

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

22. listopada 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva – Pravo na odbitak – Odbijanje – Prodaja koju je izvršio trgovac koji je smatran nepostojećim“

U predmetu C-277/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 6. ožujka 2014., koju je Sud zaprimio 5. lipnja 2014., u postupku

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, P. Szczerbiak i T. Szymański, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za austrijsku vladu, G. Eberhard, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. (SL L 128, str. 41., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između PPUH Stehcempa sp. j. Florian Stefanek, Janine Stefanek, Jarosław Stefanek (u daljnjem tekstu: PPUH Stehcemp), s jedne strane, i Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (direktor porezne uprave u Łodzi), s druge strane, povodom njegova odbijanja da prizna pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je PPUH Stehcemp platio na transakcije koje su smatrane sumnjivima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na temelju članka 2. stavka 1. Šeste direktive, „isporuka robe ili usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“ podliježu PDV-u.

4 Članak 4. stavak 1. i stavak 2. te direktive propisuju:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

2. Gospodarske djelatnosti iz stavka 1. su sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi trajnog ostvarivanja prihoda.“

5 U skladu s člankom 5. stavkom 1. navedene direktive, „isporuka robe“ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

6 Članak 10. stavak 1. i stavak 2. Šeste direktive propisuju:

„1. Primjenjuju se sljedeće definicije:

(a) oporezivi događaj: događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

(b) obveza obračuna PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.

2. Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga. [...]“

7 U skladu s člankom 17. stavkom 1. Šeste direktive, „[p]раво na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti“.

8 Članak 17. stavak 2. točka (a) te direktive, u verziji koja proizlazi iz njezina članka 28.f točke 1., propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo 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“.

9 Članak 18. stavak 1. točka (a) Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.f točke 2. te direktive, propisuje da, kako bi ostvario pravo na odbitak u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) te direktive, porezni obveznik mora imati račun izdan sukladno njezinu članku 22. stavku 3.

10 Taj članak 22., koji se nalazi u Glavi XIII. navedene direktive, naslovljenoj „Obveze poreznih obveznika“, u stavku 1. točki (a), stavku 3. točki (b), stavku 4. točki (a) i stavku 5., u verziji koja proizlazi iz članka 28.h Šeste direktive, propisuje:

„1.(a) Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika. Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da porezni obveznik prijavu podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propišu.

[...]

3.

[...]

(b) Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu poreza na dodanu vrijednost na računima koji se izdaju u skladu s odredbama točke (a) prvog, drugog i trećega podstavka potrebni su samo sljedeći podaci:

- datum izdavanja računa,
- redni broj koji na temelju jedne ili više serija jedinstveno identificira račun,
- identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost iz stavka 1. točke (c) pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge
- identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost kupca sukladno stavku 1. točki (c) pod kojim kupac prima robu ili usluge za koje je dužan plaćati PDV ili prima robu sukladno članku 28.c dijelu A,
- puno ime i adresa poreznog obveznika i kupca,
- količina i narav isporučene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga,
- datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke (a) drugog podstavka, ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,
- porezna stopa za svaki stupanj ili izuzeće, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uključeni u cijenu jedinice,
- primijenjena stopa PDV-a,
- iznos PDV-a koji se plaća, osim ondje gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je

sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključeno,

[...]

4.

(a) Svaki porezni obveznik podnosi prijavu PDV-a do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca. Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana. Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da porezni obveznik prijavu poreza podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propišu.

[...]

5. Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju periodične prijave. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.“

Poljsko pravo

11 Članak 5. stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na robu i usluge (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, poz. 535., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisuje da se na isporuku robe ili usluga obavljenu na nacionalnom teritoriju uz naknadu primjenjuje porez na robu i usluge.

12 U skladu s člankom 7. stavkom 1. tog zakona, pod „isporukom robe“, u smislu tog članka 5. stavka 1. točke 1., podrazumijeva se prijenos prava raspolaganja nad robom kao vlasnik.

13 Članak 15. stavak 1. i stavak 2. navedenog zakona propisuje:

„1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijska tijela koja nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku djelatnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

2. Gospodarskim djelatnostima smatraju se sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja, čak i ako je djelatnost obavljena samo jednom, ali u okolnostima iz kojih proizlazi da se namjeravala obavljati u više navrata. Gospodarskom djelatnošću također se smatra korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi trajnog ostvarivanja prihoda.“

14 U skladu s člankom 19. stavkom 1. Zakona o PDV-u, porezna obveza nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga.

15 Sukladno članku 86. stavku 1. tog zakona, ako se roba ili usluge koriste u svrhe oporezovanih transakcija, porezni obveznik iz članka 15. navedenog zakona ima pravo od iznosa ulaznog poreza odbiti iznos poreza za koji je odgovoran. Stavak 2. toga članka 86. određuje da je iznos ulaznog poreza jednak ukupnom iznosu PDV-a navedenog na računima koje je porezni obveznik primio za stjecanje robe i usluga.

16 Članak 14. stavak 2. točka 1. podtočka (a) Uredbe ministra financija od 27. travnja 2004. o provedbi određenih odredbi Zakona o porezu na robu i usluge (Dz. U. br. 97, poz. 970.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: uredba od 27. travnja 2004.), propisuje da, kad je prodaja robe ili usluga dokumentirana računima ili ispravcima računa

koje je izdao trgovac koji ne postoji ili koji nije ovlašten izdavati račune ili ispravke računa (u daljnjem tekstu: nepostojeći trgovac), ti računi i carinski dokumenti ne daju pravo ni na umanjeње poreza koji se mora platiti, ni na povrat poreznog kredita, ni na povrat plaćenog pretporeza.

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Tijekom 2004. PPUH Stehcemp više je puta kupio dizelsko gorivo kojim se koristio u okviru svoje gospodarske djelatnosti. Finnet sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: Finnet) izdao je račune koji se odnose na te kupnje goriva. PPUH Stehcemp odbio je plaćeni PDV s naslova tih kupnji goriva.

18 Nakon poreznog nadzora, porezna uprava odlukom od 5. travnja 2012. odbila mu je pravo na odbitak tog PDV-a s obrazloženjem da je račun navedenih kupnji goriva izdao nepostojeći trgovac.

19 Direktor porezne uprave u ođu odlukom od 29. svibnja 2012. potvrdio je tu odluku s obrazloženjem da je Finnet, s obzirom na kriterije predviđene uredbom od 27. travnja 2004., trebalo smatrati nepostojećim trgovcem koji nije mogao izvršavati isporuke robe. Zaključak o tome da je Finnet nepostojeći trgovac temeljio se na ukupnosti činjeničnih elemenata, među ostalim, i na činjenici da to društvo nije bilo registrirano za potrebe PDV-a, nije podnijelo poreznu prijavu i nije plaćalo poreze. Usto, navedeno društvo nije objavilo godišnja financijska izvješća i nije imalo odobrenje za stavljanje zapaljivih tekućina na tržište. Zgrada koja je u sudskom registru bila navedena kao sjedište društva bila je u oronulom stanju, što je onemogućavalo svaku gospodarsku djelatnost. Naposljetku, svi pokušaji stupanja u kontakt s Finnetom ili osobom koja je u sudskom registru navedena kao direktor pokazali su se neuspješnima.

20 PPUH Stehcemp podnio je tužbu pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w ođi (upravni sud vojvodstva ođ) protiv odluke direktora porezne uprave u ođu od 29. svibnja 2012. Ta je tužba bila odbijena s obrazloženjem da je Finnet na dan transakcija u predmetu u glavnom postupku bio nepostojeći trgovac i da PPUH Stehcemp nije postupao s dužnom pažnjom time što je propustio provjeriti jesu li te transakcije bile dio porezne utaje.

21 PPUH Stehcemp podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelny Sąd Administracyjny (visoki upravni sud) navodeći povredu članka 86. stavka 1. i stavka 2. točke 1. podtočke (a) Zakona o PDV-u, zajedno s člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive.

22 U prilog osnovanosti svoje žalbe u kasacijskom postupku PPUH Stehcemp naveo je da se oduzimanje prava na odbitak poreznom obvezniku kada nastupa u dobroj vjeri protivi načelu neutralnosti PDV-a. PPUH Stehcemp zaprimio je dokumente o registraciji Finneta kojima se dokazuje da je to društvo trgovac koji zakonito posluje, to jest izvadak iz sudskog registra, dodjelu identifikacijskog broja u svrhu poreza i potvrdu o dodjeli identifikacijskog broja u statističke svrhe.

23 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku pita se o važnosti koju sudska praksa Suda pridaje dobroj vjeri poreznog obveznika u okviru prava na odbitak PDV-a (vidjeti, među ostalim, presude Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373 i Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549 kao i rješenja Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 i Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). On smatra da PDV nije moguće odbiti na temelju dobre vjere poreznog obveznika ako nisu ispunjeni materijalni uvjeti za nastanak tog prava. On se osobito pita može li se stjecanje robe kvalificirati kao isporuka robe ako je na računima koji se odnose na tu transakciju naveden nepostojeci trgovac i nije moguće utvrditi identitet stvarnog dobavljača predmetne robe. Naime, nepostojeci trgovac nije mogao ni prenijeti pravo raspolaganja robom kao vlasnik ni primiti plaćanje. U tim okolnostima, porezna tijela više ne bi raspolagala dospelom poreznom tražbinom, tako da ne bi postojao dugovani porez.

24 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1., članak 4. stavke 1. i 2., članak 5. stavak 1. te članak 10. stavke 1. i 2. Šeste direktive [...] tumačiti na način da se prilikom transakcije koja je izvršena u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u predmetu koji je u tijeku pred nacionalnim sudom, u kojem ni porezni obveznik ni porezna tijela ne mogu odrediti identitet stvarnog dobavljača, radi o isporuci robe?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: treba li članak 17. stavak 2. točku (a), članak 18. stavak 1. točku (a) te članak 22. stavak 3. Šeste direktive tumačiti na način da se protiv nacionalnim propisima prema kojima – u okolnostima kao što su one u postupku koji je u tijeku pred nacionalnom sudom – porezni obveznik ne može odbiti pretporez jer je račun izdala osoba koja nije stvarni dobavljač te nije moguće odrediti identitet stvarnog dobavljača robe i obvezati ga da plati porez ili imenuje osobu koja je to dužna napraviti na temelju članka 21. stavka 1. točke (c) Šeste direktive zbog izdavanja računa?“

O prethodnim pitanjima

25 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Šeste direktive tumačiti na način da se protiv nacionalnom propisu kao što je onaj u predmetu u glavnom postupku, koji poreznom obvezniku ne omogućava pravo na odbitak PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu koja mu je isporučena na temelju toga što je račun izdao trgovac kojega, s obzirom na kriterije određene tim propisom, treba smatrati nepostojeci i na temelju toga što nije moguće utvrditi identitet stvarnog dobavljača robe.

26 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak propisano člankom 17. i pratećim člancima Šeste direktive temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se u načelu ne može ograničiti i može se odmah primjenjivati na sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presude Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 37. i 38. i navedenu sudsku praksu; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 25. i 26. kao i Petroma Transports i dr., C-271/12, EU:C:2013:297, t. 22.).

27 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti presude Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, t. 24. i Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 25. kao i rješenja Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, t. 27. i Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 25.).

28 Kad je riječ o materijalnim uvjetima za nastanak prava na odbitak, iz teksta članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive proizlazi da je za ostvarivanje prava na odbitak, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu te direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presude Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, t. 52.; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 26. i Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 29. kao i rješenje Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 27.).

29 Što se tiče formalnih uvjeta za pravo na odbitak, članak 18. stavak 1. točka (a) Šeste direktive određuje da porezni obveznik mora imati račun izdan sukladno članku 22. stavku 3. te direktive. U skladu s tim člankom 22. stavkom 3. točkom (b), na račun moraju biti, među ostalim, navedeni identifikacijski broj za PDV pod kojim je porezni obveznik izvršio isporuku, puno ime i adresa poreznog obveznika te količina i narav isporučene robe.

30 Kad je riječ o predmetu u glavnom postupku, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je PPUH Stehcamp, koji želi iskoristiti pravo na odbitak, porezni obveznik u smislu Šeste direktive, da je stvarno primio i platio dotičnu robu, to jest gorivo, koja je navedena na računima koje je izdao Finnet i da je tu robu koristio za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija.

31 Međutim, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku polazi od pretpostavke da na temelju transakcije navedene na račun u predmetu u glavnom postupku nije moguće odbiti ulazni PDV, s obzirom na to da, čak i da je Finnet bio registriran u sudskom registru, to društvo, s obzirom na kriterije predviđene predmetnim propisom u glavnom postupku, treba smatrati nepostojećim trgovcem na dan tih isporuka goriva. Prema mišljenju navedenog suda, činjenica da je Finnet nepostojeći trgovac proizlazi iz toga što nije bio registriran u svrhe PDV-a, nije podnio poreznu prijavu, nije platio porez i nije imao odobrenje za stavljanje zapaljivih tekućina na tržište. Usto, oronulo stanje zgrade koja je bila navedena kao mjesto njegova sjedišta onemogućavalo je svaku gospodarsku djelatnost.

32 Smatrajući da takav nepostojeći trgovac nije ni mogao izvršiti isporuku robe ni izdati račun koji se odnosi na takvu isporuku u skladu s relevantnim odredbama Šeste direktive, sud koji je uputio zahtjev zaključio je da nisu postojale isporuke robe u smislu te direktive, s obzirom na to da ni stvarni dobavljač te robe nije mogao biti identificiran.

33 U tom pogledu, valja istaknuti da se, kao prvo, kriterij prema kojem dobavljač robe mora postojati ili mora biti ovlašten izdavati račune, kao što to proizlazi iz propisa u predmetu u glavnom postupku, kako ga tumači nacionalni sud, ne nalazi među uvjetima za pravo na odbitak navedenima u točkama 28. i 29. ove presude. Nasuprot tomu, članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive određuje da dobavljač mora biti porezni obveznik u smislu članka 4. stavaka 1. i 2. te direktive. Prema tome, kriteriji propisani nacionalnim propisom u predmetu u glavnom postupku, kako ga tumači nacionalni sud, koji određuju postoji li dobavljač ili je li on ovlašten izdavati račune ne smiju se protiviti zahtjevima kao što su oni koji proizlaze iz svojstva poreznog obveznika u smislu tih odredbi.

34 U skladu s člankom 4. stavcima 1. i 2. Šeste direktive, poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno provodi gospodarske djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja pruža usluge, bez obzira na svrhu ili rezultat tih djelatnosti. Iz toga proizlazi da je pojam „porezni obveznik“ široko određen na temelju činjeničnih okolnosti (vidjeti presudu Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 30.).

35 Kad je riječ o Finnetu, takva se gospodarska djelatnost ne može isključiti uzimajući u obzir okolnosti koje okružuju isporuke goriva u predmetu u glavnom postupku. Taj zaključak nije doveden u pitanje okolnošću da je oronulo stanje zgrade u kojoj se nalazi sjedište društva Finnet onemogućavalo bilo kakvu gospodarsku djelatnost, koju je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da takav zaključak ne isključuje činjenicu da se ta djelatnost mogla obavljati na drugim mjestima, osim sjedišta društva. Kad se predmetna gospodarska djelatnost sastoji od isporuka robe koje su ostvarene u okviru više uzastopnih prodaja, prvi stjecatelj i preprodavatelj te robe jednostavno može naložiti prvom prodavatelju da preveze predmetnu robu izravno drugom stjecatelju (vidjeti rješenja Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, t. 34. i Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 32.) a da pritom nije potrebno da on sam raspolaže skladištem i prijevozom koji su nužni za ostvarenje isporuke predmetne robe.

36 Isto tako, eventualna nemogućnost stupanja u kontakt s Finnetom ili osobom koja je u sudskom registru navedena kao njegov direktor u upravnom postupku ne omogućava samim time zaključak o nepostojanju gospodarske djelatnosti na dan tih isporuka, s obzirom na to da su se ti pokušaji stupanja u kontakt dogodili prije ili nakon isporuka robe u predmetu u glavnom postupku.

37 Usto, iz članka 4. stavaka 1. i 2. Šeste direktive ne proizlazi da svojstvo poreznog obveznika ovisi o bilo kojem odobrenju ili licenci koju daju upravna tijela u svrhu izvršavanja gospodarske djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 30.).

38 Članak 22. stavak 1. točka (a) te direktive određuje da je svaki porezni obveznik obavezan prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika. Međutim, unatoč važnosti takve prijave za svrhe pravilnog funkcioniranja sustava PDV-a, ona ne može predstavljati dodatni uvjet potreban za priznanje svojstva poreznog obveznika u smislu članka 4. iste direktive, s obzirom na to da se taj članak 22. nalazi u Glavi XIII. te direktive, naslovljenoj „Obveze poreznih obveznika“ (vidjeti u tom smislu presudu Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 31.).

39 Iz toga slijedi da to svojstvo ne može ovisiti ni o tome poštuje li porezni obveznik obveze podnošenja porezne prijave i plaćanja PDV-a, koje proizlaze iz stavaka 4. i 5. navedenog članka 22. Priznanje svojstva poreznog obveznika *a fortiori* ne može biti podvrgnuto obvezi objavljivanja godišnjih financijskih izvješća ili posjedovanja odobrenja za stavljanje goriva na tržište, s obzirom na to da te obveze nisu propisane Šestom direktivom.

40 U tom kontekstu, Sud je također presudio da eventualno neispunjenje obveze isporučitelja

robe da prijavi po?etak svoje oporezive djelatnosti ne može dovesti u pitanje pravo na odbitak primatelja isporu?ene robe kad je rije? o PDV-u koji je za tu robu pla?en. Prema tome, navedeni primatelj ima pravo na odbitak ?ak i ako je dobavlja? robe porezni obveznik koji nije registriran u svrhe PDV-a, kada ra?uni za isporu?enu robu sadržavaju sve podatke koje zahtijeva ?lanak 22. stavak 3. to?ka (b) Šeste direktive, osobito one koji su potrebni za identifikaciju osobe koja je izdala navedene ra?une i narav navedene robe (vidjeti u tom smislu presude Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, t. 33., 36. i 38. kao i Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, t. 32.).

41 Sud je iz toga zaklju?io da porezna tijela nisu mogla odbiti pravo na odbitak zbog toga što izdavatelj ra?una više nema iskaznicu pojedina?nog poduzetnika i, prema tome, više nema pravo koristiti se svojim poreznim identifikacijskim brojem, kad taj ra?un sadržava sve podatke navedene u ?lanku 22. stavku 3. to?ki (b) (vidjeti u tom smislu presudu Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, t. 33.).

42 U ovom slu?aju iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da su na ra?unima u vezi s transakcijama u predmetu u glavnom postupku, sukladno spomenutoj odredbi, navedeni, me?u ostalim, narav isporu?ene robe i iznos PDV-a za koji postoji obveza pla?anja kao i Finnetovo ime, porezni identifikacijski broj i adresa sjedišta. Prema tome, okolnosti koje je naveo sud koji je uputio zahtjev i koje su sažete u to?ki 31. ove presude ne dopuštaju zaklju?iti da Finnet nema svojstvo poreznog obveznika ni, prema tome, odbiti PPUH Stehcempu pravo na odbitak.

43 Kao drugo, valja dodati da su, kad je rije? o isporukama goriva u predmetu u glavnom postupku, ostali materijalni uvjeti prava na odbitak koji su navedeni u to?ki 28. ove presude tako?er bili ispunjeni, unato? tome što je mogu?e da je Finnet bio nepostoje?i trgovac s obzirom na uredbu od 27. travnja 2004.

44 Naime, s obzirom na to da se pojam „isporuka robe“ iz ?lanka 5. stavka 1. Šeste direktive 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 tog dobra (vidjeti, me?u ostalim, presude Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, t. 7. kao i Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, t. 20. i navedenu sudsku praksu), ?injenica da je mogu?e da Finnet nema ovlasti zakonito raspolagati robom u predmetu u glavnom postupku ne može isklju?iti isporuku te robe u smislu te odredbe zbog toga što je navedena roba stvarno dostavljena PPUH Stehcempu, koji ju je koristio za potrebe svojih oporezovanih transakcija.

45 Nadalje, PDV koji je PPUH Stehcemp stvarno platio s naslova isporuka goriva u predmetu u glavnom postupku, prema navodima koji se nalaze u spisu koji je podnesen Sudu, tako?er se „morao platiti ili je bio pla?en“ u smislu ?lanka 17. stavka 2. to?ke (a) Šeste direktive. Naime, ustaljena je sudska praksa da se PDV primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije uz odbitak poreza koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente (vidjeti, me?u ostalim, presude Optigen i dr., C?354/03, C?355/03 i C?484/03, EU:C:2006:16, t. 54.; Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, t. 49. kao i Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, t. 28.). Prema tome, pitanje je li dobavlja? robe u predmetu u glavnom postupku platio PDV koji se mora platiti na te transakcije prodaje poreznoj vlasti ili nije ne utje?e na pravo poreznog obveznika da odbije ulazni PDV (vidjeti u tom smislu presude Optigen i dr., C?354/03, C?355/03 i C?484/03, EU:C:2006:16, t. 54. kao i Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, t. 25.).

46 Me?utim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, s obzirom na okolnosti predmeta u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev smatra da transakcije u predmetu u glavnom postupku nije izvršio Finnet, nego drugi trgovac kojega nije bilo mogu?e identificirati, pa porezna tijela nisu mogla naplatiti porez na te transakcije.

47 U tom pogledu valja podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe cilj koji Šesta direktiva prepoznaje i potiče. Stoga je na nacionalnim vlastima i sudovima da uskrate korištenje prava na odbitak kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zloporabe (vidjeti presude Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. i 37. i navedenu sudsku praksu kao i Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 26.).

48 Iako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kad je porezni obveznik znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a. Stoga ga se za potrebe Šeste direktive mora smatrati sudionikom u toj utaji, neovisno o tome izvlači li ili ne izvlači korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija (vidjeti presude Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu kao i Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.).

49 S druge strane, ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti predviđeni Šestom direktivom za nastanak i izvršavanje prava na odbitak, sankcioniranje uskratom tog prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen Šestom direktivom (vidjeti u tom smislu presude Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16; t. 51., 52. i 55; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 44. do 46. i 60. kao i Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 44., 45. i 47.).

50 Na poreznoj je upravi, kada ustanovi poreznu utaju ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa, da na temelju objektivnih elemenata a da pritom ne zahtijeva provjere od primatelja računa koje nisu na njemu, utvrdi je li taj primatelj znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (vidjeti u tom smislu presude Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 45. i LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, t. 64.).

51 Određivanje mjera koje se u konkretnom slučaju razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika koji želi izvršiti pravo na odbitak PDV-a kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje koju je počinio trgovac koji je bio prije njega u transakciji u bitnome ovisi o okolnostima tog slučaja (vidjeti presudu Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 59. kao i rješenje Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 37.).

52 Iako takav porezni obveznik može biti dužan, ako postoje indicije koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, raspitati se o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost, porezna uprava ne može općenito zahtijevati od tog poreznog obveznika da, s jedne strane, provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge u odnosu na kojega je zatraženo izvršavanje prava na odbitak 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 trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji i, s druge strane, raspolaže dokumentima u tom pogledu (vidjeti u tom pogledu presude Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60. i 61. i Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 49. kao i rješenje Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 38. i 39.).

53 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da odredbe Šeste direktive treba tumačiti na način da se protive nacionalnom propisu kao što je onaj u predmetu u glavnom postupku, koji ne omogućava poreznom obvezniku pravo na odbitak PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu koja mu je isporučena na temelju toga što je račun izdao trgovac kojega, s obzirom na kriterije određene tim propisom, treba smatrati nepostojećim i

na temelju toga što nije moguće utvrditi identitet stvarnog dobavljača robe, osim kada se na temelju objektivnih elemenata utvrdi a da se pritom od poreznog obveznika ne zahtijevaju provjere koje nisu na njemu da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je navedena isporuka bila dio utaje PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

54 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 ožalovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Odredbe Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/38/EZ od 7. svibnja 2001., treba tumačiti na način da se protive nacionalnom propisu kao što je onaj u predmetu u glavnom postupku, koji ne omogućava poreznom obvezniku pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu koja mu je isporučena na temelju toga što je račun izdao trgovac kojega, s obzirom na kriterije određene tim propisom, treba smatrati nepostojećim i na temelju toga što nije moguće utvrditi identitet stvarnog dobavljača robe, osim kada se na temelju objektivnih elemenata utvrdi a da se pritom od poreznog obveznika ne zahtijevaju provjere koje nisu na njemu da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je navedena isporuka bila dio utaje poreza na dodanu vrijednost, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski