Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

4. listopada 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 287. točka 19. – Sustav izuzeća od PDV-a za male porezne obveznike – Zlouporaba osnivanjem novog društva”

U predmetu C-171/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upravni sud u Zagrebu (Hrvatska), odlukom od 9. ožujka 2023., koju je Sud zaprimio 20. ožujka 2023., u postupku

UP CAFFE d.o.o.

protiv

Ministarstva financija Republike Hrvatske,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), S. Rodin i L. S. Rossi, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za UP CAFFE d.o.o., D. Galić, odvjetnica,

– za hrvatsku vladu, G. Vidović Mesarek, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Mataija, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 16. svibnja 2024.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: hrvatski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/856 od 25. svibnja 2016. (SL 2016., L 142, str. 12.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i načela zabrane zlouporabe.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između UP CAFFE-a d.o.o., društva hrvatskog prava, i Ministarstva financija Republike Hrvatske, u vezi s odlukom kojom potonje od društva UP CAFFE zahtijeva plaćanje određenog iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 285. prvim stavkom Direktive o PDV-u predviđa se:

„Države članice koje nisu koristile mogućnost prema članku 14. [druge] Direktive 67/228/EEZ [od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica u vezi s porezima na promet – Struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., 71, str. 1303.)] mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet nije veći od 5 000 [eura] ili protuvrijednosti tog iznosa u nacionalnoj valuti”.

4 U skladu s člankom 287. Direktive o PDV-u:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[…]

19. Hrvatska 35 000 [eura]”.

5 Člankom 1. Provedbene odluke Vijeća (EU) 2017/1768 od 25. rujna 2017. kojom se Republici Hrvatskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 287. Direktive o [PDV-u] (SL 2017., L 250, str. 71.) određuje se:

„Odstupajući od članka 287. točke 19. Direktive [o PDV-u], Hrvatskoj se odobrava izuzeće od plaćanja PDV-a za porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost 45 000 [eura] u nacionalnoj valuti prema tečaju na dan njezina pristupanja”.

6 Člankom 2. drugim stavkom Provedbene odluke 2017/1768 predviđa se da se ta odluka primjenjuje od 1. siječnja 2018. do 31. prosinca 2020. ili do stupanja na snagu direktive o izmjeni članaka 281. do 294. Direktive o PDV-u, ovisno o tome što nastupi prije.

Hrvatsko pravo

7 Člankom 9. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 115/16 i 106/18), naslovljenom „Obveza postupanja u dobroj vjeri”, predviđa se:

„(1) Sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri.

(2) Postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom.

(3) Ministar financija pravilnikom propisuje način postupanja u dobroj vjeri”.

8 U skladu s člankom 11. tog zakona, porezne činjenice „utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti”.

9 Članak 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 77/13) glasi kako slijedi:

(1) „Malim poreznim obveznikom” u smislu ovoga Zakona smatra se pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije bila veća od 300 000 hrvatskih kuna HRK [oko 39 000 eura].

(2) Porezni obveznik iz stavka 1. ovoga članka oslobođen je plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza.”

Okolnosti spora i prethodno pitanje

10 UP CAFFE, društvo sa sjedištem u Hrvatskoj, obavlja djelatnost ugostiteljstva.

11 Hrvatska porezna uprava izdala je 17. listopada 2018. društvu UP CAFFE porezno rješenje za razdoblje od 1. siječnja 2018. do 31. srpnja 2018. za iznos PDV-a od 138 234,02 HRK (oko 18 000 eura), zajedno s iznosom od 2 425,12 HRK (oko 320 eura) na ime zateznih kamata (u daljnjem tekstu: sporno porezno rješenje).

12 U skladu s odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, sporno porezno rješenje temelji se na rezultatima poreznog nadzora u kojem je utvrđeno da je osnivanje društva UP CAFFE bilo dio agresivnog poreznog planiranja čiji je cilj nastavak korištenja sustava izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 90. Zakona o PDV-u, koji se primjenjivao na društvo SS-UGO d.o.o., također sa sjedištem u Hrvatskoj, za djelatnost ugostiteljstva, koju u stvarnosti i dalje obavlja potonje društvo. Naime, hrvatska porezna uprava smatrala je da zapravo nije bilo nikakvog prekida djelatnosti društva SS-UGO i da je osnivanje novog društva, odnosno društva UP CAFFE, zapravo fiktivno. Slijedom toga, spornim poreznim rješenjem predviđa se oporezivanje društva UP CAFFE po osnovi PDV-a na tu aktivnost kao i priznavanje prava na odbitak PDV-a koji se duguje ili odbitak ulaznog PDV-a za navedenu djelatnost.

13 Društvo UP CAFFE osporilo je zakonitost spornog poreznog rješenja pred Upravnim sudom u Zagrebu (Hrvatska) koji je sud koji je uputio zahtjev.

14 Taj sud navodi da su nacionalne odredbe koje bi mogle biti osnova oporezivanja PDV-om društva UP CAFFE zbog zlouporabe prava donesene tek nakon poreznog razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku i da se Ustavom Republike Hrvatske zabranjuje njihova retroaktivna primjena.

15 Međutim, pita se može li se hrvatska porezna uprava izravno pozvati na opće načelo prava Unije koje se odnosi na zabranu zlouporaba kako bi opravdala takvo oporezivanje, uzimajući u obzir načela iz presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455). Ističe da su okolnosti predmeta koji se pred njim vodi ipak različite od onih o kojima je bila riječ u predmetima u kojima je donesena ta presuda s obzirom na to da se postupak koji se pred njim vodi ne odnosi na pravo na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, nego na korištenje sustava izuzeća od PDV-a.

16 U tim je okolnostima Upravni sud u Zagrebu odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće pitanje:

„Nameće li pravo Unije nacionalnim tijelima i sudovima da utvrde obvezu [PDV-a] (ne da odbiju zahtjev za povrat poreza) kada objektivni elementi slučaja ukazuju da je počinjena utaja PDV-a, formiranjem novog društva, odnosno prekidom oporezivog kontinuiteta poslovanja ranijeg, u situaciji u kojoj porezni obveznik zna ili [je morao] znati da je u takvom djelovanju sudjelovao i u slučaju u kojem nacionalni zakon, u trenutku nastanka oporezivog događaja, ne propisuje takvo utvrđenje?"

Prethodno pitanje

17 Najprije valja podsjetiti na to da članak 94. Poslovnika Suda nalaže sudu koji je uputio zahtjev da, kako bi se omogućilo tumačenje prava Unije koje bi bilo korisno za glavni postupak, odredi činjenični i pravni okvir unutar kojeg se nalaze pitanja koja postavlja ili da barem objasni činjenične tvrdnje na kojima se ona temelje.

18 U ovom slučaju postavljeno pitanje ne odnosi se posebno na odredbu prava Unije koju treba tumačiti.

19 Osim toga, ne čini se ni da je članak 285. Direktive o PDV-u, na koji se pozivaju društvo UP CAFFE i hrvatska vlada u svojim pisanim očitovanjima, relevantan za predmet u glavnom postupku s obzirom na činjenične elemente navedene u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

20 Naime, budući da se odredbama hrvatskog prava kojima se prenosi Direktiva o PDV-u, koje su primijenjene u glavnom postupku, predviđa prag za korištenje izuzeća od PDV-a u iznosu od 300 000 HRK [oko 39 000 eura], čini se da relevantna odredba Direktive o PDV-u *a priori* nije članak 285. te direktive kojim se predviđa prag izuzeća u iznosu od 5000 eura, nego, kao što to navodi Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima, članak 287. točka 19. navedene direktive kojim se predviđa mogućnost Republike Hrvatske da primijeni prag izuzeća od PDV-a u iznosu koji ne prelazi 35 000 eura, a koji je u poreznom razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku povećan na 45 000 eura Provedbenom odlukom 2017/1768.

21 Naposljetku, valja istaknuti da, iako se tekst postavljenog pitanja odnosi na slučaj utaje, iz elemenata dostavljenih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se pitanje koje se postavlja u tom predmetu zapravo odnosi na načelo zabrane zlouporaba.

22 Stoga, s obzirom na pretpostavku relevantnosti prethodnih pitanja koja se odnose na pravo Unije i činjenicu da Sud raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na postavljeno pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 25. lipnja 2024., Ilva i dr., C-626/22, EU:C:2024:542, t. 47. i navedenu sudsku praksu), valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u, u vezi s načelom zabrane zlouporaba, tumačiti na način da se njome, ako se utvrdi da osnivanje društva predstavlja zlouporabu čiji je cilj nastavak korištenja sustava izuzeća od PDV-a, predviđenog člankom 287. točkom 19. te direktive, na djelatnost koju je, uz korištenje tog sustava, prethodno obavljalo drugo društvo, zahtijeva da tako osnovano društvo ne može koristiti taj sustav, čak i ako ne postoje posebne odredbe kojima je u nacionalnom pravnom poretku propisana zabrana takvih zlouporaba.

23 Kao prvo, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da utvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a pretpostavlja, s jedne strane, da je rezultat predmetne operacije, unatoč formalnoj primjeni uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim se prenosi ta direktiva, ostvarenje porezne pogodnosti čije bi dodjeljivanje bilo u suprotnosti s ciljem koji se želi postići tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je glavni cilj te operacije ostvarenje porezne pogodnosti. Naime, zabrana zlouporabe nije relevantna ako predmetne operacije mogu imati drugo opravdanje osim samog ostvarenja porezne pogodnosti (vidjeti po analogiji presudu od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.).

24 Kad je riječ o odredbama Direktive o PDV-u koje mogu biti predmet takve zlouporabe, u ovom slučaju među njih valja uključiti pravo na korištenje sustava izuzeća od PDV-a predviđeno u članku 287. točki 19. te direktive s obzirom na to da je Republika Hrvatska iskoristila mogućnost primjene tog sustava.

25 Naime, Sud je već presudio da, s obzirom na to da eventualno odbijanje korištenja prava koje proizlazi iz Direktive o PDV-u odražava opće načelo prema kojem nitko ne može koristiti prava predviđena pravnim sustavom Unije u svrhu zlouporabe ili utaje, takvo odbijanje trebaju izvršiti općenito nacionalna tijela i sudovi, neovisno o pravu u području PDV-a na koje je utjecala zlouporaba ili prijevara (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, t. 46.).

26 U ovom slučaju stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi je li hrvatska porezna uprava pravilno utvrdila da osnivanje društva UP CAFFE predstavlja zlouporabu u smislu sudske prakse navedene u točki 23. ove presude koja za cilj ima nastavak korištenja sustava izuzeća od PDV-a, predviđenog nacionalnim odredbama kojima se prenosi članak 287. točka 19. Direktive o PDV-u.

27 U tom pogledu valja pojasniti da, kad je riječ o uvjetu koji se odnosi na ostvarivanje porezne pogodnosti čije bi odobravanje bilo protivno ciljevima koji se žele postići sustavom izuzeća od PDV-a predviđenim u članku 287. točki 19. Direktive o PDV-u, taj sustav upravnim pojednostavnjenjima nastoji poticati osnivanje, aktivnost i kompetitivnost malih poduzeća i održati razuman odnos između administrativnog opterećenja povezanog s poreznim nadzorom i niskih poreznih prihoda koji će se ostvariti. Dakle, tim odredbama nastoji se administrativnog opterećenja poštedjeti i mala poduzeća i porezne uprave (presuda od 9. srpnja 2020., AJPF Carae-Severin i DGRFP Timieoara, C-716/18, EU:C:2020:540, t. 40.).

28 Stoga, ako je društvo osnovano radi nastavka korištenja sustava izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 287. točkom 19. Direktive o PDV-u na djelatnost koju je prije obavljalo drugo društvo, u trenutku kad je potonje prestalo ispunjavati uvjete potrebne za korištenje tog sustava, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, odobravanje takve porezne pogodnosti ne odgovara ciljevima koji se nastoje postići navedenim sustavom.

29 Kao drugo, što se tiče pravnih posljedica koje bi trebalo izvesti u slučaju utvrđenja takve zlouporabe, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji se Direktivom o PDV-u prepoznaje i potiče (vidjeti po analogiji presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71. i od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 42.).

30 Kao što to proizlazi iz točke 25. ove presude, na nacionalnim je tijelima i sudovima da odbiju korištenje sustava izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 287. točkom 19. Direktive o PDV-u ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na korištenje tog sustava poziva radi zlouporabe.

31 Što se tiče okolnosti koju je u svojem pitanju naveo sud koji je uputio zahtjev, prema kojoj se nacionalnim pravom ne predviđaju posebne odredbe o zabrani zlouporabe prava, valja podsjetiti, s jedne strane, da je na nacionalnom sudu da nacionalno pravo u najvećoj mogućoj mjeri tumači u svjetlu teksta i svrhe Direktive o PDV-u, što zahtijeva da učini sve što je u njegovoj nadležnosti uzimajući u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjujući metode tumačenja koje ono priznaje (vidjeti po analogiji presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, t. 52.).

32 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi postoje li u hrvatskom pravu pravna pravila, bilo odredba ili opće načelo, prema kojima je zlouporaba prava zabranjena ili druge odredbe koje se tiču utaje ili izbjegavanja poreza koje bi se mogle tumačiti sukladno zahtjevima prava Unije u području borbe protiv utaje poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i drugi, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

33 Stoga je u ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev dužan utvrditi bi li, kao što to sugerira Komisija, u svakom slučaju takvo odbijanje bilo moguće utemeljiti na tumačenju članka 9. Općeg poreznog zakona, ili njegova članka 11., u skladu s pravom Unije.

34 Ako se, s druge strane i u svakom slučaju, pokaže da hrvatsko pravo ne sadržava takva pravila podložna usklađenom tumačenju, ne može se ipak zaključiti da su nacionalna tijela i sudovi spriječeni poštovati zahtjeve Direktive o PDV-u i tako odbiti pogodnost koju daje pravo predviđeno tom direktivom u slučaju zlouporabe (vidjeti po analogiji presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, t. 54.).

35 Naime, iako prema ustaljenoj sudskoj praksi direktiva ne može sama po sebi stvarati obveze za pojedinca i stoga se država članica na nju kao takvu ne može pozvati protiv njega, odbijanje korištenja prava kao posljedica zlouporabe nije obuhvaćeno slučajem predviđenim tom sudskom praksom (vidjeti u tom smislu presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, t. 55.).

36 Takvo odbijanje odgovara načelu, navedenom u točki 25. ove presude, prema kojemu se nitko ne može pozivati na odredbe prava Unije u svrhu zlouporabe, s obzirom na to da se njihova primjena ne može proširiti na pokrivanje zlouporabe (vidjeti u tom smislu presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 56. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

37 Tako ako činjenice zlouporabe ne mogu biti temelj prava predviđenog pravnim poretkom Unije, odbijanje pogodnosti, sukladno u ovom slučaju Direktivi o PDV-u, predmetnom pojedincu na temelju te direktive ne nameće obvezu, već je sama posljedica utvrđenja prema kojem objektivni uvjeti potrebni za dobivanje zatražene pogodnosti, predviđeni navedenom direktivom u pogledu tog prava, zapravo nisu zadovoljeni i da, zbog toga, takvo odbijanje ne zahtijeva posebnu pravnu osnovu (vidjeti po analogiji presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 57. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

38 Stoga se u ovom slučaju prije radi o nemogućnosti poreznog obveznika da se pozove na pravo predviđeno Direktivom o PDV-u čiji objektivni kriteriji dodjele nisu ispunjeni zbog zlouporabe koja utječe na operaciju koju je ostvario sam porezni obveznik (vidjeti po analogiji presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, t. 58.). Iz toga proizlazi da je, u slučaju zlouporabe koja za cilj ima korištenje sustava izuzeća od PDV-a iz članka 287. točke 19. Direktive o PDV-u, na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju korištenje tog sustava, čak i ako ne postoje posebne nacionalne odredbe u tom smislu (vidjeti po analogiji presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 62. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 33.).

39 Osim toga, presudom od 5. srpnja 2007., Kofoed, (C-321/05, EU:C:2007:408), na koju se društvo UP CAFFE poziva kako bi ipak istaknulo nužnost postojanja posebnih nacionalnih odredbi o zlouporabi prava da bi se opravdalo odbijanje korištenja sustava izuzeća od PDV-a, ne pobija se to utvrđenje. Naime, u točkama 38. i 48. te presude Sud se nije izjašnjavao o uvjetima primjene načela zabrane zlouporaba, nego o uvjetima primjene posebne odredbe koja se nalazi u direktivi i kojom se državama članicama omogućava da odbiju primijeniti izuzeće iz te direktive, ako je glavni ili jedan od glavnih ciljeva dotične operacije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza. Osim toga, iako je Sud u točki 48. navedene presude istaknuo postojanje pravila nacionalnog prava o zlouporabi prava, utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza koja se mogu tumačiti u skladu s pravom Unije, ta se sudska praksa odnosi na navedenu odredbu sekundarnog zakonodavstva i stoga nije primjenjiva na opće načelo zabrane zlouporaba (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 38.).

40 Naposljetku, valja dodati da, u slučaju zlouporaba, uključene operacije moraju biti „ponovno definirane” na način da se ponovno uspostavi stanje kakvo bi postojalo da nije bilo operacija koje predstavljaju tu zlouporabu i da ta preinaka ipak ne smije prekoračivati ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprečavanje utaje (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92., 94. i 98., od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 48. i 52. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 46.).

41 Sud je također pojasnio da primjena načela zabrane zlouporaba u području PDV-a podrazumijeva, kao prvo, određivanje stanja koje bi postojalo da nije bilo operacija koje čine takvu zlouporabu i, zatim, ocjenu tog ponovno određenog stanja u pogledu relevantnih odredaba nacionalnog prava i Direktive o PDV-u (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 47.).

42 U ovom slučaju ta načela u najmanju ruku podrazumijevaju da društvo čije osnivanje predstavlja zlouporabu podliježe PDV-u koji bi bio primjenjiv da nije bilo takve zlouporabe i, osim toga, ako su ispunjeni uvjeti, da ima pravo na odbitak PDV-a koji se duguje ili odbitak ulaznog PDV-a koji se odnosi na djelatnost koju obavlja, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

43 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u, u vezi s načelom zabrane zlouporaba, treba tumačiti na način da se, ako je utvrđeno da osnivanje društva predstavlja zlouporabu čiji je cilj nastavak korištenja sustava izuzeća od PDV-a, predviđenog člankom 287. točkom 19. te direktive, na djelatnost koju je, uz korištenje tog sustava, prethodno obavljalo drugo društvo, navedenom direktivom zahtijeva da se na tako osnovano društvo ne može primijeniti navedeni sustav, čak i ako ne postoje posebne odredbe kojima je u nacionalnom pravnom poretku propisana zabrana takvih zlouporaba.

Troškovi

44 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/856 od 25. svibnja 2016., u vezi s načelom zabrane zlouporaba, treba tumačiti na način da, ako je utvrđeno da osnivanje društva predstavlja zlouporabu čiji je cilj nastavak korištenja sustava izuzeća od poreza na dodanu vrijednost, predviđenog člankom 287. točkom 19. Direktive 2006/112, na djelatnost koju je, uz primjenu tog sustava, prethodno obavljalo drugo društvo, Direktivom 2006/112 zahtijeva se da tako osnovano društvo ne može koristiti navedeni sustav, čak i ako ne postoje posebne odredbe kojima je u nacionalnom pravnom poretku propisana zabrana takvih zlouporaba.

Lycourgos Spineanu-Matei Bonichot

Rodin Rossi

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 4. listopada 2024.

Tajnik
A. Calot Escobar

Predsjednik vijeća
C. Lycourgos