Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

18. svibnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 314. – Maržni sustav – Uvjeti primjene – Odbijanje nacionalnih poreznih tijela da poreznom obvezniku dodijele pravo na primjenu maržnog sustava – Podaci na računima koji se odnose na dobavljačevu primjenu maržnog sustava i na izuzeće od PDV-a – Dobavljačevo neprimjenjivanje maržnog sustava na nabavu – Pokazatelji na temelju kojih se može pretpostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje prilikom nabave“

U predmetu C-624/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva), odlukom od 2. studenoga 2015., koju je Sud zaprimio 23. studenoga 2015., u postupku

„Litdana” UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vijeća, C. Vajda (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. siječnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za „Litdanu” UAB, P. Gruodis, *advokatas*,

— za litavsku vladu, K. Dieninis, D. Stepanienė i D. Kriaučiūnas, u svojstvu agenata,

— za ciparsku vladu, K.-K. Kleanthous i E. Symeonidou, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: litavski

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

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 članka 226. točaka 11. i 14. i članka 314. točaka (a) i (d) 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 Vijeća 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).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Litdana" UAB i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve, u daljnjem tekstu: Nacionalna porezna uprava), povodom odbijanja tog tijela da tom društvu dodijeli pravo na primjenu maržnog sustava za izračun poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi s prodajom rabljenih vozila kupljenih od danskog poduzetnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U uvodnoj izjavi 51. Direktive o PDV-u propisano je:

„Primjereno je prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika."

4 U skladu s člankom 226. te direktive:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[…]

11. u slučaju oslobođenja od poreza, uputa na primjenjivu odredbu ove Direktive ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu kojom se pokazuje da je isporuka robe ili usluga oslobođena;

[…]

14. u slučaju primjene nekog od posebnih aranžmana primjenjivih na rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete, navod ‚Posebni režim – Rabljena roba';

[…]"

5 Članak 313. stavak 1. navedene direktive određuje:

„Što se tiče nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države članice dužne su primjenjivati posebnu odredbu za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka."

6 Članak 314. te direktive propisuje:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporučila unutar Zajednice jedna od sljedećih osoba:

(a) osoba koja nije porezni obveznik;

(b) drugi porezni obveznik, ukoliko je nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika izuzeta u skladu s člankom 136.;

(c) drugi porezni obveznik, ukoliko nabava robe od strane tog drugog poreznog obveznika zadovoljava uvjete za izuzimanje za mala poduzeća, kako je navedeno u člancima od 282. do 292., te uključuje osnovna sredstva;

(d) drugi oporezivi preprodavatelj, ukoliko se na nabavu robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom."

7 U skladu s člankom 315. Direktive o PDV-u:

„Porezna osnovica za nabavu robe, iz članka 314., jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na razliku u cijeni.

Ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka je razlici između prodajne cijene koju zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene."

8 Članak 323. Direktive o PDV-u propisuje:

„Porezni obveznici nemaju pravo odbiti od PDV-a kojemu podliježu PDV koji dospijeva ili koji je plaćen, s obzirom na robu koju im je dobavio ili koju će dobaviti oporezivi preprodavatelj, ukoliko nabava te robe od strane oporezivog preprodavatelja podliježe maržnom sustavu."

9 Članak 325. te direktive određuje:

„Oporezivi preprodavatelj ne smije navoditi zasebno na računima koje izdaje PDV koji se odnosi na nabavu robe na koju primjenjuje maržni sustav."

Litavsko pravo

10 Članak 106. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas br. IX-751 (Zakon Republike Litve br. IX-751 o porezu na dodanu vrijednost) od 5. ožujka 2002. (Žin., 2002., br. 35-1271), u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„1. Obveznik PDV-a koji u smislu navedenog članka nabavlja rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete mora izračunati PDV za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete u skladu s pravilima predviđenima u ovom dijelu. Odredbe navedenog dijela primjenjuju se na obveznike PDV-a koji, u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, kontinuirano isporučuju rabljenu

robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete. Kad obveznik PDV-a isporučuje vlastitu rabljenu dugotrajnu materijalnu imovinu, smatra se da u odnosu na te transakcije ispunjava zahtjeve tog stavka u vezi s redovnom nabavom rabljene robe.

2. Odredbe tog dijela primjenjuju se ako obveznik PDV-a dobavlja rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i/ili antikvitete stečene na području Europske unije kao i rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i/ili antikvitete na čije se stjecanje primjenjuje taj posebni sustav oporezivanja ili rabljena vozila na koja su se prilikom stjecanja u državi članici otpreme primjenjivale posebne privremene odredbe primjenjive na rabljena vozila u toj državi članici. […]”

11 Članak 107. stavci 1. i 2. Zakona o PDV-u propisuje:

„1. Kad je roba iz članka 106. stavka 2. [Zakona o PDV-u] isporučena, porezna osnovica je prodavateljeva razlika u cijeni, izračunata prema pravilima iz stavka 2. tog članka.

2. Prodavateljeva razlika u cijeni izračunava se na temelju razlike između naknade (uz isključenje samog PDV-a) koju je prodavatelj primio ili treba primiti za isporučenu robu i iznosa (uključujući PDV) koji je platio ili treba platiti svojem dobavljaču prilikom stjecanja te robe. Ako je roba koju je uvezao obveznik PDV-a isporučena, odbija se i iznos carina, uvoznih davanja i uvoznog PDV-a koji terete tu robu.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Društvo Litdana redovno se bavi prodajom rabljenih vozila. Tijekom razdoblja od 1. siječnja do 30. listopada 2012. ono je od danskog društva Handicare Auto A/S kupilo rabljena vozila koja je preprodalo fizičkim i pravnim osobama. Svi računi u vezi s kupljenim rabljenim vozilima upućivali su na članke 69. do 71. danskog zakona o PDV-u i osim toga navodili da su prodana vozila bila izuzeta od PDV-a. Prilikom preprodaje Litdana je na predmetna vozila primijenila maržni sustav iz članka 106. stavka 2. Zakona o PDV-u.

13 Litdana je bila predmet poreznog nadzora koji je izvršila Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Porezna inspekcija okruga Klaipėda, Litva, u daljnjem tekstu: regionalna porezna inspekcija) u pogledu razdoblja od 1. siječnja do 30. listopada 2012. u vezi s izračunom PDV-a. Taj nadzor rezultirao je izvješćem o nadzoru od 28. travnja 2014. u kojem je regionalna porezna inspekcija utvrdila da je Litdana neopravdano primijenila maržni sustav na 25 rabljenih vozila koja je kupila od Handicare Auta i koja je preprodala fizičkim i pravnim osobama, s obzirom na to da potonje društvo nije primijenilo maržni sustav na prodana vozila. Regionalna porezna inspekcija stoga je zahtijevala da Litdana plati iznos PDV-a od 15 745,48 eura.

14 Dana 23. lipnja 2014. regionalna porezna inspekcija odobrila je izvješće o nadzoru i naložila društvu Litdana da plati 15 745,48 eura PDV-a i 3141,76 eura zateznih kamata kao i novčanu kaznu u iznosu od 1574,66 eura. Odlukom od 21. kolovoza 2014., Nacionalna porezna uprava potvrdila je tu odluku.

15 Društvo Litdana podnijelo je tužbu pred Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri vladi Republike Litve, u daljnjem tekstu: Komisija za porezne sporove) radi poništenja odluka regionalne porezne inspekcije i Nacionalne porezne uprave.

16 Odlukom od 31. listopada 2014. Komisija za porezne sporove potvrdila je odluku Nacionalne porezne uprave, pri čemu je društvo Litdana oslobodila plaćanja zateznih kamata.

17 Društvo Litdana žalilo se na te različite odluke pred Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva).

18 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da su litavska porezna tijela odbila odobriti društvu Litdana primjenu maržnog sustava vodeći računa samo o informacijama koje je pružila danska porezna uprava, prema kojima Handicare Auto nije primijenio maržni sustav na nabavu predmetnih vozila. Time, s jedne strane, Nacionalna porezna uprava nije vodila računa o činjenici da je na računima koje je podnio Handicare Auto bilo navedeno da su prodana vozila bila izuzeta od PDV-a te da su upućivali na članke 69. do 71. danskog zakona o PDV-u te je, s druge strane, Komisija za porezne sporove ocijenila da se društvo Litdana, primjenjujući dužnu pažnju, trebalo obratiti društvu Handicare Auto kako bi primilo potvrdu da su ta vozila bila prodana prema maržnom sustavu ili je trebalo upitati danska porezna tijela je li Handicare Auto unio u elektroničku bazu podataka sustava za razmjenu informacija u području PDV-a (VIES) podatke u vezi s nabavom predmetnih vozila.

19 Stoga se pred sudom koji je uputio zahtjev postavlja pitanje ima li porezni obveznik, nakon što je primio račun na kojem se nalaze podaci kako o maržnom sustavu tako i o izuzeću od PDV-a, pravo primijeniti navedeni sustav iz članka 314. Direktive o PDV-u, bez obzira na činjenice da iz naknadnog nadzora koji su izvršila porezna tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporučio predmetnu robu nije primijenio taj sustav.

20 U tim je okolnostima Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Jesu li, prema [članku] 314. točki (a) i [članku] 226. točki 11. Direktive [o PDV-u] i prema [članku] 314. točki (d) te [članku] 226. točki 14. te direktive dopuštena nacionalna pravila i/ili nacionalne prakse koje se temelje na tim pravilima koje sprečavaju poreznog obveznika da primijeni maržni sustav PDV-a jer se prilikom provođenja porezne inspekcije od strane porezne uprave ispostavilo da su u računima PDV-a za isporučenu robu iskazani pogrešni podaci o primjeni maržnog sustava PDV-a i/ili o izuzeću od PDV-a, pri čemu porezni obveznik nije za to ni znao niti mogao znati?

2. Treba li članak 314. Direktive [o PDV-u] shvatiti i tumačiti na način da znači da, iako je na računu PDV-a iskazano da je roba izuzeta od PDV-a (članak 226. točka 11. Direktive [o PDV-u]) i/ili prodavatelj je primijenio maržni sustav da bi isporučio robu (članak 226. točka 14. Direktive [o PDV-u]), porezni obveznik stječe pravo na primjenu maržnog sustava PDV-a samo kad isporučitelj robe stvarno primijeni maržni sustav i valjano ispuni svoje obveze u području plaćanja PDV-a (plati PDV prema maržnom sustavu u svojoj državi)?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

21 Nesporno je da podatak „*Sections 69-71*”, kojim se upućuje na relevantne odredbe danskog prava i koji se nalazi na računima koje je primilo društvo Litdana, treba razumjeti kao da u biti odgovara podatku „Posebna uredba – rabljena roba”, koji se, na temelju članka 226. točke 14. Direktive o PDV-u mora obvezno nalaziti na računima u slučaju primjene posebne uredbe na rabljenu robu. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i iz očitovanja koja su podnijele stranke u glavnom postupku pred Sudom ne proizlazi da se u glavnom predmetu postavlja pitanje sukladnosti računa koje je primilo društvo Litdana sa zahtjevima iz članka 226. Direktive o PDV-u.

Pitanja

22 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 314. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice uskraćuju poreznom obvezniku koji je primio račun na kojem se nalaze podaci kako o maržnom sustavu tako i

o izuzeću od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, ako iz naknadnog nadzora koji su provela navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporučio rabljenu robu nije stvarno primijenio taj sustav na nabavu te robe.

23 Najprije valja podsjetiti da je maržni sustav oporezivanja koji provodi oporezivi preprodavatelj prilikom nabave rabljene robe poput one u glavnom postupku poseban sustav PDV-a, kojim se odstupa od općeg sustava Direktive o PDV-u. Posljedično tomu, članak 314. te direktive, kojim se utvrđuje slučaj primjene tog posebnog sustava, treba usko tumačiti (vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu).

24 Kao što to proizlazi iz članaka 314. i 315. Direktive o PDV-u, maržni sustav omogućuje oporezivom preprodavatelju da primijeni PDV samo na razliku u cijeni koju je ostvario prilikom preprodaje rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta stečenih od jedne od osoba iz članka 314. točaka (a) do (d) Direktive o PDV-u, pri čemu je navedena razlika u cijeni razlika između prodajne cijene koju je oporezivi preprodavatelj zahtijevao za robu i nabavne cijene.

25 Cilj je maržnog sustava, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 51. Direktive o PDV-u, spriječiti dvostruko oporezivanje i narušavanje tržišnog natjecanja između poreznih obveznika u području rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

26 Oporezivanje nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta od strane oporezivog preprodavatelja na temelju njihove ukupne cijene, iako cijena po kojoj je potonji kupio tu robu uključuje iznos ulaznog PDV-a koji je platila osoba koja spada u jednu od kategorija iz članka 314. točaka (a) do (d) navedene direktive i koji ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj nije bila u mogućnosti odbiti, u stvarnosti bi rezultiralo takvim dvostrukim oporezivanjem (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

27 Uvjeti koji moraju biti ispunjeni kako bi porezni obveznik mogao primijeniti maržni sustav predviđeni su u članku 314. Direktive o PDV-u. Taj članak, usto što precizira vrste robe koju oporezivi preprodavatelj može nabaviti na temelju maržnog sustava, u točkama (a) do (d) navodi popis osoba kojima se taj oporezivi preprodavatelj mora obratiti kako bi kupio tu robu zbog koje može primijeniti taj posebni sustav. Tim različitim osobama zajedničko je to što one prilikom kupnje navedene robe nisu nikako mogle odbiti ulazni porez te su, dakle, snosile taj porez u cijelosti (vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, t. 37.).

28 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se na računima koje je Litdana primila od Handicare Auta nalaze podaci koji se odnose kako na maržni sustav tako i na izuzeće od PDV-a. Stoga se na računu br. 96681, sadržanom u spisu podnesenom Sudu te koji je primjer računa što ga je Handicare Auto izdavao za isporuku robe iz glavnog postupka – osim podataka o datumu izdavanja računa, identifikacijskog broja za PDV pod kojim je Handicare Auto izvršio isporuku robe, punog naziva i adrese tog društva, količine i naravi isporučene robe, jedinične cijene, cijene „*Total DKK*”, iznosa PDV-a jednakog „0” i iznosa „*Total DKK incl. VAT*” – nalaze i podaci „*Sections 69-71*” i „*Free of VAT*”.

29 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je bilo netočno navođenje podatka koji se nalazi na računima koje je izdao Handicare Auto kad je riječ o primjeni maržnog sustava jer se nakon nadzora što su ga izvršila porezna tijela pokazalo da Handicare Auto nije stvarno primijenio taj sustav na predmetnu nabavu rabljenih vozila. Navedena tijela iz toga su zaključila da Litdana nije imala pravo primijeniti maržni sustav, s obzirom na to da uvjeti za njegovu primjenu nisu bili ispunjeni, zbog čega su naposljetku zatražila od Litdane da plati primjenjivi iznos PDV-a.

30 U tom pogledu valja utvrditi da slučaj primjene maržnog sustava iz članka 314. točke (d) Direktive o PDV-u podliježe uvjetu da je robu iz tog članka poreznom obvezniku isporučio drugi oporezivi preprodavatelj koji je taj isti posebni sustav primijenio na nabavu, a taj uvjet u predmetnom slučaju nije bio ispunjen. Iz navoda u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ni na koji način ne proizlazi da okolnosti u glavnom postupku spadaju u jedan od drugih slučajeva primjene navedenog sustava iz tog članka 314.

31 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da je Sud u više navrata presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (presuda 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. 43.).

32 Sud je iz toga najprije zaključio da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi o pravu na odbitak PDV-a predviđenom u Direktivi o PDV-u, na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju priznati to pravo ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlouporabe. Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta posljedica zloporabe ili utaje načelno primjenjuje i na pravo na izuzeće na temelju isporuke unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.). Sud je naposljetku potvrdio da je – u mjeri u kojoj eventualno odbijanje korištenja pravom iz Direktive o PDV-u odražava glavno načelo, spomenuto u točki 43. ove presude, prema kojem se nitko ne može koristiti pravima predviđenima pravnim sustavom Unije u svrhu zlouporabe ili utaje – takvo odbijanje u načelu na nacionalnim tijelima i sudovima, neovisno o pravu u području PDV-a povezanom s utajom, uključujući stoga pravo na povrat PDV-a (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, EU:C:2014:2455, t. 46.).

33 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, to je slučaj ne samo onda kad sâm porezni obveznik utaji porez već i kad je porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetnom transakcijom sudjelovao u utaji PDV-a koju je počinio isporučitelj ili drugi trgovac koji uzlazno ili silazno sudjeluje u tom lancu isporuke (vidjeti u području prava na odbitak presudu od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. do 40., u području prava na izuzeće isporuke unutar Zajednice presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54. i u području povrata PDV-a presudu 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. 49. i 50.).

34 Nije protivno pravu Unije zahtijevati da trgovac poduzme sve mjere koje se od njega mogu razumno zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja ne navede na sudjelovanje u poreznoj utaji (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i navedena sudska praksa).

35 S druge strane, nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen Direktivom o PDV-u sankcioniranje, uskratom prava, poreznog obveznika koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač niti da je u drugoj transakciji koja je dio lanca isporuke i koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili do koje dolazi nakon nje utajen PDV. Dakle, uvođenje sustava objektivne odgovornosti prelazilo bi ono što je nužno za očuvanje prava javne riznice (presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41. i 42. i navedena sudska praksa).

36 Iz toga proizlazi da, iako nisu bili ispunjeni svi materijalni uvjeti na temelju kojih postoji pravo na izuzeće unutar Zajednice od PDV-a ili na odbitak PDV-a, Sud je presudio da se ostvarivanje navedenog prava ne može odbiti poreznom obvezniku koji je djelovao u dobroj vjeri i koji je poduzeo svaku mjeru koja se od njega mogla razumno očekivati kako bi se uvjerio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu sudjelovanje u utaji poreza (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 68. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 47. do 50. i 55.).

37 Utvrđenja u točkama 32. do 35. ove presude relevantna su u slučaju da nacionalna tijela ili sudovi uskrate pravo primjene maržnog sustava iz članka 314. Direktive o PDV-u, o čemu su se složile sve stranke i zainteresirane osobe koje su podnijele očitovanja pred Sudom.

38 Prema sudskoj praksi Suda, utvrđenje mjera koje se u predmetnom slučaju mogu razumno zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvarivati pravo dodijeljeno Direktivom o PDV-u 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 predmetnog slučaja (vidjeti analogijom presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 53., 54. i 59. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.).

39 Kad postoje pokazatelji koji upućuju na postojanje nepravilnosti ili utaje, razuman trgovac može se, prema okolnostima slučaja, raspitati o trgovcu od kojeg želi kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.).

40 Ipak, porezna uprava ne može općenito zahtijevati od tog poreznog obveznika koji želi ostvarivati pravo primjene maržnog sustava da, s jedne strane, osobito provjeri je li izdavatelj računa za robu u odnosu na koji je zatraženo izvršavanje prava na odbitak ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaja na razini trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji i, s druge strane, raspolaže dokumentima u tom pogledu (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61.).

41 Dakle, u načelu je na poreznim tijelima da izvrše nužne kontrole trgovaca kako bi utvrdila nepravilnosti i utaje PDV-a kao i da odrede sankcije trgovcu koji je počinio te nepravilnosti ili utaje (vidjeti analogijom presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 62.).

42 Pitanje je li Litdana djelovala u dobroj vjeri i poduzela sve mjere koje se od nje mogu razumno zahtijevati kako bi se uvjerila da transakcije koje je izvršila nisu bile dio porezne utaje spada u ocjenu suda koji je uputio zahtjev, u svjetlu načela iz točaka 38. do 41. ove presude.

43 Među činjeničnim elementima i okolnostima koje sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu može uzeti u obzir osobito može biti činjenica da nije utvrđeno da je Litdana znala da Handicare Auto nije stvarno primijenio maržni sustav na nabavu iz glavnog postupka. U svakom slučaju, to nikako ne proizlazi iz odluke kojom je upućen zahtjev.

44 Kad je riječ o pitanju je li Litdana uzela u obzir sve potrebne mjere kako bi se uvjerila da transakcije koje je izvršila nisu bile dio porezne utaje, sud koji je uputio zahtjev može, u okviru svoje opće ocjene, među ostalim, uzeti u obzir činjenicu da se čini kako nabava iz glavnog postupka ulazi u okvir dugotrajnog trgovačkog odnosa između društava Litdana i Handicare Auto, u okolnostima u kojima je Litdana prethodno pri poreznim tijelima provjeravala značenje navoda *„Sanctions 69-71”* koji se nalaze na računima što ih je izdao Handicare Auto te je od navedenih tijela primila potvrdu da su joj računi na kojima se nalazio taj navod kojim se pruža dostatan dokaz omogućili primjenu maržnog sustava. U tim okolnostima, protivno je načelu proporcionalnosti zahtijevati od poreznog obveznika da sustavno provjerava, kad je riječ o svakoj nabavi, da je dobavljač stvarno primijenio maržni sustav, barem kad nema nijednog pokazatelja na temelju kojeg bi se moglo pretpostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje u smislu točke 39. ove presude.

45 Kad je riječ o tome postoje li u glavnom postupku pokazatelji na temelju kojih se može pretpostaviti postojanje nepravilnosti ili utaje, valja napomenuti da je litavska vlada na raspravi, odgovarajući na pitanje koje je postavio Sud, potvrdila da navođenje podataka *„Sections 69-71”* koji se nalaze na računima što ih je primila Litdana samo po sebi nije pokazatelj na temelju kojeg je to društvo trebalo

pretpostaviti da postoje nepravilnosti ili utaja. Ta vlada smatra da je istodobno navođenje podataka „*Sections 69-71*” i „*Free of VAT*” pokazatelj postojanja nepravilnosti ili utaje u smislu točke 39. ove presude.

46 U tom pogledu, ako je točno da to dvostruko navođenje nije posve nedvosmisleno jer se čini da upućuje kako na pravila o oporezivanju nabave na temelju preprodavateljeve razlike u cijeni tako i na pravila o njegovu izuzeću od PDV-a, valja ipak navesti, poput Europske komisije, da nije očito da dvostruko navođenje može razumnog trgovca koji pritom nije stručnjak u području PDV-a navesti na pretpostavku o postojanju nepravilnosti ili utaje koju je počinio trgovac koji se nalazi ranije u transakciji. Dakle, nije isključeno da porezni obveznik to dvostruko navođenje može tumačiti kao potvrdu činjenice da je drugi oporezivi preprodavatelj nabavu izvršio na temelju članka 314. točke (d) Direktive o PDV-u, u mjeri u kojoj je nabava tog drugog oporezivog preprodavatelja bila podvrgnuta PDV-u u skladu s maržnim sustavom. Porezni obveznik podatak o izuzeću od PDV-a i onaj o maržnom sustavu koji se nalazi na računima iz glavnog postupka također može tumačiti, kao što je to navela Litdana na raspravi, kao potvrdu činjenice da se oporezuje samo prodavateljeva razlika u cijeni, pri čemu vrijednost predmetne robe ostaje izuzeta, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

47 Osim toga i pod uvjetom provjere suda koji je uputio zahtjev, podatak „*Free of VAT*”, u kombinaciji s podacima „*Sections 69-71*” i „*Total DKK incl. PDV*”, koji se nalaze na računima, porezni obveznik može također tumačiti tako da potvrđuje da, u okviru primjene maržnog sustava, on ne može, u skladu s člankom 323. Direktive o PDV-u, odbiti ulazni porez plaćen prilikom kupnje robe o kojoj je riječ ili, kad je riječ o nabavi podvrgnutoj tom sustavu, u okviru kojeg se, na temelju članka 325. te direktive, na računima koje je izdao oporezivi preprodavatelj ne može zasebno navesti PDV na nabavu.

48 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 314. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice uskrate poreznom obvezniku koji je primio račun na kojem se nalaze podaci u vezi s maržnim sustavom i izuzećem od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, čak i ako iz naknadnog nadzora koji su izvršila navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporučio rabljenu robu nije stvarno primijenio taj sustav na nabavu te robe, pod uvjetom da nadležna tijela ne utvrde da porezni obveznik nije djelovao u dobroj vjeri ili da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj moći kako bi se uvjerio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu njegovo sudjelovanje u utaji poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

49 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 navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 314. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice uskrate poreznom obvezniku koji je primio račun na kojem se nalaze podaci u vezi s maržnim sustavom i izuzećem od PDV-a pravo na primjenu maržnog sustava, čak i ako iz naknadnog nadzora koji su izvršila navedena tijela proizlazi da oporezivi preprodavatelj koji je isporučio rabljenu robu nije stvarno primijenio taj sustav na nabavu te robe, pod uvjetom da nadležna tijela ne utvrde da porezni obveznik nije djelovao u dobroj vjeri ili da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj moći kako bi se uvjerio da transakcija koju izvršava nema za posljedicu njegovo sudjelovanje u utaji poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi