

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

GERARDA HOGANA

od 4. ožujka 2021.(1)

Predmet C-521/19

CB

protiv

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud u Galiciji, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku — Direktiva 2006/112/EZ — Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost — Upravno-gospodarska žalba protiv obračuna i sankcija izrečenih na temelju poreza na dohodak — Transakcije koje podliježu porezu na dodanu vrijednost za koje nije izdan račun — Oporezivi iznos — Uključivanje u cijenu koju su dogovorile stranke”

I. Uvod

1. Koje mjere, ako je potrebno, mora donijeti porezna uprava kada otkrije da su određeni porezni obveznici (odnosno stranke transakcije koje nisu krajnji potrošači) prijevarno prikrili transakciju? Može li se obrazloženje iz ranije presude Suda od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722) smatrati zadovoljavajućom smjernicom u tu svrhu? To su neka od pitanja koja se postavljaju u okviru predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku koji proizlazi iz postupka pred Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud u Galiciji) između fizičke osobe CB i Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Okružni porezni sud u Galiciji, Španjolska).

2. Međutim, prije razmatranja činjenica treba prvo podsjetiti na relevantni pravni okvir.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Uvodnim izjavama 25., 26. i 39. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2) propisano je sljedeće:

„(25) Oporezivi iznos treba uskladiti tako da primjena PDV-a na oporezive transakcije daje

usporedive rezultate u svim državama članicama.

(26) Radi sprežavanja gubitka poreznih prihoda kroz korištenje povezanih strana radi dobivanja poreznih olakšica, državama članicama treba omogućiti, u određenim ograničenim okolnostima, da interveniraju u pogledu oporezivog iznosa isporuka roba ili usluga te stjecanja robe unutar Zajednice.

[...]

(39) Potrebno je provesti usklađenje pravila koja reguliraju odbitke u mjeri u kojoj ona utječu na stvarno prikupljene iznose. Odbitni dio treba se izražavati na sličan način u svim državama članicama.”

4. Člankom 1. Direktive 2006/112 određuje se:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuje zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2. Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

5. Člankom 72. Direktive 2006/112, koji se nalazi u njezinoj glavi VII., naslovljenoj „Oporezivi iznos”, propisano je sljedeće:

„Za potrebe ove Direktive, „tržišna vrijednost” znači puni iznos koji bi, kako bi dobio predmetnu robu ili usluge na vrijeme, kupac u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka robe ili usluga morao platiti, pod uvjetima lojalne konkurencije, neovisnom dobavljaču na teritoriju države članice u kojoj isporuka podliježe plaćanju poreza.

U slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka robe ili usluga, „tržišna vrijednost” znači sljedeće:

(1) u pogledu robe, iznos koji nije manji od kupovne cijene robe ili slične robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijene troška, koja se utvrđuje u vrijeme isporuke;

(2) u pogledu usluga, iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika.”

6. Člankom 73. Direktive 2006/112 određuje se sljedeće:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

7. Člankom 74. Direktive 2006/112 određuje se sljedeće:

„Kada porezni obveznik primjenjuje ili raspolaže robom koja čini dio njegove poslovne imovine ili kad robu zadržava porezni obveznik ili njegovi sljednici kada njegova gospodarska aktivnost prestaje, u skladu s člancima 16. i 18., oporezivi iznos je kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvija primjena,

raspolaganje ili zadržavanje.”

8. ?lankom 77. Direktive 2006/112 odre?uje se sljede?e:

„Kad porezni obveznik obavlja isporuku usluge za vlastito poslovanje, kako je navedeno u ?lanku 27., oporezivi iznos je tržišna vrijednost isporu?ene usluge.”

9. ?lankom 78. Direktive 2006/112 propisano je sljede?e:

„Oporezivi iznos uklju?uje sljede?e ?imbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isklju?uju?i sam PDV;

(b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavlja? tereti kupca.

Za potrebe to?ke (b) prvog stavka, države ?lanice mogu smatrati rashode obuhva?ene posebnim sporazumom popratnim rashodima.”

10. ?lankom 273. Direktive 2006/112 propisano je sljede?e:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogu?nost predvi?ena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. Španjolsko pravo

11. ?lankom 78. stavkom 1. Leya 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 o porezu na dodanu vrijednost)(3) od 28. prosinca 1992. (u daljnjem tekstu: Zakon 37/1992) naslovljenim „Oporezivi iznos. Op?e pravilo” odre?uje se sljede?e:

„Oporezivi iznos sastoji se od ukupnog iznosa naknade primljene od kupca ili tre?e osobe za oporezive transakcije.”

12. ?lankom 88. Zakona 37/1992, naslovljenim „Prijenos poreza”, propisano je sljede?e:

„1. Porezni obveznici u cijelosti prenose iznos poreza na osobu za koju se izvršava oporeziva transakcija, a ona ga je obvezna platiti pod uvjetom da je prijenos poreza izvršen u skladu s odredbama ovog Zakona neovisno o uvjetima koje su stranke me?usobno ugovorile.

U slu?aju isporuke robe ili usluga koji podliježu porezu i koji nisu izuzeti od njega i ?iji je primatelj javno tijelo, smatra se da je porezni obveznik pri sastavljanju svojih ekonomskih prijedloga, ?ak i ako su usmeni, u svakom slu?aju u njih uklju?io porez na dodanu vrijednost koji, me?utim, po potrebi, treba prenijeti kao zasebnu stavku u dokumentima koji se dostavljaju radi naplate, a da se pritom ukupni dogovoreni iznos ne pove?a zbog iskazivanja prenesenog poreza.

2. Porez se prenosi izdavanjem računa pod uvjetima i u skladu sa zahtjevima utvrđenima zakonom. U tu svrhu preneseni iznos iskazuje se zasebno od oporezivog iznosa uključujući, u slučaju službeno utvrđenih cijena, navođene primijenjene porezne stope. Iz odredaba prethodnih podstavaka ovoga stavka izuzimaju se transakcije utvrđene zakonom.
3. Porez se prenosi u trenutku izdavanja i dostave odgovarajućeg računa.
4. Pravo na prijenos poreza gubi se nakon isteka godine dana od dana dospijea.
5. Primatelj oporezive transakcije nije dužan platiti PDV koji je na njega prenesen prije nego što taj porez dospije na naplatu.
6. Za potrebe relevantnih žalbi pred poreznim sudom smatra se da su sporovi koji mogu nastati u odnosu na prijenos poreza, u pogledu zakonitosti prijenosa i u pogledu iznosa tog poreza, porezne prirode.
13. Člankom 89. Zakona 37/1992, naslovljenim „Ispravak iznosa prenesenog poreza”, određuje se:

„1. Porezni obveznici ispravljaju iznose prenesenog poreza ako je iznos tog poreza pogrešno utvrđen ili su nastale okolnosti koje, u skladu s člankom 80. ovog Zakona, dovode do izmjene oporezivog iznosa.

Ispravak treba izvršiti u trenutku u kojem se utvrde razlozi pogrešnog iznosa poreza ili kada se pojave druge okolnosti na koje se odnosi prethodni podstavak, pod uvjetom da nisu prošle četiri godine od trenutka dospijea poreza koji odgovara transakciji ili, ovisno o slučaju, kad se pojave okolnosti na koje se odnosi navedeni članak 80.

2. Odredbe prethodnog stavka također se primjenjuju kada nije prenesen nijedan porez, ali je izdan račun za transakciju.

3. Neovisno o odredbama prethodnih stavaka, iznosi prenesenog poreza ne ispravljaju se u sljedećim slučajevima:

1) ako ispravak koji se ne temelji na razlozima predviđenima člankom 80. ovog Zakona, dovodi do povećanja iznosa koji se prenose i osobe za koje su transakcije obavljene ne djeluju u svojstvu poduzetnika ili profesionalca, osim ako se porezne stope ne povećaju zakonom, u kojem se slučaju ispravak može izvršiti u mjesecu u kojem stupaju na snagu nove stope i u sljedećem mjesecu.

2) Kad Porezna uprava utvrdi, na temelju odgovarajućih obračuna, dospjele i neprenesene iznose poreza koji su veći od iznosa koje je prijavio porezni obveznik i kad se na temelju objektivnih podataka dokaže da je dotični porezni obveznik sudjelovao u utaji, ili da je znao ili je uz primjenu dužne pažnje u tom pogledu trebao znati da izvršava transakciju koja je dio utaje.”

III. činjenice glavnog postupka i zahtjev za prethodnu odluku

14. CB, tužitelj iz glavnog postupka, samozaposlena je osoba koja obavlja djelatnost umjetničkog posrednika koja u njezinu podliježe PDV-u. U tom je svojstvu pružao usluge grupaciji Lito, skupini poduzetnika u vlasništvu iste osobe koji su bili odgovorni za upravljanje infrastrukturom i orkestrima za vjerske i seoske svečanosti u Galiciji. Konkretno, CB je stupao u kontakt s odborima za svečanosti, neformalnim skupinama stanovnika zaduženima za organizaciju svečanosti te je u ime grupacije Lito vodio pregovore u vezi s nastupima orkestara.

15. Plaćanja koja su u tom smislu odbori za svečanosti izvršavali grupaciji Grupo Lito bila su većinom u gotovini, a isplaćivala su se bez računa ili knjigovodstvenog zapisa. Nisu se prijavljivala u svrhu poreza na dobit ili PDV-a. Osobi CB u gotovini je isplaćivano deset posto prihoda grupacije Grupo Lito koje nije prijavljeno. CB nije vodio poslovne knjige ni službene evidencije, nije izdavao račune niti ih je primao te stoga nije sastavljao prijave PDV-a.

16. Nakon poreznog nadzora, porezna je uprava 14. srpnja 2014. utvrdila da iznosi koje je CB primio kao naknadu za svoje djelatnosti posredovanja za grupaciju Lito, odnosno 64 414,90 eura u 2010., 67 565,40 eura u 2011. i 60 692,50 eura u 2012., nisu uključivali PDV. U skladu s time zauzela je stajalište da PDV i porez na dohodak treba utvrditi uzimajući kao oporezivi iznos ukupan iznos koji je CB primio.

17. Tužitelj je podnio žalbu protiv odluke porezne uprave koja je odbijena odlukom od 10. svibnja 2018.

18. CB je sudu koji je uputio zahtjev podnio tužbu protiv te odluke. Istaknuo je da je *a posteriori* primjena PDV-a na iznose zadržane kao dohodak protivna, među ostalim, presudi Suda od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavotin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), prema kojoj se PDV mora smatrati uključenim u cijenu koju su stranke dogovorile za transakcije za koje se poreznim nadzorom otkrije da u njezinu podliježe PDV-u, a da nisu prijavljene niti je za njih izdan račun. CB stoga smatra da se, s obzirom na to da u skladu sa španjolskim pravom ne može tražiti povrat PDV-a koji nije mogao prenijeti zbog svog postupanja koje predstavlja porezni prekršaj, mora smatrati da je PDV uključen u cijenu usluga koje je isporučio.

19. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je, kako bi odlučio o sporu iz glavnog postupka, dužan utvrditi je li u skladu s Direktivom 2006/112 nacionalni propis kojim se propisuje da, kada gospodarski subjekti dobrovoljno i usklađeno izvršavaju transakcije koje dovode do plaćanja u gotovini bez računa i bez prijave PDV-a, za takva plaćanja treba smatrati da uključuju PDV.

20. U tim je okolnostima Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud u Galiciji) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 73. i 78. [Direktive 2006/112], s obzirom na načela neutralnosti, zabrane utaje poreza, zlouporabe prava i zabrane nezakonitog narušavanja tržišnog natjecanja, tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i sudska praksa koja ga tumači, u skladu s kojim, u slučajevima u kojima porezna uprava otkrije prikrivene transakcije koje se oporezuju porezom na dodanu vrijednost, a za koje nije izdan račun, treba smatrati da je PDV uključen u cijenu koju su dogovorile stranke za navedene transakcije?

Je li, zbog toga, u slučajevima utaje u kojima transakcija nije prijavljena poreznoj upravi, moguće smatrati, kako se moglo zaključiti na temelju presuda Suda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), od 5. listopada 2016., Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), i od 7. ožujka 2018., Dobre, (C-159/17, EU:C:2018:161), da plaćeni i primljeni iznosi ne uključuju porez na dodanu vrijednost, kako bi se izvršio prikladan obračun i izrekla odgovarajuća kazna?”

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

21. Na početku treba napomenuti da nacionalni sud formulira svoje pitanje na pretpostavci da se nacionalnim zakonodavstvom predviđa ono što žalitelj navodi, odnosno da kad porezna uprava otkrije skrivene transakcije koje podliježu porezu na dodanu vrijednost za koje nije izdan račun, PDV treba smatrati uključenim u cijenu koju su stranke dogovorile. Međutim, valja podsjetiti, u skladu sa ustaljenom sudskom praksom(4), da direktiva ne može sama po sebi stvarati obveze za pojedinca pa se stoga na nju kao takvu ne može pozvati protiv njega(5). Stoga predlažem da se ovo pitanje preoblikuje na način da se odnosi na pitanje mogu li se članci 73. i 78. Direktive 2006/112, s obzirom na načela neutralnosti, zabrane utaje poreza, zlouporabe prava i zabrane nezakonitog narušavanja tržišnog natjecanja, tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i sudska praksa koja ga tumači, u skladu s kojima, u slučajevima u kojima porezna uprava otkrije prikrivene transakcije koje se oporezuju porezom na dodanu vrijednost, a za koje nije izdan račun, treba smatrati da PDV nije uključen u cijenu koju su dogovorile stranke za navedene transakcije.

1. Pregled zajedničkog sustava PDV-a

22. Najprije valja podsjetiti da se člankom 73. Direktive 2006/112 pojam „oporezivi iznos” definira kao naknada stvarno primljena u zamjenu za isporuku robe ili usluge. U skladu s člankom 78. Direktive 2006/112, taj oporezivi iznos uključuje dodatne troškove, poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV. Ta se definicija zatim primjenjuje u svakoj fazi lanca isporuke radi izračuna PDV-a koji naplaćuje dobavljač, a plaća kupac. Međutim, iako se stoga PDV naplaćuje u svakoj fazi lanca isporuke, taj porez ne snosi kupac posrednik, već isključivo krajnji potrošač(6). Naime, načelo višefaznog plaćanja ne bi trebalo miješati s pitanjem tko snosi porezno opterećenje.

23. Naime, u skladu s načelom višefaznog plaćanja, umjesto da se predvidi uvođenje jedinstvenog poreza na prodaju krajnjim potrošačima, PDV se naplaćuje u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije. U skladu s tim načelom, PDV se naplaćuje razmjerno cijeni koju je porezni obveznik zaračunao u zamjenu za robu i usluge koje je isporučio i stoga neovisno o broju transakcija koje su prethodno izvršene. Međutim, treba imati na umu da dobavljač samo naplaćuje porez koji se zatim doznaje dotičnoj državi članici. Kupac je onaj koji plaća PDV.

24. Međutim, budući da bi primjena PDV-a trebala biti neutralna, kupac ipak može odbiti PDV koji je morao platiti uz cijenu koju mu je zaračunao dobavljač ako je predmetna roba ili usluga zauzvat uistinu namijenjena korištenju u svrhu djelatnosti koja podliježe naplati poreza(7). Kako bi se ograničio utjecaj zajedničkog sustava PDV-a na novčani tok poreznih obveznika, zajedničkim sustavom PDV-a omogućeno je da se od svakog poreznog obveznika koji obavlja kupnju jedino traži da dozna dotičnoj državi članici razliku između PDV-a koji je naplatio na ime svoje prodaje koja podliježe PDV-u i PDV-a koji se može odbiti, odnosno onog koji je platio za potrebe svoje djelatnosti koja podliježe tom porezu(8).

25. U sljedećoj fazi kupac, ako je porezni obveznik, postupiti isto i tako sve do konačne faze u kojoj se roba ili usluga prodaju osobi koja nije porezni obveznik ili osobi koja jest porezni obveznik, ali za djelatnosti koje ne dovode do prava na odbitak. Iz toga slijedi da ukupni naplaćeni PDV ne ovisi o broju faza u lancu isporuke, nego o konačnoj prodajnoj cijeni. Međutim, budući da se neprijavlivanje PDV-a u međufazi ovog lanca protivi tim mehanizmima, takav se propust ipak smatra nezakonitim(9).

Mjere koje se zahtijevaju od država članica kao odgovor na povredu zajedničkog sustava PDV-a

26. Mjere koje države članice trebaju poduzeti kao odgovor na svaku povredu prava Unije od strane pojedinaca mogu se podijeliti na dvije kategorije, odnosno na sankcije i korektivne mjere(10). Sankcije imaju kazneni i odvraćajući karakter. Suprotno tomu, restitucijske mjere, imaju za cilj ponovnu uspostavu stanja koje bi postojalo da nije bilo te povrede. Prema tome, one su najčešće u obliku ispravljanja ili povrata.

27. Kada je riječ o mjerama čiji je cilj ispravljanje posljedica nezakonite radnje u poreznim stvarima, Sud naglašava, primjerice u predmetu Fontana, da klasifikacija takvog postupanja kao utaje podrazumijeva obvezu država članica da poduzmu potrebne mjere kako bi „[ponovno uspostavile] situaciju kakva bi postojala da nije bilo takvog izbjegavanja plaćanja poreza” kada se otkrije nezakonita transakcija(11). Kada je riječ o sankcijama, Sud je u predmetu Menci presudio da „članak 325. UFEU-a obvezuje države članice na borbu protiv nezakonitih djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Europske unije putem ušinkovitih i odvraćajućih mjera te, posebno, na poduzimanje istih mjera radi suzbijanja utaja usmjerenih protiv financijskih interesa Unije kao što su mjere koje one poduzimaju radi suzbijanja utaja usmjerenih protiv svojih vlastitih financijskih interesa(12)”.

28. Iako je Sud tek vrlo rijetko spominjao tu razliku u poreznim stvarima, ona je ipak važna. Kao prvo, iako obveze poduzimanja korektivnih mjera i sankcija proizlaze iz nadležnosti prava Unije(13) i posljedica su obveze država članica da osiguraju puni učinak Direktive 2006/112(14), one ne uživaju jednak prostor za slobodnu procjenu u odnosu jedna na drugu. Naime, što se tiče obveze ispravljanja situacije, s obzirom na to da je riječ o obvezi postizanja rezultata, države članice moraju poduzeti potrebne mjere kako bi barem osigurale ponovnu uspostavu situacije kakva je trebala prvotno postojati(15), dok je, kada je riječ o obvezi odvraćanja od svih drugih povreda pravila o PDV-u, s obzirom na to da se u Direktivi 2006/112 ne navodi vrsta sankcija koje treba donijeti, na državu članicu da precizno odredi sankcije koje treba primijeniti, pod uvjetom da su, kako je prethodno navedeno, one *ušinkovite, odvraćajuće i proporcionalne*(16). Kao drugo, iako države članice moraju predvidjeti da se prva vrsta mjera donosi i kada ne postoji povreda, države članice isključivo su dužne sankcionirati porezne obveznike čak i ako su bili samo nemarni(17).

29. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da je važno u ovom predmetu imati na umu da se pitanje o kojemu je riječ treba razmatrati odvojeno od pitanja je li dotičnim pojedincima potrebno izreći sankciju zbog povrede pravila zajedničkog mehanizma PDV-a. Naime, pitanja koja su upućena Sudu odnose se na mjere koje treba donijeti s obzirom na pojam „oporezivi iznos” kako bi se ponovno uspostavila situacija kakva bi postojala da nije bilo utaje. Stoga ću izravno razmotriti ta pitanja ostavljajući po strani pitanje sankcija koje bi se mogle donijeti kako bi se kaznili i odvratili porezni obveznici koji su izbjegavali svoje porezne obveze iz sustava PDV-a(18).

3. Pojam „oporezivi iznos”

30. Iz uvodne izjave 25. Direktive 2006/112 proizlazi da je jedan od njezinih ciljeva usklađivanje pojma „oporezivi iznos” na način da primjena PDV-a na oporezive transakcije daje usporedive rezultate u svim državama članicama. Stoga taj pojam treba smatrati autonomnim pojmom prava Unije i treba ga ujednačeno tumačiti u cijeloj Uniji(19).

31. Međutim, u situaciji poput one o kojoj je riječ u presudi Tulic i Plavoćin ili u ovom predmetu nije riječ o samom pojmu „oporezivi iznos”, već o mjerama koje treba poduzeti radi ponovnog utvrđivanja oporezivog iznosa, odnosno cijene prije poreza. To znači da je u ovom slučaju poznata cijena koja je plaćena za pružene usluge, ali s obzirom na to da ostaje nejasno je li PDV

naplaćen i potom nije doznačen, i uključuje li stoga ta cijena PDV, za oporezivi iznos valja smatrati da još nije u potpunosti ponovno utvrđen.

B. Relevantnost sudske prakse Suda koju navode sud koji je uputio zahtjev i tužitelj

1. *Astone, Dobre i Maya Marinova*

32. U svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev pita može li se na temelju triju presuda, odnosno *Astone*(20), *Dobre*(21) i *Marinova*(22), zaključiti da treba smatrati da iznosi koji su plaćeni i primljeni u okviru prikrivene transakcije uključuju PDV koji nije plaćen, što u bitnome dovodi do toga da porez koji, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, dobavljač treba doznati, treba izračunati na temelju oporezivog iznosa koji je niži od tako ostvarenog prihoda.

33. Međutim, nijedna od triju presuda koje navodi sud koji je uputio zahtjev ne daje *izravan* odgovor na to pitanje. Naime, presude *Astone* i *Dobre* odnose se na pravo na odbitak, a ne određivanje oporezivog iznosa koji će se, prema potrebi, zadržati za izračun dugovanog PDV-a. Kad je riječ presudi *Maya Marinova*, točno je da je Sud presudio da „članak 2. stavak 1. točka (a), članak 9. stavak 1., članak 14. stavak 1. i članke 73. i 273. [...] Direktive [2006/112], kao i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis [...], a na temelju kojega [...] porezna uprava može [...] odrediti oporezivi iznos za prodaju navedene robe s obzirom na njeni elemente kojima ona raspolaže, primjenom pravila koja nisu propisana tom direktivom”(23). Međutim, treba napomenuti da je u tom slučaju poreznoj upravi ostala nepoznata stvarna cijena koju je platio kupac u okviru prikrivenih transakcija. Slijedom toga, Sud nije morao zauzeti stajalište o tome mora li se smatrati da cijena uključuje PDV u slučaju da je cijena bila poznata.

2. *Tulić i Plavoćin*

34. Tužitelj se sa svoje strane poziva na presudu *Tulić i Plavoćin*(24), koja se odnosi na slučajeve dviju fizičkih osoba koje su sklopile brojne ugovore o prodaji zemljišta i nekretnina za koje prvotno nije naplaćen PDV(25). Porezna uprava je naknadno utvrdila da je djelatnost koju su obavljale navedene fizičke osobe imala obilježja gospodarske djelatnosti i da posljedično te transakcije podliježu PDV-u. Porezna uprava izdala im je porezna rješenja, kojima je zahtijevala plaćanje PDV-a izračunatog uzimanjem iznosa cijene koju su stranke dogovorile, uvećanog za iznos zateznih kamata, kao oporezivog iznosa. U tom kontekstu pitanje koje je postavio nacionalni sud u oba predmeta odnosilo se, u bitnome, na to treba li članke 73. i 78. Direktive o PDV-u, tumačiti na način da kada cijenu robe stranke utvrde bez navođenja PDV-a i kada je dobavljač te robe porezni obveznik, ugovorenu cijenu treba smatrati cijenom u koju je uključen PDV ili cijenom bez PDV-a koji joj se mora dodati.

35. U presudi u tim spojenim predmetima Sud je presudio da članke 73. i 78. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, kada cijenu robe ugovorne strane utvrde bez navođenja poreza na dodanu vrijednost i kada je dobavljač te robe osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost za oporezivu transakciju, u slučaju da taj dobavljač nema mogućnost od kupca naplatiti PDV koji zahtjeva porezna uprava, ugovorenu cijenu treba smatrati cijenom u koju je već uključen PDV.

36. To obrazloženje zaslužuje međutim daljnje ispitivanje, a možda i određena dodatna pojašnjenja. Ostavimo li po strani točke te presude u kojima se samo ponavljaju određena ključna načela PDV-a, može se primijetiti da je Sud istaknuo samo dva argumenta kako bi opravdao zaključke do kojih je došao, pri čemu je prvi iznesen u točkama 34. do 35., a drugi u točki 36. te presude.

37. Prema *prvom argumentu*, za fakturiranu cijenu mora se smatrati da uključuje PDV tako da obračunati PDV što manje opterećuje dobavljača, u skladu s načelom da PDV snosi samo krajnji potrošač.

38. Prema *drugom argumentu* ako bi porezna uprava bila stajališta da PDV nije uključen u zaračunatu cijenu, to bilo protivno „pravil[u] prema kojem porezna uprava ne može na ime PDV-a naplativati iznos veći od onoga koji je porezni obveznik platio”.

39. Iako bi formulacija „iznos koji je porezni obveznik platio” koju koristi Sud mogla biti dvosmislena jer se može shvatiti kao da se odnosi na iznos plaćen u zamjenu za dotičnu robu – odnosno naknadu – ili na PDV koji je platio kupac, ipak smatram da pojam „iznos” treba shvatiti kao da se ovdje jasno odnosi na obračunati PDV(26). Stoga navedeno pravilo treba shvatiti na sljedeći način: porezna uprava ne može od dobavljača naplatiti veći iznos PDV-a od onoga koji je dobavljač točno izračunao i naplatio kupcu. U skladu s time, taj je argument sličan prvom argumentu koji je naveo Sud, koji se temelji na načelu porezne neutralnosti koje u tom kontekstu treba razumjeti u njegovom „vertikalnom smislu”(27). Naime, u oba je slučaja prisutna ideja da teret PDV-a ne bi trebali snositi gospodarski subjekti.

40. U vezi s time, to bi rješenje moglo biti zbunjujuće ako bi se, kao što bi izostanak izričitog upućivanja na okolnosti slučaja mogao ostaviti dojam, postignuto rješenje primjenjivalo na sve situacije u kojima transakcije nisu u skladu s pravilima o PDV-u i osobito kada bi se, kao u ovom slučaju, dva porezna obveznika sporazumjela o tome da prikriju svoje transakcije od porezne uprave. U takvoj situaciji, logična posljedica činjenice da su prikrili svoju transakciju jest ta da uopće nisu uzeli u obzir PDV. S obzirom na to da obojica znaju da transakcija neće podlijeći PDV-u, i da stoga kupac neće moći odbiti PDV na plaćenu cijenu, potonja logično odgovara, u odnosu na kupca, trošku koji bi on inače snosio, bez PDV-a koji bi u načelu unaprijed platio, dok u odnosu na dobavljača odgovara naknadi koju bi primio bez PDV-a koji bi inače naplatio i doznao(28). Naime, kada se dva porezna obveznika dogovore da će prikriti transakciju koja je izmeću njih izvršena u svrhu oporezive djelatnosti, oni načelno za cilj imaju jednostavno izbjeći plaćanje poreza na dohodak, ali ne i sâm PDV s obzirom na to da je PDV po definiciji u odnosu na njih neutralan upravo zbog načela neutralnosti. Oni ne prijavljuju PDV jednostavno zbog toga što žele izbjeći svaki formalni trag transakcije za opće porezne svrhe (uključujući i porez na dohodak).

41. Situacija je drukčija kada kupac ne zna da dobavljač neće doznati PDV. Naime, u tom slučaju kupac će načelno biti spreman platiti cijenu koja odgovara onoj koju bi platio za sličnu robu ili uslugu koja uključuje PDV jer kupac je ili krajnji potrošač, u kojem slučaju očekuje da će snositi PDV, ili je taj kupac porezni obveznik, u kojem slučaju očekuje da će taj PDV-a moći odbiti(29).

42. Međutim, ističem da čak i u toj situaciji ekonomska opravdanost nalaže da, u određenim okolnostima, plaćena cijena možda ne uključuje PDV. Naime, dobavljač može odlučiti da neće doznati PDV upravo kako bi snizio svoju prodajnu cijenu bez smanjenja svoje marže i na taj način brzo prodao velike količine robe ili usluga (najčešće prije prestanka postojanja).

43. Prema mojem mišljenju, postoji još jedan slučaj na koji se pristup iz presude Tulic i Plavočin ne bi nužno primjenjivao, odnosno slučaj kada porezna uprava jednostavno ne raspolaže informacijama o plaćenoj cijeni. Ovisno o načinu koji se koristi za ponovno utvrđivanje te cijene, osobito u slučajevima usporedbe, smatrat će se da je PDV uključen ili nije uključen u cijenu koja je tako ponovno utvrđena. Sve ovisi o usporedbi koja se koristi(30).

44. Sve to ukazuje da, s aspekta mjera koje treba donijeti kako bi se ponovno uspostavila situacija kakva je trebala postojati da nije bilo nezakonitog postupanja, ne postoji jedinstvena metoda koja bi se mogla primijeniti na sve situacije(31). Konkretno, čini se da je pristup Suda u

presudi Tulic? i Plavo?in valjan jedino kada je transakcija provedena s kupcima od kojih se može opravdano o?ekivati da nisu bili svjesni da su izvršene transakcije bile podložne PDV-u. Naime, samo se u toj situaciji može opravdano smatrati da bi pla?ena cijena bila ista onoj koja bi bila pla?ena da je ta transakcija bila podložna PDV-u.

45. Stoga, prema mojem mišljenju, pristup iz presude Tulic? i Plavo?in treba shvatiti na na?in da se primjenjuje samo u toj situaciji i, ?ak i u toj situaciji, na na?in da se njime samo uspostavlja pretpostavka koju porezna tijela mogu oboriti ako se primjerice utvrdi da je ostvarena cijena bila bliža cijeni koja se bez poreza zahtijeva za sli?nu robu ili proizvode(32).

3. ***Vrsta pristupa koji se treba primijeniti za odre?ivanje mjera koje treba donijeti***

46. Neki bi mogli biti u iskušenju da idu još dalje i smatraju da, kada su porezni obveznici (odnosno, stranke transakcije koje nisu krajnji potroša?i) prijevarno prikrili transakciju, ne treba platiti PDV. Naime, s ekonomskog gledišta, ako se promatra cijeli lanac isporuke, logi?na posljedica argumenta koji se temelji na na?elu neutralnosti bila bi da u odre?enim okolnostima nikakvo pla?anje PDV-a doti?nim državama ?lanicama uop?e nije potrebno za ponovnu uspostavu situacije kakva je ona trebala biti(33).

47. Konkretno, kada se transakcija odvija izme?u dvaju poreznih obveznika, kao u ovom slu?aju (u presudi Tulic? i Plavo?in ne pojašnjava se jesu li kupci bili obveznici PDV-a), to?no je da bi, da je transakcija bila izvršena na na?in na koji je trebala biti, kupac morao platiti PDV dobavlja?u koji bi ga tada dozna?io doti?noj državi ?lanici. Me?utim, kupac bi tako?er trebao odbiti taj PDV od poreza koji bi naplatio prilikom vlastite prodaje (ili bi mu bio ispla?en povrat viška pla?enog PDV-a)(34). Stoga bi, kako je pojašnjeno, PDV koji bi u kona?nici naplatila država ?lanica bio jednak PDV-u napla?enom u fazi kona?ne transakcije, odnosno one koja je izvršena u odnosu na kupca koji ne?e upotrebljavati robe ili usluge u svrhu svojih oporezivih djelatnosti(35). Zbog toga PDV, koji je neizravni porez na potrošnju, u kona?nici pla?a samo potroša?(36).

48. U tim bi uvjetima, kada država ?lanica zahtijeva pla?anje PDV-a od dobavlja?a koji ga *a priori* nije uklju?io u prodajnu cijenu i stoga ga kupac naknadno nije odbio, kao prvo, potonji u kona?nici mogao naplatiti ve?i iznos PDV-a u odnosu na porez koji bi se naplatio da nije bilo utaje. Kao drugo, takav zahtjev nužno ?e smanjiti dobit dobavlja?a ako taj porez ne može prenijeti na kupca, što se ?ini protivnim na?elu neutralnosti navedenom u to?ki 38. ovog mišljenja(37).

49. To?no je da se Sud u presudi Tulic? i Plavo?in složio s time da se pitanje mjera koje treba donijeti kako bi se ispravila situacija može razlikovati ovisno o tome ima li dobavlja? pravo od kupca povratiti PDV koji potražuje porezna uprava, upravo kako bi se osigurala ta neutralnost. Me?utim, postojanje takve mogu?nosti ne rješava problem, ve? bi se moglo re?i da ga prenosi na kupca koji je možda djelovao u dobroj vjeri. Naime, kupac je sasvim opravdano mogao biti bez saznanja da, primjerice, dobavlja? nije uklju?io PDV u cijenu ili da ga je uklju?io, ali ga nije namjeravao dozna?iti. Kupac je stoga mogao platiti cijenu jednaku onoj koju bi bio platio da je transakcija *ab initio* bila podložna PDV-u i da je stoga ve? iskoristio svoje pravo na odbitak iznosa PDV-a nazna?enog na izdanom ra?unu u slu?aju kada ?e dobavlja? tražiti povrat PDV-a koji zahtijevaju porezne uprave(38).

50. Netko bi mogao promisliti da bi s druge strane kupcu trebalo biti dozvoljeno zauzvrat odbiti PDV koji je pla?en na odre?eni na?in drugi put, kako bi ostao neutralan u odnosu na tog kupca. Me?utim time bi se sankcioniralo doti?nu državu ?lanicu jer bi iznos kup?evog odbitka premašivao iznos dozna?enog PDV-a(39). Prema mojem mišljenju, ni kupci ni države ?lanice (i stoga, neizravno, njihovi porezni obveznici) ne bi trebali trpjeti posljedicu nezakonitog postupanja dobavlja?â, ?ak i ako su postupali u dobroj vjeri. S tog gledišta, ako bi se smatralo da PDV u kona?nici treba isklju?ivo teretiti potroša?e, kao što se zahtijeva na?elom neutralnosti, da bi se

ponovno uspostavila situacija kakva je trebala biti da nije bilo nezakonitog postupanja, bilo bi potrebno prethodno ispitati treba li doznati ikakav PDV, s obzirom na fazu proizvodnje u kojoj je povreda nastala i vrstu počinjene povrede(40).

51. Iako je taj pristup u skladu s isključivo ekonomskim gledištem, koje je usredotočeno na lanac isporuke kao cjelinu i teorijski temelj cjelokupnog sustava PDV-a, smatram da takvo gledište mora dati prednost pitanju praktične stvarnosti sustava, koja se pak mora usredotočiti na obveze svakog poreznog obveznika.

52. Naime, s *pravnog gledišta*, pitanje koje bi mjere trebalo poduzeti kako bi se ispravila situacija treba razmotriti samo s obzirom na obveze koje dotična osoba nije poštovala(41). Nema potrebe ocjenjivati bi li PDV bio odbijen naknadno ili bi li u konačnici države članice primile veći iznos PDV-a u odnosu na iznos koji bi naplatile da nije bilo utaje. Jedino relevantno pitanje jest treba li u slučaju prikrivenih transakcija porez u vezi s tim transakcijama obračunati polazeći od pretpostavke prema kojoj je taj PDV bio uključen u iznose koje je naplatio dobavljač na ime te transakcije.

53. U bitnome, s obzirom na to da svaki porezni obveznik mora poštovati pravila o PDV-u, kada netko te transakcije ne podvrgne PDV-u, ponovna uspostava situacije podrazumijeva da se od poreznog obveznika zahtijeva da doznači pripadajuć PDV. S tog gledišta pojam obveze ispravljanja situacije nema za svrhu neutralizirati učinke nezakonitog postupanja, već se njime jednostavno želi obvezati poreznog obveznika na poštovanje propisa u području PDV-a neovisno o bilo kakvom razmatranju povezanom s prijavom poreza ili neutralnosti tržišnog natjecanja.

54. Iako ovo pitanje nikada nije jasno postavljeno Sudu, stajalište da mjere koje je potrebno poduzeti kako bi se ponovno uspostavila predmetna situacija treba ocjenjivati s obzirom na utjecaj utaje duž lanca isporuke predstavljalo bi prilično radikalnu promjenu u postojećoj sudskoj praksi. Naime, čak i ako je, u skladu sa sudskom praksom Suda, razmatranje gospodarske i poslovne stvarnosti temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a(42), čini mi se da je pristup Suda, barem po pitanju plaćanja tog poreza, uvijek bio da se implicitno smatra da određivanje mjera koje treba poduzeti radi ponovne uspostave situacije treba ocjenjivati na posebnoj razini svakog poreznog obveznika, a time i svake faze u lancu isporuke(43).

55. Međutim, ta dihotomija izmeću pristupa mjerama koje treba donijeti, koji je ekonomski i općenit, s jedne strane, i pravnog pristupa zasnovanog na pojedinačnoj situaciji svakog poreznog obveznika, s druge strane, pokazuje da se iz navedenih razloga pristup iz presude Tulic i Plavočin ne može opravdati na temelju neutralnosti. Zapravo, čini se smatra da se mjere koje treba donijeti moraju ocjenjivati na razini svakog poreznog obveznika, a da se pritom ne utvrđuje je li utaja općenito utjecala na prinos PDV-a, odabrana rješenja ne bi nužno biti ekonomski neutralna.

56. To je osobito očito s obzirom na razliku koja se u toj presudi pravi ovisno o tome je li nacionalnim pravom dobavljaču omogućeno da od kupca naplati PDV koji potražuje porezna uprava, s obzirom na to da je teško razumjeti na koji način činjenica da dobavljač može od kupca naplatiti PDV koji potražuje porezna uprava može isključiti mogućnost da je PDV naplaćen, ali da ga taj dobavljač nije doznačio i da je stoga on bio uključen u cijenu, ali da nije bio doznačen. Teškim se također čini opravdati rješenje usvojeno samo na temelju neutralnosti s obzirom na to da Sud nije nastojao utvrditi koje bi posljedice po kupca, koji je možda djelovao u dobroj vjeri, imati činjenica da će dobavljač možda imati pravo naplatiti od kupca PDV koji potražuje porezna uprava(44).

57. Prema mojem mišljenju, jedini način da se u potpunosti poštuje načelo neutralnosti u smislu koji mu je Sud dao u presudi Tulic i Plavočin bilo bi da se od država članica *zahtijeva* da osiguraju, kao prvo, da dobavljač može od kupca povratiti PDV koji potražuje porezna uprava, ali

samo ako se iz okolnosti predmeta razumno može zaključiti da taj porez nije bio uključen u cijenu i, kao drugo, da taj kupac može, ako opravdano nije mogao znati za utaju, odbiti *razliku* između odbijenog PDV-a, obračunatog na temelju plaćene cijene, i PDV-a koji se naknadno zahtijeva. Međutim, s obzirom na to da se to pitanje ne postavlja izravno u ovom predmetu, nije ga potrebno dalje razmatrati.

58. Ipak ostaje zaključak da je najpraktičniji pristup koji na pojedinačnoj razini treba primijeniti u slučajevima utaje vodi ispitivanju je li očit da plaćena cijena nije uključivala PDV jer za trgovce ne bi imalo smisla uključivati ga. S tog gledišta, pristup usvojen u presudi Tulic i Plavo⁶¹ treba shvatiti na način da se temelji na pretpostavci da kupac nije bio obaviješten o nezakonitom postupanju dobavljača.

59. Obrazloženje Suda iz presude Tulic i Plavo⁶¹ stoga bi trebalo shvatiti na način da se odnosi samo na situaciju u kojoj kupac nema razloga posumnjati da dobavljač uopće ne može doznati PDV i da u toj posebnoj situaciji uspostavlja pretpostavku radi olakšavanja zadatka poreznoj upravi⁽⁴⁵⁾. Takvu se pretpostavku ipak smatra oborivom u smislu da pretpostavku da je cijena ugovorena među strankama uključivala PDV treba odbaciti ako je moguće dostaviti dokaz, s obzirom na cijene koje se uobičajeno naplaćuju za predmetni proizvod ili uslugu, da ta cijena nije uključivala PDV.

60. Budući da, kao što je to već objašnjeno, u ovom slučaju iz spisa Suda proizlazi da su se stranke složile da prikriju svoje transakcije, ne bi se smjela primijeniti presumpcija navedena u presudi Tulic i Plavo⁶¹. U takvim okolnostima treba radije pretpostaviti da plaćena cijena nije uključivala PDV, osim ako, na primjer, stranke mogu dokazati da je ta cijena bliska cijeni koja bi bila plaćena da je transakcija podlijeжала PDV-u. U tom slučaju, dakle, ako CB može dokazati da ukupna naknada koju je primio za te usluge u bitnome odgovara cijeni na relevantnom tržištu za takve usluge (uključujući PDV) koja je tada prevladavala, porezna uprava tada bi bila obvezna postupiti polazeći od toga da taj iznos nužno uključuje PDV.

V. Zaključak

61. U tim okolnostima predlažem da se na pitanje koje je uputio Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Visoki sud u Galiciji) odgovori da se člancima 73. i 78. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, tumačenima s obzirom na načela neutralnosti, zabrane utaje poreza i zlouporabe prava, te zabranu nezakonitog narušavanja tržišnog natjecanja, ne protivi nacionalno zakonodavstvo, u okolnostima predmeta o kojemu je riječ u glavnom postupku (odnosno okolnostima prikrivene transakcije koju su između sebe izvršila dva porezna obveznika tijekom obavljanja svoje djelatnosti koja daje pravo na odbitak), kojim se predviđa da u svrhu izračuna dugovanog PDV-a valja pretpostaviti da taj PDV nije bio uključen u zaračunatu cijenu. U tim okolnostima, međutim, nacionalnim se zakonodavstvom također mora predvidjeti da porezni obveznik tu pretpostavku može oboriti podnošenjem dokaza o suprotnom osobito uspoređivanjem plaćene cijene s prevladavajućim cijenama (s PDV-om) slične robe ili usluga.

1 Izvorni jezik: engleski

2 (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 BOE br. 312 od 29. prosinca 1992., str. 44247.

4 Vidjeti, osobito, presude od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 48.), od 12. svibnja 1987., Traen i dr. (372/85 do 374/85, EU:C:1987:222, t. 24. do 26.), od 14. srpnja 1994.,

Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 20. do 23.); od 7. siječnja 2004., Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, t. 56.), od 21. listopada 2010., Accardo i dr. (C-227/09, EU:C:2010:624, t. 45.); od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 37.) i od 15. siječnja 2015., Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, t. 30.)

5 Doduše, Sud je podsjetio da je načelo zabrane zlorabice, kako se primjenjuje u području PDV-a sudskom praksom koja proizlazi iz presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., (C-255/02, EU:C:2006:121), nije pravilo uspostavljeno direktivom, već opće načelo prava. Vidjeti, u tom smislu, presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27.). Međutim, ovaj predmet se ne odnosi na zlorabu, koncept koji u pravu Unije ima točno određeno značenje (vidjeti presudu od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74.) već se odnosi na pitanje o tome kako će se oporezivi iznos rekonstruirati nakon što se utvrdi utaja. S druge strane, valja podsjetiti da su nacionalni sudovi obvezni ispitati može li se, uzimajući u obzir metode tumačenja dopuštene u nacionalnom pravu, zakonodavstvo drukčije tumačiti kako bi se postigao rezultat koji se nastoji ostvariti direktivom. Vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr. (C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 108. do 118.).

6 Vidjeti u tom smislu primjerice presudu od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28.).

7 Osim ako je drukčije navedeno ili kada je riječ o krajnjem potrošaču, upućivanja na gospodarske subjekte u ovom mišljenju treba shvatiti kao da se odnose na porezne obveznike.

8 Vidjeti članak 183. Direktive 2006/112

9 Vidjeti primjerice presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, t. 39.).

10 Primjerice, kako bi pojasnio pojam „podizanje optužnice za kazneno djelo” iz članka 6. Europske konvencije o ljudskim pravima (u daljnjem tekstu: EKLJP) i pojam „kazna” iz članka 7. EKLJP-a, Europski sud za ljudska prava utvrdio je razliku između poreznih mjera čiji je cilj kazniti porezne obveznike i mjera čiji je cilj ispraviti posljedice njihova nezakonitog postupanja za javne financije. Vidjeti osobito presudu ESLJP-a od 24. veljače 1994., Bendenoun protiv Francuske (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, t. 47.).

11 Vidjeti presudu od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 33. do 34.)

12 Vidjeti u tom smislu presudu od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, t. 19.)

13 U skladu sa sudskom praksom Suda, države članice dužne su predvidjeti učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće sankcije kao odgovor na bilo kakvu povredu prava Unije, čak i u nedostatku izričite odredbe u dotičnom aktu Unije. Vidjeti presude od 10. travnja 1984., von Colson i Kamann (14/83, EU:C:1984:153, t. 28.), i od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka (68/88, EU:C:1989:339, t. 24.). Vidjeti u tom smislu, kada je riječ o zajedničkom sustavu PDV-a, presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 34. do 35.).

14 Točno je da se člankom 273. Direktive 2006/112 predviđa da države „mogu” poduzeti druge mjere i stoga ga treba tumačiti na način da se države članice ovlaštuju za donošenje određenih dodatnih mjera. Međutim, obveza država članica da djeluju protiv utaje poreza proizlazi iz članka 310. stavka 6. i članka 325. UFEU-a kao i, općenitije, obveze država članica da osiguraju puni učinak prava Unije. Vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 30.) i, kada je riječ o obvezi država da osiguraju puni učinak prava Unije u

području PDV-a, presudu od 5. srpnja 2016., Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, t. 34.).

15 Vidjeti presudu od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 33. do 34.)

16 Vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 33.) ili od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, t. 20.).

17 Vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 47.) i od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41. i 42.).

18 Prema mojem mišljenju, to je bio slučaj i u presudi od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), koji su razmotriti u nastavku.

19 Točno je da se člancima 74. do 82. Direktive 2006/112 predviđaju određene iznimke, posebice, u skladu s uvodnom izjavom 26. te direktive, kako bi se spriječio gubitak poreznih prihoda kroz korištenje povezanih strana, u odnosu na definiciju pojma „oporezivi iznos” iz njezina članka 73. Međutim, te se iznimke ujednaženo primjenjuju na transakcije na koje su usmjerene: njima se državama članicama u tom pogledu ne dodjeljuje nikakvo diskrecijsko pravo, nego predviđaju alternativne definicije u određenim posebnim situacijama u kojima nije plaćena niti jedna cijena ili plaćena cijena možda u potpunosti ne odgovara gospodarskoj stvarnosti. Usklađenost pojma „oporezivi iznos” također nije dovedena u pitanje člankom 273. Direktive 2006/112 kojim se predviđa da „[d]ržave 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”. Moje isticanje. Naime, iz teksta te odredbe proizlazi da ona samo ovlašćuje države članice na uvođenje dodatnih obveza. Međutim, njome se državama članicama ne dopušta odstupanje od postojećih pravila u pogledu oporezivog iznosa. Zini mi se da u svakom slučaju, iz konteksta članka 273. Direktive 2006/112 proizlazi da, kada se u tom članku 273. navode „druge obveze”, to je vezano za obveze iz glave XI. naslovljene „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”.

20 Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

21 Presuda od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161)

22 Presuda od 5. listopada 2016., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740)

23 Točka 50. te presude

24 Presuda od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, u daljnjem tekstu: presuda Tulic i Plavošin)

25 Ta je činjenica navedena u oba zahtjeva za prethodnu odluku.

26 Vidjeti u tom smislu osobito presude od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.) i od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties i Probadinvest (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 44.) na koje Sud upućuje u presudi Tulic i Plavošin. U engleskoj verziji presude Tulic i Plavošin korišten je izraz: „the amount paid by the taxable person”, u rumunjskoj verziji koristi se izraz: „superioară celei primite de persoana impozabilă” dok je u francuskoj verziji koristi izraz „que l’assujetti a payé” što je jednako „plaćen poreznom obvezniku”

27 Točno je da izraz „načelo neutralnosti” u kontekstu PDV-a također može upućivati na primjenu načela nediskriminacije u području PDV-a. Vidjeti u tom smislu presudu od 15.

studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 48.).

28 Ako dobavlja? nije upisan u registar obveznika PDV-a i ako kupac nije namjeravao odbiti PDV, potonji je logi?no kupio robu po cijeni koju bi platio, bez primjenjivog PDV-a da je transakcija podlijegala tom porezu, s obzirom na to da se može pretpostaviti da je kupac znao da je u tom slu?aju mogao odbiti sve pla?ene poreze. Zato se u poslovnoj praksi izme?u trgovaca cijene poslovnih ponuda ?esto izražavaju bez poreza jer je to cijena koja zanima kupca.

29 Me?utim, treba podsjetiti da, kako bi zadržalo pravo na odbitak u slu?aju utaje, nužno je da kupac barem nije bio nemaran. Naime, Sud je u više navrata smatrao da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu zlouporabe ili utaje. Stoga je na nacionalnim sudovima i tijelima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zloporabe. Vidjeti na primjer presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34. i navedena sudska praksa). Ako je to slu?aj kada porez utaji sâm porezni obveznik, to je tako?er slu?aj kada je porezni obveznik znao, ili je trebao znati, da je svojom kupnjom sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a. Vidjeti presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 46.). Kada je rije? o razini dužne pažnje koja se traži od poreznog obveznika koji želi ostvariti svoje pravo na odbitak, Sud smatra da porezni obveznik mora poduzeti sve mjere koje se od njega opravdano mogu zahtijevati kako bi osigurao da ga transakcija koju izvršava ne?e dovesti do sudjelovanja u utaji poreza. Vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 52.). Konkretno, kad postoji sumnja na nepravilnost ili utaju, od razumnog trgovca može se, ovisno o okolnostima slu?aja, zahtijevati da pribavi informacije o drugom trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu pouzdanost. Vidjeti u tom smislu presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.).

30 U tom smislu razumijem pristup koji je Sud primijenio u presudi Fontana, u kojoj je Sud u bitnome smatrao da je mogu?e, u slu?aju nepoštovanja obveza prijavljivanja, prihod poduzetnika izra?unat ekstrapolacijom na temelju sektorskih studija odobrenih ministarskom uredbom upotrijebiti kao oporezivi iznos, bez pozivanja na pristup iz presude Tulic? i Plavo?in. Vidjeti presudu od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 36.).

31 Vezano za odre?ivanje mjera koje europska institucija ?ija je odluka poništena mora poduzeti kako bi tužitelja vratila u situaciju u kojoj je on trebao biti da nije bilo nezakonitog postupanja, po analogiji isti?em da je za to odre?ivanje potrebno temeljito ispitivanje situacije. Vidjeti presude od 31. ožujka 1971., Komisija/Vije?e (22/70, EU:C:1971:32, t. 60.), od 6. ožujka 1979., Simmenthal/Komisija (92/78, EU:C:1979:53, t. 32.), od 17. velja?e 1987., Samara/Komisija (21/86, EU:C:1987:88, t. 7.) i, konkretnije, ali vezano za Op?i sud, presudu od 23. travnja 2002., Campolargo/Komisija (T-372/00, EU:T:2002:103, t. 109.).

32 U vezi s time napominjem da tržišna cijena predstavlja metodu ispravka nepravilnosti u cijeni koja je predvi?ena samom Direktivom 2006/112. Naime, ?lankom 80. Direktive 2006/112, koji je dio iste glave kao i ?lanci 73. i 78. te direktive, predvi?ena je, u slu?aju da su stranke povezane i da je prema tome za njih vjerojatno da pla?ena cijena ne odražava stvarnu ekonomsku vrijednost transakcije, mogu?nost da države ?lanice umjesto pla?ene cijene odaberu uobi?ajenu tržišnu vrijednost. Vidjeti tako?er uvodnu izjavu 26. i ?lanak 77. Direktive 2006/112.

33 To?no je da je Sud u to?ki 28. presude od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), presudio da „kada je osoba koja je na vrijeme ispostavila ra?un u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, na?elo neutralnosti PDV-a nalaže da PDV koji je neosnovano obra?unan može biti ispravljen”. Me?utim, ne smatram da je Sud, pozivaju?i se na postojanje gubitka poreznih prihoda, stvarno namjeravao provesti sveobuhvatno ispitivanje

sveukupnih posljedica povrede pravila o PDV-u.

34 Prema sudskoj praksi Suda, na pravo na odbitak ulaznog PDV-a poreznog obveznika koji obavlja takve transakcije isto tako ne može utjecati činjenica da je u lancu isporuke, kojem pripadaju te transakcije, neka prethodna ili potonja transakcija bila zahvaćena utajom PDV-a, a da taj porezni obveznik to nije znao ili nije imao nikakvog načina da sazna. Vidjeti presudu od 6. srpnja 2006., *Kittel i Recolta Recycling* (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 46.).

35 Primjerice, uzmimo uobičajen lanac opskrbe robom koji obuhvaća tri posrednika od kojih svaki ostvaruje dobit od 10,00 eura. Pretpostavimo i da svaka transakcija podliježe PDV-u od 20%. Roba će se stoga prvi put prodati za 12,00 eura (s PDV-om) što znači da PDV koji je naplaćen, a potom doznačen državi članici iznosi 2,00 eura. Drugi put će se roba preprodati za 24,00 eura (s PDV-om), naplaćeni porez iznositi će 4,00 eura, ali će doznačeni porez biti samo 2,00 eura, zato što se iznos od 2,00 eura ulaznog PDV-a odbija. Kada bude prodana treći put krajnjem potrošaču za 36,00 eura (s PDV-om), naplaćeni porez iznositi će 6,00 eura, ali će doznačeni PDV iznositi samo 2,00 eura (6 naplaćenih minus 4 na ime ulaznog PDV-a). U konačnici će ukupan iznos naplaćenog poreza iznositi 6,00 eura, što je upravo isti iznos kao da je taj proizvod prvi porezni obveznik prodao izravno krajnjem potrošaču za 36,00 eura (uključujući PDV).

36 Vidjeti primjerice presudu od 3. listopada 2006., *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28.).

37 Iz ove perspektive, činjenica da plaćanje određenog iznosa PDV-a nije potrebno za obnavljanje javnih financija, svaka takva obveza treba se smatrati sankcijom, a ne mjerom usmjerenom na ponovnu uspostavu situacije.

38 Naime, prema sudskoj praksi Suda, porezna uprava ne može poreznom obvezniku odbiti pravo na odbitak PDV-a plaćenog za kupnju robe koja mu je isporučena zato što račun koji se odnose na te kupnje nisu vjerodostojni. Vidjeti rješenje od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, t. 66.).

39 Budući da je PDV trebao biti doznačen samo jedanput, iako je dvaput odbijen.

40 Razmatrana s tog istog ekonomskog gledišta, činjenica da obveza ponovnog uspostavljanja situacije ne smije podrazumijevati nikakav povrat PDV-a u određenim situacijama zapravo nije dovedena u pitanje činjenicom da sustav PDV-a počinje na načelu višefaznog plaćanja. Naime, kao što je to ranije navedeno, mehanizam kojim se provodi to načelo ne utječe na povrat tog poreza, nego ima druge ciljeve. S jedne strane, njime se nastoji ograničiti rizik od gubitka poreznih prihoda u slučaju nesolventnosti posrednika. S druge strane, cilj je takvog sustava dati poreznoj upravi pregled prihoda koji je ostvario porezni obveznik i njegovu posrednu potrošnju, što omogućuje usporedbu s prijavama podnesenim vezano za druge poreze. Međutim, kada je već došlo do preprodaje osobama koje su u biti krajnji potrošači koja je podlijeжала PDV-u i kada je zbog toga država članica naplatila cjelokupni dugovani PDV, kao u ovom slučaju, taj prvi cilj gubi svoj značaj s obzirom na mjere koje treba donijeti radi ponovnog uspostavljanja te situacije. U tom pogledu on ipak ostaje u potpunosti relevantan kad je riječ o sankcijama koje treba donijeti protiv onih koji su protuzakonito prikrili određene transakcije, s obzirom na to da bi sankcije trebale imati za cilj odvraćanje drugih od toga da učine isto. Što se tiče drugog cilja, s obzirom na to da on nije izravno povezan sa samim načinom PDV-a, on načelno može biti relevantan samo u okviru određivanja sankcije koju treba predvidjeti.

41 U skladu s takvim pravnim pristupom, razlika između mjera usmjerenih na ponovnu uspostavu situacije i mjera koje predstavljaju sankciju ne ovisi o tome premašuje li mjera naknadu

štete koju je pretrpjela dotična država članica, već samo o cilju borbe protiv utaje PDV-a koji se nastoji postići predmetnom mjerom. Pored plaćanja PDV-a koji se duguje, ono što upravna tijela zahtijevaju za osobu koja je prekršila pravila o PDV-u jest sankcija, neovisno o tome prelazi li se plaćanjem ono što je nužno potrebno da bi se nadoknadio nastali gubitak poreza.

42 Vidjeti primjerice presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, t. 43.) ili od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, t. 40.).

43 Naime, iako se čini da Sud u pitanjima u vezi s PDV-om uzima u obzir gospodarske učinke ponašanja poreznih obveznika, iz općenitog tumačenja sudske prakse u tom području proizlazi da Sud još uvijek radi ponovne uspostave situacije pridaje veliku važnost poštovanju pravila koje je prekršeno. Vidjeti primjerice presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, t. 48.), u kojoj je Sud uputio na „sve pojedinačne okolnosti”.

44 Tu je razliku tim teže shvatiti jer, kao što je to objašnjeno, obveza država članica da poduzmu potrebne mjere za ponovnu uspostavu situacije proizlazi iz obveze tih istih država članica da osiguraju puni učinak Direktive 2006/112 i stoga se ne može dovesti u pitanje nacionalnim pravom država članica. U tom pogledu ističem da je, prema određenim presudama, Sud presudio da države članice ne mogu spriječiti to da prodavatelj ispravi ispostavljene račune (koji su dokaz poslovne transakcije, a ne plaćanja zaračunate cijene) kada je rizik gubitka poreznih prihoda otklonjen. Vidjeti presudu od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 28.). U tom kontekstu, s obzirom na to da je Sud smatrao da tu obvezu treba odvagnuti u odnosu na načelo pravne sigurnosti, u načelu je na Sudu da odluči u kojem slučaju to načelo obvezuje države članice da prodavateljima uskrate pravo prijenosa poreza na kupce. Vidjeti po analogiji u tom smislu presudu od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, t. 53. i 54.).

45 Vidjeti u tom smislu uvodnu izjavu 5. Direktive 2006/112