kojih se s obzirom na pravo Unije ta transakcija može kvalificirati kao fiktivna ili, ako je navedena transakcija stvarno izvršena, proizlazi li iz utaje PDV-a ili zlouporabe prava.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski