

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

11. siječnja 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbijanje priznanja prava na odbitak – Obveze poreznog obveznika – Obveza dužne pažnje – Teret dokazivanja – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti – Nadređenost prava Unije – Proturječnost izmeću sudske prakse nacionalnog suda i prava Unije”

U predmetu C-537/22,

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 2022., koju je Sud zaprimio 11. kolovoza 2022., u postupku

Global Ink Trade Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj), P. G. Xuereb, A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i K. Szíjjártó, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i A. Sipos, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela nadređenosti prava Unije te članka 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 daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s načelima porezne neutralnosti i pravne sigurnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Global Ink Trade Kft. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) u pogledu odbijanja porezne uprave da tom društvu prizna pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi sa stjecanjem robe.

Pravni okvir

3 Člankom 167. Direktive o PDV-u određuje se da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

4 Na temelju članka 168. točke (a) te direktive:

„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;

[...]”

5 Na temelju članka 178. točke (a) navedene direktive, kako bi ostvario pravo na odbitak u skladu s njezinim člankom 168. točkom (a), porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu sa zahtjevima te direktive.

6 Članak 273. prvi stavak Direktive o PDV-u glasi:

„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.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

7 Global Ink Trade obavlja djelatnost veleprodaje u Mađarskoj. U razdoblju od srpnja 2012. do lipnja 2013. to je društvo kupilo različitu uredsku opremu. U većini računa u vezi s navedenim stjecanjima kao dobavljač dotične robe navedeno je mađarsko društvo Office Builder Kft.

8 Porezna uprava je prilikom provjera provedenih pri Office Builderu utvrdila, među ostalim, da on nije obavljao stvarnu gospodarsku djelatnost i da nije ispunjavao svoje porezne obveze. Direktor tog društva, koji se nalazi u zatvoru od ožujka 2013., zaničavao je da je izdao bilo kakav račun i održavao ikakvu prepisku s Global Ink Tradeom. Usto, ta je porezna uprava utvrdila da adresa elektroničke pošte upotrebljavana za prepisku između Office Buildera i Global Ink Tradea nije odgovarala službenoj adresi Office Builderove elektroničke pošte.

9 Porezna uprava ispitala je i svjedoke koji su potvrdili da je predmetna roba bila isporučena Global Ink Tradeu. Direktor tog društva izjavio je da je u poslovni odnos s Office Builderom ušao nakon oglasa koji je potom objavio u lokalnim novinama i da je njegove podatke provjerio u sudskom registru te se osobno susreo s njegovim zastupnikom, ali da se sva naknadna prepiska odvijala putem elektroničke pošte.

10 Na temelju prikupljenih dokaza porezna uprava je zaključila da račun koji je Office Builder

navodno izdao Global Ink Tradeu nisu vjerodostojni s obzirom na to da je direktor Office Buildera izričito zaniijekao da ih je izdao. Stoga je porezna uprava iz toga zaključila da transakcije navedene na tim računima izmeću tih dvaju poduzetnika nisu bile ostvarene. Slijedom toga, navedena porezna uprava odlučila je ne priznati Global Ink Tradeu pravo na odbitak PDV-a iskazanog na navedenim računima s obrazloženjem da to društvo, među ostalim, u obavljanju svoje djelatnosti nije postupalo s dužnom pažnjom, osobito zato što se nije dovoljno informiralo o stvarnom identitetu svojeg dobavljača i o tome ispunjava li on svoje porezne obveze, zbog čega je kriv za pasivnu utaju poreza.

11 Global Ink Trade protiv te je odluke podnio tužbu Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev, tvrdeći da se odbijanje porezne uprave da mu prizna pravo na odbitak PDV-a u vezi s predmetnim računima temelji na nedokazanim činjenicama i da je ta uprava zanemarila činjenicu da je teret dokazivanja na njoj.

12 U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev utvrđuje da je Sud tumačio relevantne odredbe Direktive o PDV-u u sljedećim predmetima, koji su se odnosili na Mađarsku, u rješenjima od 3. rujna 2020., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, u daljnjem tekstu: rješenje Vikingo Fővállalkozó) i Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, u daljnjem tekstu: rješenje Crewprint). Međutim, prema mišljenju tog suda, Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) i dalje primjenjuje svoju sudsku praksu koja je prethodila tim rješenjima, za koju se čini da pravo na odbitak PDV-a ograničava zahtjevima koji nisu utemeljeni na Direktivi o PDV-u uz obrazloženje da navedena rješenja ne mogu sadržavati nove elemente za tumačenje prava Unije.

13 Konkretno, učinak sudske prakse Kúrije (Vrhovni sud) jest taj da se svim poreznim obveznicima nalaže da provode složene i temeljite provjere svojih dobavljača, osobito u pogledu toga poštuju li oni vlastite obveze prijave i plaćanja PDV-a, dok iz rješenja Vikingo Fővállalkozó proizlazi da se te provjere ne mogu staviti na teret poreznog obveznika koji ostvaruje svoje pravo na odbitak PDV-a. Tako, kad je riječ o posljedicama koje valja izvesti iz sudske prakse Suda, izmeću mađarskih sudova postoje razilaženja. U tom kontekstu i porezna uprava nastavlja primjenjivati zahtjeve koji nisu u skladu s odredbama Direktive o PDV-u, kako ih je protumačio Sud. Usto, ti su zahtjevi u suprotnosti s okružnicom koju je ta uprava objavila za porezne obveznike, čime se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, povređuje načelo pravne sigurnosti. Među navedenim zahtjevima nalaze se, među ostalim, obveza održavanja osobnih kontakata sa svakim dobavljačem i obveza korištenja isključivo njegove službene adrese elektroničke pošte.

14 Budući da je sud koji je uputio zahtjev načelno vezan presudama Kúrije (Vrhovni sud) te da ima obvezu obrazložiti svako odstupanje od pravne ocjene iz tih presuda, koje čine obvezujuće presedane, on se pita mora li, s obzirom na načelo nadređenosti prava Unije, izuzeti iz primjene presude Kúrije (Vrhovni sud) za koje smatra da nisu u skladu s odredbama Direktive o PDV-u, kako ih je Sud protumačio u rješenjima Vikingo Fővállalkozó i Crewprint.

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

„1. Predstavlja li povredu načela nadređenosti prava Unije i prava na djelotvoran pravni lijek zajamčenog člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima činjenica da sud države članice koji odlučuje u posljednjem stupnju tumači odluku Suda – donesenu u obliku rješenja povodom zahtjeva za prethodnu odluku čiji je predmet bila upravo sudska praksa suda koji odlučuje u posljednjem stupnju – na način da ona ne sadržava nikakav novi element koji dovodi ili bi mogao dovesti do ukidanja prethodnih odluka Suda ili promjene u ranijoj nacionalnoj sudskoj praksi suda koji odlučuje u zadnjem stupnju?

2. Treba li na?elo nadre?enosti prava Unije i pravo na djelotvoran pravni lijek zajam?eno ?lankom 47. [Povelje o temeljnim pravima] tuma?iti na na?in da se na?elo nadre?enosti odluka Suda primjenjuje ?ak i u slu?aju kad se sud dr?ave ?lanice koji u predmetu odlu?uje u posljednjem stupnju poziva i na svoje ranije presude kao na presedane? Mo?e li se odgovoriti druk?ije, tako?er s obzirom na ?lanak 99. Poslovnika Suda, ako je odluka Suda donesena u obliku rješenja?

3. Mo?e li se u okviru op?e obveze poreznog obveznika da provjeri transakciju za koju je izdan ra?un, neovisno o izvršenju i prirodi gospodarske transakcije navedene na ra?unima te uzimaju?i u obzir [?lanak] 167., [?lanak] 168. to?ku (a) i [?lanak] 178. to?ku (a) Direktive o PDV-u, zahtijevati od poreznog obveznika da radi ostvarivanja prava na odbitak PDV-a održava osobni kontakt s izdavateljem ra?una odnosno da kontakt sa svojim dobavlja?em održava samo putem službeno navedene adrese elektroni?ke pošte, pri ?emu u tom pogledu ne postoji zakonska odredba u dr?avi ?lanici? Mo?e li se smatrati da te okolnosti upu?uju na povredu du?ne pa?nje, utvr?enu na temelju objektivnih ?injenica, koju treba o?ekivati od poreznog obveznika, s obzirom na to da takve okolnosti još nisu postojale u trenutku kad je porezni obveznik izvršio odgovaraju?e provjere prije uspostavljanja poslovnog odnosa, nego predstavljaju elemente postoje?eg poslovnog odnosa izme?u stranaka?

4. Jesu li u skladu s navedenim ?lancima Direktive o PDV-u i na?elom porezne neutralnosti, ali prije svega sa sudskom praksom Suda, kojom se u okviru tuma?enja navedenih odredbi teret dokazivanja stavlja na poreznu upravu, pravno tuma?enje i praksa u dr?avi ?lanici u skladu s kojima se poreznom obvezniku koji ima ra?un u skladu s Direktivom o PDV-u odbija priznati pravo na odbitak PDV-a jer se smatra da u trgova?kom prometu nije postupao s du?nom pa?njom, s obzirom na to da nije dokazao postupanje na temelju kojeg bi se moglo utvrditi da njegova djelatnost nije bila tek zaprimanje ra?una koji ispunjavaju propisane formalne zahtjeve, iako je porezni obveznik priložio svu dokumentaciju o spornim transakcijama, a porezna je uprava odbila druge dokazne prijedloge koje je podnio tijekom poreznog postupka?

5. S obzirom na navedene ?lanke Direktive o PDV-u i temeljno na?elo pravne sigurnosti, mo?e li se objektivnom ?injenicom smatrati utvr?enje, u vezi s obvezom du?ne pa?nje, da izdavatelj ra?una nije obavljao nikakvu gospodarsku djelatnost ako porezna uprava ocijeni da nije dokazano da je stvarno došlo do sklapanja gospodarske transakcije – što je potkrijepljeno ra?unima, ugovorima i drugim ra?unovodstvenim dokumentima, kao i prepiskom, a koje su u svojim izjavama potvrdili društvo za skladištenje, direktor i zaposlenik poreznog obveznika – i ako se navedena uprava pritom temelji isklju?ivo na izjavi direktora poduzetnika dobavlja?a koji osporava postojanje navedene transakcije, pri ?emu ne uzima u obzir okolnosti u kojima je takva izjava dana, interese davatelja izjave ni ?injenicu da je, kao što o tome svjedo?e dokumenti koji se nalaze u spisu i dostupni podaci, ta osoba osnovala društvo, a da je u njegovo ime djelovao opunomo?enik?

6. Treba li odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na odbitak PDV-a tuma?iti na na?in da se – u slu?aju da porezna uprava tijekom poreznog postupka utvrdi da je roba navedena na ra?unima podrijetlom iz [Europske z]ajednice i da je porezni obveznik drugi ?lan lanca isporuke – mo?e smatrati da je ure?enje tog modela (uzimaju?i u obzir da je roba podrijetlom iz Zajednice izuzeta od PDV-a, tako da pravo na odbitak PDV-a nema prvi ma?arski kupac, nego samo drugi ?lan lanca) objektivna ?injenica koja je sama po sebi dovoljna da se doka?e utaja poreza ili porezna uprava i u tom slu?aju treba na temelju objektivnih ?injenica dokazati koji je ?lan ili koji su ?lanovi lanca utajili porez, koji je bio njihov *modus operandi* te je li porezni obveznik za to znao ili mogao znati da je postupao s du?nom pa?njom?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

16 Uvodno, budući da sud koji je uputio zahtjev svojim prvim i drugim prethodnim pitanjem pita Sud o tumačenju načela nadređenosti prava Unije i članka 47. Povelje o temeljnim pravima, valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev smatra da je, na temelju nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, vezan presudama viših nacionalnih sudova, čak i ako one sadržavaju pravne ocjene koje mu se čine nespojivima s pravom Unije.

17 Međutim, sud koji je uputio zahtjev nije prikazao vezu koju uspostavlja između članka 47. Povelje o temeljnim pravima, kojim se utvrđuje pravo na djelotvoran pravni lijek, i tog nacionalnog propisa. Usto, kao što je to Europska komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ne navodi se ništa što bi sprječavalo navedeni sud da, u slučaju sumnje u usklađenost predmetne nacionalne sudske prakse s pravom Unije, Sudu uputi prethodna pitanja. U tim okolnostima, na navedena pitanja valja odgovoriti isključivo s obzirom na načelo nadređenosti prava Unije.

18 Stoga valja smatrati da svojim prvim i drugim pitanjem, na koja valja odgovoriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo nadređenosti prava Unije tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg su pravne ocjene višeg nacionalnog suda obvezujuće za niže nacionalne sudove, koji su dužni obrazložiti svako odstupanje od tih ocjena unatoč tomu što, s obzirom na tumačenje odredbe prava Unije koje je dao Sud, smatraju da navedene ocjene nisu u skladu s tim pravom.

Dopuštenost

19 Mađarska vlada tvrdi da su ta pitanja nedopuštena. Naime, sud koji je uputio zahtjev njima želi dovesti u pitanje odluke koje je Kúria (Vrhovni sud) donijela u predmetima u kojima su donesena rješenja Vikingo Fővállalkozó i Crewprint, i to zbog razloga što te odluke nisu u skladu s tim rješenjima. Stoga su navedena pitanja irelevantna za rješavanje spora u glavnom postupku jer on nema nikakve veze s tim predmetima.

20 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati, uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora iz glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 14. rujna 2023., *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, t. 35. i navedena sudska praksa).

21 U ovom slučaju valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev ističe postojanje potencijalne proturječnosti između odluka Kúrije (Vrhovni sud) i rješenja Vikingo Fővállalkozó i Crewprint. Budući da sud koji je uputio zahtjev smatra da se radi rješavanja spora u glavnom postupku mora pozvati na zaključke iz tih rješenja, ali je, međutim, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku vezan odlukama Kúrije (Vrhovni sud), upućena pitanja povezana su s predmetom glavnog postupka te nisu hipotetska. Usto, Sud raspolaže potrebnim pravnim i činjeničnim elementima kako bi na njih dao koristan odgovor.

22 Slijedom toga, prvo i drugo pitanje je dopušteno.

23 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, na?elo nadre?enosti prava Unije utvr?uje prvenstvo prava Unije nad pravom država ?lanica. Stoga to na?elo zahtijeva da sva tijela država ?lanica osiguraju puni u?inak razli?itih odredbi Unije, pri ?emu pravo država ?lanica ne može utjecati na u?inak koji se tim razli?itim odredbama priznaje na državnom području tih država. Iz toga proizlazi da, u skladu s na?elom nadre?enosti prava Unije, ?injenica da se država ?lanica poziva na odredbe nacionalnog prava, makar one bile i ustavne prirode, ne može ugroziti jedinstvo i u?inkovitost prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 5. lipnja 2023., Komisija/Poljska (Neovisnost i privatani život sudaca), C-204/21, EU:C:2023:442, t. 77., i od 24. srpnja 2023., Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, t. 128. i navedenu sudsku praksu).

24 U tom kontekstu valja istaknuti da je nacionalni sud koji je iskoristio mogućnost koja mu je dodijeljena ?lankom 267. UFEU-a, kada odlu?uje u glavnom postupku vezan tuma?enjem odredbi prava Unije koje je dao Sud i da stoga mora, ako je to potrebno, odstupiti od ocjena višeg nacionalnog suda ako smatra da, s obzirom na to tuma?enje Suda, one nisu u skladu s pravom Unije, prema potrebi izuzimaju?i iz primjene nacionalno pravilo koje ga obvezuje na postupanje u skladu s odlukama tog višeg suda (vidjeti u tom smislu presudu od 24. srpnja 2023., Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, t. 132. i 133. te navedenu sudsku praksu).

25 U tim okolnostima, zahtjev osiguravanja punog u?inka prava Unije uklju?uje obvezu za taj nacionalni sud da izmijeni, ako je potrebno, ustaljenu sudsku praksu ako se ona temelji na tuma?enju nacionalnog prava koje nije u skladu s pravom Unije (presuda od 9. rujna 2021., Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19, EU:C:2021:722, t. 47. i navedena sudska praksa).

26 Usto, kada je sudska praksa Suda ve? dala jasan odgovor na pitanje o tuma?enju prava Unije, nacionalni sud mora poduzeti sve što je potrebno za provedbu tog tuma?enja prava (vidjeti u tom smislu presudu od 10. ožujka 2022., Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

27 U tom pogledu, kao što su to istaknule ma?arska vlada i Komisija, nije važno je li Sud tuma?enje dao u obliku presude ili obrazloženog rješenja na temelju ?lanka 99. Poslovnika. Naime, nijedna odredba Ugovorâ, Statuta Suda Europske unije ili tog Poslovnika ne pravi razliku, u okviru prethodnog postupka, izme?u presuda i obrazloženih rješenja u pogledu njihova dosega i u?inaka. Stoga nacionalni sud ne može zanemariti rješenje zato što ono, za razliku od presude, navodno ne sadržava nove elemente za tuma?enje prava Unije.

28 Tako je, u ovom slu?aju, kada odlu?uje u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev vezan tuma?enjem prava Unije koje je dao Sud i morat ?e, ako je to potrebno, odstupiti od ocjene Kúrije (Vrhovni sud) iz ranijih odluka koje u nacionalnom pravu imaju vrijednost obvezuju?eg presedana, ako smatra da ta ocjena, s obzirom na to tuma?enje, nije u skladu s pravom Unije.

29 Iz navoda suda koji je uputio zahtjev i ma?arske vlade proizlazi da nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku ovlaš?uje taj sud da odstupi od ranijih odluka Kúrije (Vrhovni sud), ?ak i ako one imaju snagu obvezuju?eg presedana, pod uvjetom, me?u ostalim, da navedeni sud smatra da te odluke nisu u skladu s pravom Unije i da je njegova ocjena u tom pogledu obrazložena. U tom se kontekstu ne ?ini da obveza obrazlaganja koju u tom pogledu ima sud koji je uputio zahtjev sama po sebi može ugroziti nadre?enost prava Unije, s obzirom na to da spis koji je podnesen Sudu ne sadržava nijedan element koji bi upu?ivao na to da bi takva obveza predstavljala prepreku koja bi izvršavanje ovlasti navedenog suda da odstupi od ranijih odluka Kúrije (Vrhovni sud) mogla u?initi pretjerano otežanim.

30 S obzirom na ta razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da na?elo nadre?enosti prava Unije treba tuma?iti na na?in da nacionalnom sudu koji je iskoristio mogućnost koja mu je dodijeljena ?lankom 267. UFEU-a nalaže da odstupi od pravnih ocjena višeg nacionalnog suda ako smatra da te ocjene, s obzirom na tuma?enje odredbe prava Unije koje je Sud dao u obliku presude ili obrazloženog mišljenja u smislu ?lanka 99. svojeg Poslovnika, nisu u skladu s tim pravom. Me?utim, tom se na?elu ne protivi nacionalni propis koji samo obvezuje niže nacionalne sudove da obrazlože svako odstupanje od tih ocjena.

Tre?e, ?etvrto i peto pitanje

31 Svojim tre?im, ?etvrtim i petim pitanjem, na koja valja odgovoriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 167., ?lanak 168. to?ku (a) i ?lanak 178. to?ku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s na?elima porezne neutralnosti i pravne sigurnosti, tuma?iti na na?in da im se protivi praksa porezne uprave da poreznom obvezniku odbije priznati pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe koja mu je isporu?ena zato što ra?uni koji se odnose na ta stjecanja nisu vjerodostojni zbog okolnosti koje upu?uju na nedostatak dužne pažnje koji se može pripisati navedenom poreznom obvezniku, pri ?emu se te okolnosti u na?elu ocjenjuju s obzirom na okružnicu koju je ta uprava objavila za porezne obveznike.

32 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV?a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili je pla?en za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV?a. Kao što je to Sud više puta presudio, pravo na odbitak predvi?eno ?lankom 167. i sljede?ima Direktive 2006/112 sastavni je dio mehanizma PDV?a i na?elno ne može biti ograni?eno kada su porezni obveznici koji žele ostvariti to pravo poštovali materijalne i formalne zahtjeve i uvjete kojima je to pravo podvrgnuto (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 31. i navedena sudska praksa).

33 Kad je rije? o materijalnim zahtjevima ili uvjetima kojima je uvjetovano pravo na odbitak PDV-a, iz ?lanka 168. to?ke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da robu ili usluge na kojima temelji pravo na odbitak PDV-a porezni obveznik upotrebljava za potrebe vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija te da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik. Kad je rije? o na?inima ostvarivanja prava na odbitak PDV?a, koji se mogu izjedna?iti s formalnim zahtjevima ili uvjetima, ?lankom 178. to?kom (a) navedene direktive predvi?a se da porezni obveznik mora imati ra?un izdan u skladu sa zahtjevima te iste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20 EU:C:2021:910, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

34 Navedeni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak ispunjeni su samo ako je isporuka robe ili usluga na koje se odnosi ra?un doista bila ostvarena. Sud je ve? ocijenio da provjera postojanja oporezive transakcije mora biti provedena u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava, uz izvršavanje cjelokupne ocjene svih ?injeničnih elemenata i okolnosti konkretnog slu?aja (rješenje od 9. sije?nja 2023., A.T.S. 2003., C-289/22, EU:C:2023:26, t. 46. i navedena sudska praksa te presuda od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 36.).

35 Me?utim, poreznom obvezniku može se odbiti priznati pravo na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe. Naime, valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza i zlouporaba cilj koji Direktiva o PDV-u priznaje i poti?e i da je Sud u više navrata presudio da se pravni subjekti ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga, ?ak 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 (presuda od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 40. i 41. i navedena sudska praksa).

36 Kad je rije? o utaji, valja navesti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi priznavanje prava na odbitak ne treba odbiti samo kad PDV utaji sam porezni obveznik, nego i ako se s obzirom na objektivne elemente utvrdi da je porezni obveznik kojemu su bile isporu?ene roba ili usluge koje mu slu?e kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili je morao znati da je stjecanjem te robe ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uklju?ena u tu utaju (presuda od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 42. i navedena sudska praksa).

37 S obzirom na to da je odbijanje priznavanja prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog na?ela koje ?ini to pravo, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri doka?u objektivne elemente na temelju kojih se mo?e zaklju?iti da je porezni obveznik po?inio utaju PDV-a ili da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila uklju?ena u takvu utaju. Zatim je na nacionalnim sudovima da provjere jesu li predmetna porezna tijela dokazala postojanje takvih objektivnih elemenata (presuda od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 43. i navedena sudska praksa).

38 U tom pogledu, budu?i da pravo Unije ne predvi?a pravila o na?inima izvo?enja dokaza u podru?ju utaje PDV-a, te objektivne elemente mora utvrditi porezna uprava u skladu s pravilima o dokazivanju koja predvi?a nacionalno pravo. Ipak, ta pravila ne smiju naru?avati u?inkovitost prava Unije (presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 51. i navedena sudska praksa).

39 U takvom kontekstu, pa?nja 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 uklju?ena u utaju koju je po?inio uzlazni subjekt ovise o okolnostima konkretnog slu?aja 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 mo?e o?ekivati pove?ana pa?nja u slu?aju indicija o utaji. Me?utim, od njega se ne mo?e zahtijevati da provede slo?ene i detaljne provjere poput onih za koje porezna uprava ima sredstva za provo?enje (presuda od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, t. 52. i rješenje od 9. sije?nja 2023., A.T.S. 2003., C-289/22, EU:C:2023:26, t. 70.).

40 Pitanje je li porezni obveznik postupao s dovoljnom pa?njom predmet je ocjene ?injenica u glavnom postupku te je stoga u isklju?ivoj nadle?nosti nacionalnih sudova. Na tim je sudovima da ocijene je li s obzirom na okolnosti konkretnog slu?aja porezni obveznik dokazao dovoljnu pa?nju i poduzeo mjere koje se od njega u tim okolnostima mogu razumno zahtijevati (vidjeti u tom smislu presudu od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, t. 53. i navedenu sudska praksu).

41 U tom pogledu, Direktiva o PDV-u na?elno ne sprje?ava dr?ave ?lanice da donesu propis ili okru?nicu kako bi pojasnile razinu du?ne pa?nje koja se zahtijeva od poreznog obveznika i koji bi poreznoj upravi pru?io smjernice za ocjenu, tako ?to bi za to predvidio kriterije. Naime, na temelju ?lanka 273. prvog stavka te direktive, dr?ave ?lanice mogu propisati i druge obveze osim onih predvi?enih navedenom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i sprije?ile utaju.

42 Me?utim, kao ?to to proizlazi iz ustaljene sudske prakse, takva mjera ne mo?e dovesti do

toga da se sustavno dovodi u pitanje pravo na odbitak PDV-a i stoga neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 32. i navedenu sudsku praksu). Isto tako, ona ne može ugroziti učinkovitost prava Unije kad je riječ o izvoženju dokaza u području utaje PDV-a.

43 Stoga, ista mjera ne može dovesti u pitanje obvezu poreznih tijela, navedenu u točki 37. ove presude, da u dovoljnoj mjeri dokažu objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju PDV-a odnosno da je znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila uključena u takvu utaju. Isto tako, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 39. ove presude, ona ne može dovesti do toga da se na tog poreznog obveznika stavi teret provedbe složenih i temeljitih provjera njegova dobavljača.

44 Tako, kada se porezna uprava osobito oslanja na nepravilnosti počinjene u sferi izdavatelja računa, ocjena dokaza ne može dovesti do toga da se od navedenog poreznog obveznika, na kojega je naslovljen taj račun, na posredan način zahtijeva da izvrši provjere svojeg suugovaratelja koje on, u načelu, nije dužan vršiti (vidjeti u tom smislu rješenje od 16. svibnja 2013., Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

45 Naposljetku, provedba mjere poput one iz točke 41. ove presude mora biti u skladu s načelom pravne sigurnosti. U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja trebaju poštovati ne samo institucije Europske unije, nego i države članice u izvršavanju ovlasti koje su im povjerene direktivama Unije (presuda od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 33. i navedena sudska praksa).

46 Kao što je Sud već u više navrata presudio, iz toga proizlazi, među ostalim, da zakonodavstvo Unije mora biti izvjesno i njegova primjena predvidljiva za pravne subjekte te da se taj zahtjev pravne sigurnosti osobito strogo nameće kada je riječ o propisu koji može imati financijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno poznaju opseg obveza koje im on nameće. Isto tako, u područjima obuhvaćenima pravom Unije pravna pravila država članica moraju biti oblikovana nedvosmisleno, kako bi se osobama o kojima je riječ omogućilo poznavanje njihovih prava i obveza na jasan i precizan način te nacionalnim sudovima omogućilo osiguranje njihova poštovanja (presuda od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 34. i 35. i navedena sudska praksa).

47 U ovom slučaju, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da Global Ink Tradeu nije bilo priznato pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe koja mu je isporučena jer se račun za tu robu nisu mogli smatrati vjerodostojnima zbog, među ostalim, neizvjesnosti u pogledu stvarnog identiteta njegova dobavljača. Čini se da se porezna uprava u tom kontekstu pozvala i na činjenicu da direktor društva koje je izdalo navedene račune nije ispunio svoje obveze prijave i plaćanja PDV-a, što je Global Ink Tradeu navodno moralo biti poznato. Porezna uprava je u tom pogledu smatrala da je Global Ink Trade kriv za pasivnu utaju PDV-a.

48 Kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 37. i 40. ove presude, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li porezna uprava u dovoljnoj mjeri dokazala objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju PDV-a odnosno da je znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila uključena u takvu utaju, kao i da ocijeni je li, s obzirom na okolnosti predmetnog slučaja, navedeni porezni obveznik postupio s dovoljnom pažnjom i je li poduzeo mjere koje su se od njega u tim okolnostima mogle razumno zahtijevati.

49 Iako je točno da se, kada postoje indicije da je počinjena utaja PDV-a, od takvog poreznog obveznika može očekivati povećana pažnja, ipak je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri da zahtjevi porezne uprave ne dovode do toga da se poreznom obvezniku nalaže da provede složene

i temeljite provjere u vezi s njegovim dobavljačem, time se na njega *de facto* prenosi izvršavanje radnji nadzora što je zadaća te uprave, u smislu sudske prakse navedene u točkama 39. i 44. ove presude.

50 Konkretno, valja podsjetiti na to da navedena uprava od poreznog obveznika koji se želi koristiti pravom na odbitak PDV-a ne može općenito zahtijevati da provjeri je li izdavatelj račun za robu i usluge u vezi s kojima se traži ostvarivanje tog prava ispunio svoje obveze prijave i plaćanja PDV-a (vidjeti u tom smislu rješenje *Vikingo Fővállalkozó*, t. 56. i navedenu sudsku praksu).

51 Naposljetku, kad je riječ o načelu pravne sigurnosti, na sudu koji je uputio zahtjev je i to da ispita je li porezna uprava poštovala navedeno načelo pri izvršavanju ovlasti koje su joj dodijeljene. U tom kontekstu, na tom je sudu da ispita je li okružnica koju je navedena uprava objavila za porezne obveznike, i koja je primjenjiva na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku, bila nedvosmislena, je li njezina primjena pravnim subjektima bila predvidljiva, u smislu sudske prakse navedene u točkama 45. i 46. ove presude, i jesu li zahtjevi koje je ta uprava primijenila bili protivni toj okružnici.

52 Slijedom toga, na treće, četvrto i peto pitanje valja odgovoriti tako da članak 167., članak 168. točku (a) i članak 178. točku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti i pravne sigurnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa porezne uprave da poreznom obvezniku odbije priznati pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe koja mu je isporučena zato što račun koji se odnose na ta stjecanja nisu vjerodostojni zbog okolnosti koje upućuju na nedostatak dužne pažnje koji se može pripisati navedenom poreznom obvezniku, pri čemu se te okolnosti u načelu ocjenjuju s obzirom na okružnicu koju je ta uprava objavila za porezne obveznike, pod uvjetom da:

- ta praksa i ta okružnica ne dovode u pitanje obvezu navedene uprave da u dovoljnoj mjeri dokaže objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je navedeni porezni obveznik počinio utaju PDV-a odnosno da je znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila uključena u takvu utaju;
- navedena praksa i navedena okružnica ne stavljaju na tog poreznog obveznika teret provedbe složenih i temeljitih provjera njegova suugovaratelja;
- da su zahtjevi koje primjenjuje ta uprava u skladu sa zahtjevima predviđenima tom okružnicom; i da
- da je okružnica objavljena za porezne obveznike bila formulirana na nedvosmislen način i da je njezina primjena pravnim subjektima bila predvidljiva.

Šesto pitanje

53 Tim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi to da porezna uprava, u slučaju kada poreznom obvezniku namjerava odbiti priznati pravo na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji PDV-a, utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa, ne identificirajući pritom sve sudionike u toj utaji ni njihova postupanja.

54 Iz sudske prakse navedene u točkama 35. do 38. ove presude proizlazi da porezna uprava koja namjerava odbiti priznati pravo 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 stjecanje robe ili usluga na koje se poziva radi ostvarivanja tog prava bilo uključeno u navedenu utaju.

55 Tim se zahtjevom u pogledu dokazivanja zabranjuje, neovisno o vrsti utaje ili razmatranih postupanja, pozivanje na pretpostavke ili predmnjeve koje bi prebacivanjem tereta dokazivanja dovele do povrede temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a, koje predstavlja pravo na odbitak, a time i do povrede učinkovitosti prava Unije (presuda od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, t. 34.).

56 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 slučaja, ne može se prihvatiti da se porezna uprava može ograničiti na utvrđenje da je predmetna transakcija dio takvog lanca izdavanja računa kako bi dokazala postojanje kružne utaje (vidjeti u tom smislu presudu od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C512/21, EU:C:2022:950, t. 35.).

57 Na poreznoj je upravi, 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 stjecanje dobara ili usluga na koje se poziva radi ostvarivanja tog prava bilo uključeno u navedenu utaju. Međutim, dokaz o postojanju utaje i sudjelovanju poreznog obveznika u toj utaji ne podrazumijeva nužno da su identificirani svi sudionici u navedenoj utaji i njihova postupanja. Na nacionalnim je sudovima da provjere jesu li porezna tijela to dokazala u dovoljnoj mjeri (vidjeti u tom smislu presudu od 1. prosinca 2022., Aquila Part Prod Com, C512/21, EU:C:2022:950, t. 36.).

58 Slijedom toga, na šesto pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način:

- da joj se protivi to da porezna uprava, u slučaju kada poreznom obvezniku namjerava odbiti priznati pravo na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji PDV-a, utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa;
- da je na navedenoj poreznoj upravi, s jedne strane, da precizno navede sastavne elemente utaje i dokaže prijevarna postupanja te da, s druge strane, utvrdi da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u toj utaji odnosno da je znao ili morao znati da je stjecanje robe ili usluga na koje se poziva radi ostvarivanja tog prava bilo uključeno u navedenu utaju, što ne podrazumijeva nužno identifikaciju svih sudionika u utaji i njihovih postupanja.

Troškovi

59 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 (prvo vijeće) odlučuje:

1. Načelo nadređenosti prava Unije treba tumačiti na način da nacionalnom sudu koji je iskoristio mogućnost koja mu je dodijeljena člankom 267. UFEU-a nalaže da odstupi od pravnih ocjena višeg nacionalnog suda ako smatra da te ocjene, s obzirom na tumačenje odredbe prava Unije koje je Sud dao u obliku presude ili obrazloženog mišljenja u smislu članka 99. svojeg Poslovnika, nisu u skladu s tim pravom. Međutim, tom se načelu ne protivi nacionalni propis koji samo obvezuje niže nacionalne sudove da obrazlože svako

odstupanje od tih ocjena.

2. Članak 167., članak 168. točku (a) i članak 178. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelima porezne neutralnosti i pravne sigurnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa porezne uprave da poreznom obvezniku odbije priznati pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe koja mu je isporučena zato što razuni koji se odnose na ta stjecanja nisu vjerodostojni zbog okolnosti koje upućuju na nedostatak dužne pažnje koji se može pripisati navedenom poreznom obvezniku, pri čemu se te okolnosti u načelu ocjenjuju s obzirom na okružnicu koju je ta uprava objavila za porezne obveznike, pod uvjetom da:

- ta praksa i ta okružnica ne dovode u pitanje obvezu navedene uprave da u dovoljnoj mjeri dokaže objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je navedeni porezni obveznik počinio utaju PDV-a odnosno da je znao ili morao znati da je predmetna transakcija bila uključena u takvu utaju;
- navedena praksa i navedena okružnica ne stavljaju na tog poreznog obveznika teret provedbe složenih i temeljitih provjera njegova suugovaratelja;
- da su zahtjevi koje primjenjuje ta uprava u skladu sa zahtjevima predviđenima tom okružnicom, i
- da je okružnica objavljena za porezne obveznike bila formulirana na nedvosmislen način i da je njezina primjena pravnim subjektima bila predvidljiva

3. Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način:

- da joj se protivi to da porezna uprava, u slučaju kada poreznom obvezniku namjerava odbiti priznati pravo na odbitak plaćenog pretporeza zato što je sudjelovao u kružnoj utaji PDV-a, utvrđuje samo to da je ta transakcija dio kružnog lanca izdavanja računa;
- da je na navedenoj poreznoj upravi, s jedne strane, da precizno navede sastavne elemente utaje i dokaže prijevarna postupanja te, s druge strane, da utvrdi da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u toj utaji odnosno da je znao ili morao znati da je stjecanje robe ili usluga na koje se poziva radi ostvarivanja tog prava bilo uključeno u navedenu utaju, što ne podrazumijeva nužno identifikaciju svih sudionika u utaji i njihovih postupanja.

Potpisi

* Jezik postupka: mađarski