Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

4. lipnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Načela prava Unije – Poštovanje prava obrane – Porezni postupak – Ostvarivanje prava na odbitak u području poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Uskraćivanje prava na odbitak zbog navodno neprimjerenog ponašanja dobavljačâ poreznog obveznika – Upravni akt koji su izdala nacionalna porezna tijela a da pritom predmetnom poreznom obvezniku nisu omogućila pristup informacijama i dokumentima na kojima se temelji navedeni akt – Sumnja na utaju poreza – Nacionalna praksa koja ostvarivanje prava na odbitak uvjetuje posjedovanjem popratne dokumentacije osim fiskalnog računa – Dopuštenost”

U predmetu C-430/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Cluj (Viši sud u Cluju, Rumunjska), odlukom od 15. svibnja 2019., koju je Sud zaprimio 3. lipnja 2019., u postupku

SC C. F. SRL

protiv

A. J. F. P. M.,

D. G. R. F. P.C,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: M. Safjan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, L. Bay Larsen i C. Toader, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SC C. F. SRL, T. D. Vidrean-Căpuşan i D. F. Paşcu, *avocați*,

– za rumunjsku vladu, E. Gane, A. Rotăreanu i C.-R. Canțăr, a zatim E. Gane i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje općeg načela prava Unije o poštovanju prava obrane i načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) od strane država članica.

2 Taj zahtjev upućen je u okviru spora između društva SC C. F. SRL (u daljnjem tekstu: CF), s jedne strane, i Administrației Județeană a Finanțelor Publice M. (Okružna agencija za javne financije M., Rumunjska, u daljnjem tekstu: okružna agencija) i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Glavna regionalna uprava za javne financije C., Rumunjska, u daljnjem tekstu: regionalna uprava), s druge strane, u pogledu zahtjeva za poništenje poreznih upravnih akata kojima su društvu CF naložene dodatne porezne obveze u području PDV-a i poreza na dobit.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 178. točkom (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.), kako je izmijenjena Direktivom 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), određeno je:

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

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

Rumunjsko pravo

4 Člankom 11. stavkom 1. Legee nr 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 kojim se uspostavlja Porezni zakonik) od 8. rujna 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 688 od 10. rujna 2015., u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) određuje se da prilikom utvrđivanja iznosa poreza, nameta ili obveznog socijalnog doprinosa porezna tijela mogu ne uzeti u obzir transakciju koja nema ekonomsku svrhu, tako da prilagođavaju njezine porezne učinke, ili mogu izmijeniti oblik transakcije ili djelatnosti tako da odražava njezin ekonomski sadržaj.

5 Članak 25. stavak 1. Poreznog zakonika predviđa da se, u svrhe utvrđivanja poreznog rezultata, troškovima koji se mogu odbiti smatraju troškovi nastali u cilju obavljanja gospodarske djelatnosti, uključujući one uređene važećim zakonima, kao i troškovi registracije, kotizacije i pristojbe koje se plaćaju trgovačkim i industrijskim komorama, udrugama poslodavaca i sindikalnim udrugama.

6 Članak 299. stavak 1. točka (a) navedenog zakonika predviđa obvezu poreznog obveznika PDV-a da u pogledu plaćenog ili dugovanog pretporeza posjeduje fiskalni račun i, u određenim konkretnim slučajevima, i dokaz o plaćanju.

7 U skladu s člankom 6. stavcima 1. i 2. Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207 o Zakoniku o poreznom postupku), od 20. srpnja 2015. (Monitorul Oficial al României, dio I, br. 547 od 23. srpnja 2015.), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku):

„1. Porezno tijelo može u granicama svojih ovlasti i nadležnosti ocijeniti relevantnost poreznih činjenica korištenjem dokaza određenih zakonom i donijeti rješenje koje se temelji na zakonskim odredbama te na sveobuhvatnim utvrđenjima koja se odnose na sve pojašnjavajuće okolnosti slučaja u trenutku donošenja odluke. Prilikom izvršavanja svoje diskrecijske ovlasti porezno tijelo treba voditi računa o pisanom mišljenju koje je nadležno porezno tijelo izdalo u odnosu na predmetnog poreznog obveznika u okviru djelatnosti pomoći u usmjeravanju poreznih obveznika kao i o rješenju poreznog tijela u poreznom upravnom aktu ili rješenju suda u ranijoj konačnoj odluci u pogledu istovjetnih činjenica koje se odnose na istog poreznog obveznika. Ako porezno tijelo utvrdi da se porezna situacija poreznog obveznika i informacije koje su uzete u obzir u pisanom mišljenju ili poreznom upravnom aktu o istom poreznom obvezniku razlikuju, ono može utvrditi navode u skladu sa stvarnom poreznom situacijom i poreznim zakonodavstvom te mora pisano navesti razloge zbog kojih nije uzelo u obzir ranije mišljenje.

2. Porezno tijelo izvršava svoje pravo ocjenjivanja u granicama razuma i pravičnosti, osiguravajući pravičnu ravnotežu između cilja koji se nastoji postići i sredstava kojima se on nastojao postići.”

8 Članak 9. Zakonika o poreznom postupku, naslovljen „Pravo na saslušanje”, u stavku 1. određuje:

„Porezno tijelo mora prije donošenja odluke osigurati da se porezni obveznik ima priliku očitovati o činjenicama i okolnostima koje su relevantne za donošenje odluke.”

9 Članak 46. tog zakonika, naslovljen „Sadržaj i obrazloženje poreznog upravnog akta”, u stavku 2. određuje:

„Porezni upravni akt izdan u papirnatom obliku sadržava sljedeće elemente:

[…]

(j) navode u vezi sa saslušanjem poreznog obveznika”.

10 Članak 49. navedenog zakonika, naslovljen „Ništavost poreznog upravnog akta”, glasi kako slijedi:

„1. Porezni upravni akt ništavan je u svim sljedećim slučajevima:

(a) ako je donesen protivno zakonskim odredbama u području tržišnog natjecanja;

(b) ne sadržava jedan od elemenata koji se odnose na prezime, ime i svojstvo zastupnika poreznog tijela, prezime, ime ili naziv poreznog obveznika, predmet upravnog akta ili potpis zastupnika poreznog tijela, osim onoga što je predviđeno člankom 46. stavkom 6., te porezno tijelo izdavanja;

(c) sadržava tešku i očitu pogrešku. Porezni upravni akt sadržava tešku i očitu pogrešku ako razlozi na kojima se temelji sadržavaju toliko značajnu pogrešku da on, da su bili odbijeni ranije ili prilikom donošenja akta, ne bi bio donesen.

2. Ništavost može utvrditi nadležno porezno tijelo ili tijelo nadležno za postupanje sa žalbom, na zahtjev ili po službenoj dužnosti. Ako je ništavost utvrdilo nadležno porezno tijelo, ono donosi odluku koju priopćava poreznom obvezniku.

3. Porezni upravni akti koji povređuju zakonske odredbe različite od onih navedenih u stavku 1. mogu se poništiti. Odredbe članka 50. primjenjuju se *mutatis mutandis*."

11 U skladu s člankom 278. stavkom 1. tog zakonika:

„Podnošenje upravne tužbe ne podrazumijeva odgodu izvršenja poreznog upravnog akta."

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 CF, trgovačko društvo rumunjskog prava, osnovano je tijekom 2008., a glavna mu je djelatnost iskorištavanje šumskih resursa. Od 29. kolovoza 2016. do 13. travnja 2017. nad tim je društvom okružna agencija provela porezni nadzor koji se odnosi, s jedne strane, na porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2016. i, s druge strane, na PDV za razdoblje od 1. ožujka 2014. do 31. prosinca 2016.

13 Taj porezni nadzor prekinut je na šest mjeseci kako bi regionalna uprava, nadležna za suzbijanje poreznih prijevara, provela istragu u kojoj je sudjelovalo državno odvjetništvo pri Tribunalulu Cluj (Viši sud u Cluju, Rumunjska). Kaznena istraga zaključena je odlukom o razvrstavanju.

14 U svojem izvješću o poreznom nadzoru okružna agencija navela je da su trgovačke transakcije između društva CF i dvoje njegovih dobavljača bile fiktivne jer ta dva dobavljača – mikropoduzeća za koja je porezna stopa 3 % prometa, dok je za društvo CF ta stopa 16 % – nisu imala tehničku i logističku sposobnost za pružanje usluga za koje su izdala račun društvu CF.

15 Zakonski zastupnik društva CF pozvan je u okružnu agenciju kako bi ondje primio presliku tog izvješća o poreznom nadzoru.

16 Društvo CF pobijalo je to izvješće o poreznom nadzoru i zahtijevalo da mu se omogući pristup cjelokupnom upravnom spisu. Ono je navelo da u trenutku poreznog nadzora nije bilo obaviješteno o načinu na koji je kaznena istraga mogla utjecati na nadzor poreznih tijela.

17 Nakon što su ta tijela odbila njegovu žalbu, društvo CF podnijelo je tužbu sudu koji je uputio zahtjev, odnosno Tribunalulu Cluj (Viši sud u Cluju).

18 Sud koji je uputio zahtjev ističe da, prema mišljenju rumunjskih poreznih tijela, postoji odgovornost društva CF zbog neprimjerenog poreznog ponašanja njegovih dobavljača. Navedena tijela smatraju da fiktivna priroda trgovačkih transakcija između društva CF i navedenih dobavljača proizlazi iz činjenice da CF nije mogao podnijeti popratnu dokumentaciju osim fiskalnog računa. Dakle, u skladu s rumunjskim zakonodavstvom, jedini dokument koji je porezni obveznik dužan podnijeti radi ostvarivanja svojeg prava na odbitak kako u području PDV-a tako i u području poreza na dobit fiskalni račun.

19 Taj sud utvrđuje da je nemoguće odrediti način na koji je na porezni nadzor što ga je provela okružna agencija utjecala istraga koju je provela regionalna uprava, zadužena za suzbijanje poreznih prijevara. Isto tako, navedeni sud nema saznanja o indicijama na temelju kojih su porezna tijela smatrala da su trgovačke transakcije između društva CF i njegovih dobavljača bile fiktivne.

20 U tim je okolnostima Tribunalul Cluj (Viši sud u Cluju) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li i mora li, s obzirom na načelo poštovanja prava obrane, kao što proizlazi iz dosadašnje sudske prakse Suda […], posljedica nedostatka mogućnosti pristupa fizičke osobe informacijama na temelju kojih je donesen upravni porezni akt biti njegova ništavost, unatoč činjenici da se taj akt poziva na neke elemente iz upravnog spisa?

2. Sprečavaju li načela neutralnosti, proporcionalnosti i ekvivalentnosti ostvarivanje prava na odbitak u području PDV-a i poreza na dobit poduzeća u slučaju društva s besprijekornim postupanjem s poreznog stajališta, kojem se uskraćuje ostvarivanje prava na odbitak u području poreza na dobit poduzeća zbog poreznog postupanja dobavljača koje se smatra neodgovarajućim na temelju elemenata poput nedostatka ljudskih resursa, nedostatka prijevoznih sredstava, čemu se dodaje činjenica da porezno tijelo ne pruža dokaz ni o jednoj aktivnosti iz koje proizlazi porezna/kaznena odgovornost tih dobavljača?

3. Je li u skladu s pravom Unije nacionalna praksa koja ostvarivanje prava na odbitak na području PDV-a i poreza na dobit poduzeća uvjetuje posjedovanjem drugih popratnih dokumenata osim fiskalnih računa, kao što su procjena troškova i izvješće o napretku radova, dodatni popratni dokumenti koje nacionalna porezna vlast ne određuje na jasan i precizan način?

4. Može li se, u smislu presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), smatrati da je riječ o utaji poreza u slučaju u kojem porezni obveznik kupi dobra i usluge od drugog poreznog obveznika koji je korisnik drugačijeg poreznog režima od onoga poreznog obveznika o kojem je riječ?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

21 Rumunjska vlada osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku kako s obzirom na članak 94. Poslovnika Suda tako i zbog nepostojanja relevantnih propisa prava Unije kad je riječ o aspektu glavnog predmeta koji se odnosi na porez na dobit.

22 U tom pogledu, s jedne strane, valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar zakonodavnog i činjeničnog okvira 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 u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se dao koristan odgovor na upućena pitanja i razumjeli razlozi zbog kojih nacionalni sud smatra da su mu potrebni odgovori na ta pitanja za odlučivanje u sporu koji se pred njim vodi (presuda od 12. prosinca 2019., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, t. 24. i navedena sudska praksa).

23 Budući da se postupak u prethodnom pitanju pred Sudom temelji na odluci kojom se upućuje prethodno pitanje prema članku 267. UFEU-a, nužno je da nacionalni sud u toj odluci odredi činjenični i zakonodavni okvir spora u glavnom postupku i da pruži osnovna objašnjenja o razlozima zbog kojih je odabrao odredbe prava Unije čije tumačenje traži kao i o vezi koju uspostavlja između tih odredbi i nacionalnog propisa koji je primjenjiv u sporu koji je pred njim pokrenut. Ovi

kumulativni zahtjevi u vezi sa sadržajem zahtjeva za prethodnu odluku izričito su navedeni u članku 94. Poslovnika (presuda od 12. prosinca 2019., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, t. 25. i navedena sudska praksa).

24 Kad je riječ, konkretnije, o zahtjevima iz članka 94. Poslovnika, valja utvrditi da su u ovom zahtjevu za prethodnu odluku sadržani ključni činjenični elementi te je naveden sadržaj odredbi kako prava Unije tako i nacionalnog prava koje se mogu primijeniti na glavni predmet.

25 S druge strane, kad je riječ o aspektu glavnog predmeta koji se odnosi na porez na dobit, valja podsjetiti na to da, kada nacionalno zakonodavstvo situacije koje su u cijelosti unutarnje uređuje na jednak način kao i pravo Unije, kako bi se, primjerice, izbjegla diskriminacija domaćih državljana ili eventualna narušavanja tržišnog natjecanja ili pak osigurala primjena jedinstvenog postupka u usporedivim situacijama, postoji konkretan interes da se radi izbjegavanja budućih različitih tumačenja odredbe ili pojmovi koji su preuzeti iz prava Unije jednako tumače bez obzira na okolnosti u kojima ih treba primijeniti (presuda od 24. listopada 2019., Belgische Staat, C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, t. 22. i navedena sudska praksa).

26 Stoga je tumačenje odredaba prava Unije od strane Suda u situacijama koje ne ulaze u njihovo područje primjene opravdano kad su te odredbe u skladu s nacionalnim pravom izravno i bezuvjetno primjenjive na takve situacije kako bi se osiguralo istovjetno postupanje u tim situacijama i u onima koje su obuhvaćene područjem primjene prava Unije (presuda od 24. listopada 2019., Belgische Staat, C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, t. 23.).

27 Budući da je sud koji je uputio zahtjev pobliže pojasnio da je to tako u predmetnom slučaju, kad je riječ o aspektu glavnog predmeta koji se odnosi na porez na dobit, valja smatrati, s obzirom na prethodno navedeno, da je ovaj zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li opće načelo prava Unije o poštovanju prava obrane tumačiti na način da, ako u okviru nacionalnih upravnih postupaka nadzora i određivanja porezne osnovice PDV-a poreznom obvezniku nije bio omogućen pristup informacijama sadržanima u njegovu upravnom spisu koje su bile uzete u obzir prilikom donošenja upravne odluke kojom su mu nametnute dodatne porezne obveze, to načelo zahtijeva da navedena odluka bude poništena.

29 S tim u vezi valja podsjetiti na to da je poštovanje prava obrane opće načelo prava Unije koje se primjenjuje kada uprava predloži protiv osobe donošenje akta koji na nju negativno utječe. Navedeno se načelo primjenjuje u okolnostima u kojima uprava porezne obveznike podvrgava postupku poreznog nadzora kako bi osigurala cjelovitu naplatu PDV-a koji se duguje na području predmetne države članice ili kako bi se borila protiv utaje poreza (vidjeti u tom smislu presude od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 26. i 27. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 40.).

30 Sastavni dio poštovanja prava obrane jest pravo na saslušanje, koje svakoj osobi jamči mogućnost da na smislen i djelotvoran način iznese svoje stajalište u upravnom postupku i prije donošenja bilo koje odluke koja bi mogla nepovoljno utjecati na njezine interese. Prema ustaljenoj praksi Suda, pravilo prema kojem adresat odluke koja na njega negativno utječe mora imati mogućnost iznijeti svoje očitovanje prije njezina donošenja ima za cilj omogućiti nadležnom tijelu da smisleno uzme u obzir sve relevantne elemente. Kako bi se osigurala učinkovita zaštita predmetne osobe, njezin je cilj posebice da potonja može ispraviti pogrešku ili uzeti u obzir elemente koji se odnose na njezinu

osobnu situaciju, a koji idu za tim da se odluka donese, da se ne donese ili da ima ovakav ili onakav sadržaj (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

31 Iako nacionalna porezna tijela ne podliježu općoj obvezi davanja potpunog uvida u spis kojim raspolažu ni općoj obvezi da po službenoj dužnosti dostave dokumente ili informacije na kojima se temelji odluka koju namjeravaju donijeti, ipak u upravnim postupcima nadzora i utvrđivanja osnovice PDV-a pojedinac mora imati mogućnost da mu se na njegov zahtjev dostave informacije i dokumenti koji se nalaze u upravnom spisu i koje je javno tijelo uzelo u obzir u svrhu donošenja svoje odluke, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje pristupa navedenim informacijama i dokumentima (presuda od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 32. i 39.).

32 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev ističe da su nacionalna porezna tijela odbila poreznom obvezniku priopćiti relevantne informacije koje je od njih pravodobno zahtijevao i ne navodi nijedan cilj u općem interesu koji opravdava takvo odbijanje.

33 U tim okolnostima taj se sud pita je li njegova zadaća utvrditi ništavost upravne odluke kojom se navedenom poreznom obvezniku nameću dodatne porezne obveze.

34 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, ako pretpostavke pod kojima se mora jamčiti poštovanje prava obrane i posljedice povrede tog prava nisu utvrđene pravom Unije, te su pretpostavke i te posljedice obuhvaćene nacionalnim pravom, pod uvjetom da su mjere usvojene u tu svrhu iste vrste kao i one na koje bi pojedinci imali pravo u usporedivoj situaciji u nacionalnom pravu (načelo ekvivalentnosti) i da ne čine praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava koja im dodjeljuje pravni poredak Unije (načelo djelotvornosti) (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 75.).

35 Kad je, konkretnije, riječ o načelu djelotvornosti, Sud je presudio da ne zahtijeva da odluka koja se pobija jer je donesena povredom prava obrane bude poništena u svim slučajevima. Naime, povreda prava obrane, a posebice prava na saslušanje, dovodi do poništenja odluke donesene na kraju predmetnog upravnog postupka samo ako je navedeni postupak bez te nepravilnosti mogao imati drukčiji ishod (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 78. i 79.).

36 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni u kojoj je mjeri postupak poreznog nadzora mogao imati drukčiji rezultat da je društvo CF moglo imati pristup spisu tijekom navedenog upravnog postupka.

37 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da opće načelo prava Unije o poštovanju prava obrane treba tumačiti na način da, ako u okviru nacionalnih upravnih postupaka nadzora i određivanja porezne osnovice PDV-a poreznom obvezniku nije bio omogućen pristup informacijama sadržanima u njegovu upravnom spisu koje su bile uzete u obzir prilikom donošenja upravne odluke kojom su mu nametnute dodatne porezne obveze, a sud pred kojim se vodi postupak utvrdi da je, da nije bilo te nepravilnosti, postupak mogao imati drukčiji rezultat, to načelo zahtijeva da navedena odluka bude poništena.

Drugo, treće i četvrto pitanje

38 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, ako nacionalna porezna uprava ima puke neutemeljene sumnje u pogledu stvarnog izvršenja ekonomskih transakcija na temelju kojih je izdan fiskalni račun, načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava PDV-a od strane država članica, osobito načela neutralnosti i pravne

sigurnosti, tumačiti na način da im se protivi to da poreznom obvezniku na kojega je naslovljen taj račun bude odbijeno pravo na odbitak PDV-a ako on osim navedenog računa ne može podnijeti druge dokaze o postojanju izvršenih ekonomskih transakcija.

39 Najprije valja pojasniti da je samo na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni posljedice tumačenja koje Sud da u odgovoru na pitanja o aspektu glavnog predmeta koji se odnosi na porez na dobit.

40 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge koje upotrebljavaju u svrhu svojih oporezivih transakcija temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koji je uspostavljen zakonodavstvom Unije. Kao što je to Sud više puta presudio, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u sastavni je dio sustava PDV-a te se u načelu ne može ograničiti (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 33 i navedena sudska praksa).

41 Stoga zajednički sustav PDV-a jamči potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (presuda od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 22. i navedena sudska praksa).

42 Slijedom toga, borba protiv eventualne prijevare, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u te je Sud uzastopno presuđivao da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu prijevare ili zlouporabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34.).

43 Iako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kad je porezni obveznik znao ili trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a. Poreznom obvezniku na taj se način može odbiti ostvarivanje prava na odbitak samo ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da je porezni obveznik kojemu su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili da je trebao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je povezana s utajom PDV-a, a koju je počinio dobavljač ili neki drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35.).

44 Na poreznoj je upravi da utvrdi, na temelju objektivnih elemenata a da pritom ne zahtijeva provjere od osobe na koju je račun naslovljen, koje ona nije dužna provesti, je li ona znala ili morala znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 50.).

45 Budući da pravo Unije ne predviđa pravila o načinima izvođenja dokaza u području utaje PDV-a, te objektivne elemente mora utvrditi porezna uprava u skladu s pravilima o dokazivanju koja predviđa nacionalno pravo. Međutim, ta pravila ne smiju ugroziti učinkovitost prava Unije i moraju poštovati prava zajamčena tim pravom, posebno Poveljom Europske unije o temeljnim pravima (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 37. i navedena sudska praksa).

46 S tim u vezi valja podsjetiti na to da određivanje mjera koje se u konkretnom slučaju razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika koji želi izvršiti pravo na odbitak PDV-a kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu dio utaje koju je počinio trgovac koji je bio prije njega u transakciji u bitnome ovisi o okolnostima tog slučaja (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 51.).

47 Iako takav porezni obveznik može biti dužan, ako postoje indicije koje upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, raspitati se o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost, porezna uprava ne može općenito zahtijevati od tog poreznog obveznika da, s jedne strane, provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge u odnosu na kojeg je zatraženo izvršavanje prava na odbitak raspolagao predmetnom robom i je li je mogao isporučiti te je li ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaja na razini trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji i, s druge strane, raspolaže dokumentima u tom pogledu (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 52.).

48 Budući da podnošenje takvih dodatnih dokumenata nije predviđeno člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u te da bi ono moglo neproporcionalno utjecati na ostvarivanje prava na odbitak kao i stoga na načelo neutralnosti, nadležna nacionalna porezna uprava ne može u načelu zahtijevati takvo podnošenje.

49 U tim okolnostima na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava PDV-a od strane država članica, osobito načela neutralnosti i pravne sigurnosti, treba tumačiti na način da im se protivi to da, ako nacionalna porezna uprava ima puke neutemeljene sumnje u pogledu stvarnog izvršenja ekonomskih transakcija na temelju kojih je izdan fiskalni račun, poreznom obvezniku na kojega je naslovljen taj račun bude odbijeno pravo na odbitak PDV-a ako on osim navedenog računa ne može podnijeti druge dokaze o postojanju izvršenih ekonomskih transakcija.

Troškovi

50 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 (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Opće načelo prava Unije o poštovanju prava obrane treba tumačiti na način da, ako u okviru nacionalnih upravnih postupaka nadzora i određivanja porezne osnovice poreza na dodanu vrijednost poreznom obvezniku nije bio omogućen pristup informacijama sadržanima u njegovu upravnom spisu koje su bile uzete u obzir prilikom donošenja upravne odluke kojom su mu nametnute dodatne porezne obveze, a sud pred kojim se vodi postupak utvrdi da je, da nije bilo te nepravilnosti, postupak mogao imati drukčiji rezultat, to načelo zahtijeva da navedena odluka bude poništena.**

2. **Načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) od strane država članica, osobito načela neutralnosti i pravne sigurnosti, treba tumačiti na način da im se protivi to da, ako nacionalna porezna uprava ima puke neutemeljene sumnje u pogledu stvarnog izvršenja ekonomskih transakcija na temelju kojih je izdan fiskalni račun, poreznom obvezniku na kojega je naslovljen taj račun bude odbijeno pravo na odbitak PDV-a ako on osim navedenog računa ne može podnijeti druge dokaze o postojanju izvršenih ekonomskih transakcija.**

Potpisi