Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

3. listopada 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Kupovina hrane – Odbitak pretporeza – Uskraćivanje odbitka – Moguće fiktivni dobavljač – Utaja PDV-a – Zahtjevi u vezi sa saznanjima kupca – Uredba (EZ) br. 178/2002 – Obveze sljedivosti hrane i identifikacije dobavljača – Uredbe (EZ) br. 852/2004 i (EZ) 882/2004 – Obveze registracije subjekata u poslovanju s hranom – Utjecaj na pravo na odbitak PDV-a"

U predmetu C-329/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija), odlukom od 10. svibnja 2018., koju je Sud zaprimio 17. svibnja 2018., u postupku

Valsts ieņēmumu dienests,

protiv

„Altic" SIA,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj), J. Malenovský, C. G. Fernlund i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. ožujka 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „Altic" SIA, A. Purmalis, *advokāts*,

– za latvijsku vladu, I. Kucina i V. Soņeca, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, L. Aguilera Ruiz, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė i A. Sauka, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. svibnja 2019.,

* Jezik postupka: latvijski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), 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 2006/112).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva Valsts ieņēmumu dienests (Latvijska porezna uprava; u daljnjem tekstu: Porezna uprava) i društva „Altic" SIA povodom zahtjeva upućenog društvu Altic za plaćanje iznosa ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi s kupovinom sjemena uljane repice koji je društvo Altic platilo pa potom odbilo, uz novčanu kaznu i zatezne kamate.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik."

4 U članku 178. točki (a) navedene direktive propisuje se:

„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."

5 Članak 273. stavak 1. navedene direktive glasi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje 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."

6 Uvodne izjave 28. i 29. Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane (SL 2002., L 31, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 7., str. 91.) glase:

„28. Iskustvo je pokazalo da se funkcioniranje unutarnjega tržišta hranom i hranom za životinje može ugroziti ako se hrani i hrani za životinje ne može ući u trag. Stoga je potrebno da subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje uspostave sveobuhvatan sustav sljedivosti kako bi

mogli ciljano i precizno povući hranu s tržišta, odnosno informirati potrošače i nadzorne službenike da se na taj način izbjegne mogućnost nepotrebnih smetnji ako se pojave problemi u vezi sa sigurnošću hrane.

29. Potrebno je osigurati da subjekti u poslovanju s hranom ili hranom za životinje, uključujući i uvoznika, mogu identificirati barem poduzeće koje ih je opskrbljivalo hranom, hranom za životinje, životinjom ili tvari koja se ugrađuje u hranu ili hranu za životinje kako bi se, na zahtjev, sljedivost osigurala u svim fazama."

7 U svrhu te uredbe, njezin članak 3. točka 15. definira pojam „sljedivost" kao „mogućnost ulaženja u trag hrani, hrani za životinje, životinji za proizvodnju hrane ili tvari koja je namijenjena ugrađivanju ili se očekuje da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje, kroz sve faze proizvodnje, prerade i distribucije."

8 U skladu s člankom 17. stavkom 2. trećim podstavkom navedene uredbe:

„Države članice također utvrđuju propise za mjere i sankcije koje se primjenjuju na povrede propisa o hrani i hrani za životinje. Mjere i sankcije su učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće."

9 Članak 18. te iste uredbe, naslovljen „Sljedivost" glasi kako slijedi:

„1. Sljedivost hrane, hrane za životinje, životinja za proizvodnju hrane ili svake druge tvari koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje utvrđuje se u svim fazama proizvodnje, prerade i distribucije.

2. Subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje su u mogućnosti identificirati svaku osobu koja ih je opskrbljivala hranom, hranom za životinje, životinjama za proizvodnju hrane ili svakom drugom tvari koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje.

S tim ciljem, ti subjekti uspostavljaju sustave i postupke koji omogućavaju da takva informacija bude dostupna nadležnim tijelima na njihov zahtjev.

[…]"

10 Članak 6. stavak 2. Uredbe (EZ) br. 852/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o higijeni hrane (SL 2004., L 139, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 15., str. 42.) predviđa:

„Subjekti u poslovanju s hranom moraju obavijestiti odgovarajuće nadležno tijelo, na način na koji to tijelo odredi, o svakom objektu koji je pod njegovim nadzorom, a koji obavlja djelatnost u bilo kojoj fazi proizvodnje, prerade i distribucije hrane, kako bi se svaki takav objekt registrirao.

Subjekti u poslovanju s hranom moraju, također, osigurati da nadležno tijelo stalno ima najnovije podatke o objektima, time što će ga, među ostalim, obavješćivati o svakoj značajnoj promjeni djelatnosti i svakom zatvaranju postojećeg objekta."

11 Članak 31. stavak 1. Uredbe (EZ) br. 882/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o službenim kontrolama koje se provode radi provjeravanja poštovanja propisa o hrani i hrani za životinje te propisa o zdravlju i dobrobiti životinja (SL 2004., L 165, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 51., str. 5.) određuje:

„(a) Nadležne vlasti utvrđuju postupke kojih se moraju pridržavati subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje kad podnose molbe za upis svojih poslovnih jedinica u skladu s Uredbom (EZ) br. 852/2004, Direktivom 95/69/EZ [Vijeća, od 22. prosinca 1995. o utvrđivanju uvjeta i pravila za odobrenje i registraciju određenih poduzeća i posrednika koji djeluju u sektoru hrane za životinje i o izmjeni direktiva 70/524/EEZ, 74/63/EEZ, 79/373/EEZ i 82/471/EEZ (SL 1995., L 332, str. 15.) [neslužbeni prijevod]] ili s budućim uredbama o higijeni hrane za životinje;

(b) One sastavljaju i stalno ažuriraju popis subjekata u poslovanju s hranom i poslovanju s hranom za životinje, koji su upisani. Ako već postoji takav popis za druge potrebe, on se može koristiti i za potrebe ove uredbe."

Latvijsko pravo

12 Članak 10. stavak 1. točka 1. likums par pievienotās vērtības nodokli (Zakon o PDV-u), u verziji koja je bila na snazi na datum nastanka činjenica u glavnom postupku, glasi kako slijedi:

„Samo porezni obveznik upisan pri [poreznoj upravi] ima pravo, u svojoj prijavi PDV-a, odbiti od iznosa ulaznog poreza koji se mora platiti Riznici iznos poreza naveden na računima dobivenima od drugih poreznih obveznika za kupljenu robu ili primljene usluge kako bi osigurao svoje oporezive transakcije, uključujući transakcije izvršene u inozemstvu koje bi bile oporezive da su izvršene na nacionalnom području."

13 U skladu s člankom 10. stavkom $1.^2$ tog zakona:

„Iznos poreza navedenog na računima koji se odnose na primljenu robu i usluge odbija se nakon primitka računa povezanog s navedenom primljenom robom i uslugama ili po avansnom plaćanju iznosa poreza navedenog na računu."

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Društvo Altic kupilo je sjeme uljane repice od društva „Sakorex" SIA u srpnju i kolovozu 2011. te od društva „Ulmar" SIA u listopadu 2011. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su ta društva stupila u kontakt s društvom Altic tako što su se javila na njegove oglase u medijima i na internetu. To sjeme uljane repice zaprimljeno je i uskladišteno u skladištu društva „Vendo" SIA. Altic je odbio PDV plaćen za te kupovine.

15 Na temelju inspekcijskog nadzora provedenog nad društvom Altic, porezna je uprava utvrdila da do navedenih transakcija ustvari nije došlo. Naredila je društvu Altic da joj plati odbijeni PDV, uz novčanu kaznu i zatezne kamate.

16 Administratīvā rajona tiesa (Općinski upravni sud, Latvija) prihvatio je tužbu za poništenje odluke porezne uprave koju je podnijelo društvo Altic. Odluku tog suda potvrdila je Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija).

17 Potonji sud naveo je da nije sporno da je sjeme uljane repice zaprimljeno u skladište u vrijeme i u količini navedenoj u pratećoj dokumentaciji društva Vendo. Presudio je da je s obzirom na te okolnosti društvo Altic djelovalo u dobroj vjeri te se potpuno pouzdalo u sposobnost društava Sakorex

i Ulmar da isporuče ugovorom predviđenu robu, pri čemu nije bilo na društvu Altic da provjeri tu sposobnost. U tom pogledu, porezna uprava nije navela koje je određene radnje proizašle iz relevantnih propisa društvo Altic propustilo poduzeti u svrhu takve provjere.

18 Porezna uprava podnijela je žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev, odnosno Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija). Ona navodi da, u skladu s Uredbom br. 178/2002, subjekti u poslovanju s hranom moraju moći identificirati svaku tvar koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje te u tu svrhu moraju uspostaviti sustave i postupke koji omogućavaju da takva informacija bude dostupna nadležnim tijelima. Međutim, društvo Altic nije izvršilo minimalne provjere u pogledu svojih suugovaratelja niti je provjerilo jesu li oni registrirani pri latvijskoj Agenciji za sigurnost hrane i veterinarstvo. Iz toga proizlazi da je društvo Altic znalo ili moralo znati da je bilo umiješano u zlouporabu zajedničkog sustava PDV-a.

19 Prema sudu koji je uputio zahtjev, nije sporno da postoje indicije prema kojima su Sakorex i Ulmar fiktivna društva te da se podrijetlo predmetne robe ne može utvrditi. Posljedično tomu, postavlja se pitanje je li društvo Altic znalo ili moralo znati da su transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku bile umiješane u utaju PDV-a.

20 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev navodi da nijedan dokaz ne potvrđuje da je nabavljeno sjeme uljane repice bilo namijenjeno isključivo za proizvodnju goriva, kako to navodi društvo Altic, ili da barem ni u kojem slučaju nije imalo veze s prehrambenim lancem. Posljedično, valja utvrditi da je u pogledu navedenih transakcija društvo Altic moralo poštovati odredbe Uredbe br. 178/2002.

21 Navedeni sud spominje da članak 18. te uredbe utvrđuje opća načela sljedivosti hrane te identificiranja njezinih dobavljača. Što se tiče potonjeg, on navodi da iako navedena uredba ne pojašnjava u kojoj mjeri neko društvo mora identificirati svojeg dobavljača, iz Smjernica o provedbi članaka 11., 12., 14., 17., 18., 19. i 20. Uredbe br. 178/2002 od 26. siječnja 2010. koje je usvojio Stalni odbor Europske komisije za prehrambeni lanac i zdravlje životinja proizlazi da su društva dužna čuvati informacije o imenu i adresi dobavljača proizvoda te o identifikaciji tog proizvoda.

22 Sud koji je uputio zahtjev ipak se pita ne zahtijeva li cilj Uredbe br. 178/2002 kojim se jamči sigurnost hrane da subjekt u poslovanju s hranom dokaže da je prilikom izbora svojeg suugovaratelja uložio veću pažnju, što bi ga obvezivalo da izvrši provjere u pogledu tog sugovaratelja te može li se, ako takva pažnja ne postoji, tom subjektu uskratiti pravo na odbitak PDV-a. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev pita se, nadalje, može li, s obzirom na taj isti cilj, činjenica da je Altic provjerio kvalitetu dostavljene robe rasteretiti to društvo takve obveze podrobnije provjere suugovaratelja.

23 Sud koji je uputio zahtjev osim toga navodi da prema stajalištu porezne uprave činjenica da društvo Altic nije provjerilo jesu li suugovaratelji registrirani pri Agenciji za sigurnost hrane i veterinarstvo pokazuje da je to društvo znalo ili moralo znati da transakcije iz glavnog postupka spadaju u utaju PDV-a. Taj sud ipak ocjenjuje da iako se provjerom predviđenom odredbama uredbi br. 852/2004 i 882/2004 – kojom se utvrđuje je li subjekt u poslovanju s hranom registriran – može osigurati da on zakonito sudjeluje u prehrambenom lancu, registracija subjekta ne isključuje to da je njegova ekonomska aktivnost fiktivna i nasuprot tomu, nepostojanje registracije ne potvrđuje automatski takvu fiktivnu narav, tako da neizvršavanje provjere ne može definitivno potkrijepiti zaključak porezne uprave.

24 U tim je okolnostima Augstākā tiesa (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 168. točku (a) Direktive 2006/112, s obzirom na cilj Uredbe br. 178/2002, koji jamči sigurnost hrane osiguravajući osobito sljedivost hrane, tumačiti na način da mu se ne protivi uskraćivanje odbitka pretporeza u slučaju kada porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu ne dokaže da je prilikom izbora svojeg suugovaratelja uložio pažnju veću od one koja se

primjenjuje u uobičajenoj poslovnoj praksi i koja se, u biti, sastoji od obveze provjere suugovaratelja, ali i prethodne provjere kvalitete hrane, ispunjavajući tako cilj Uredbe br. 178/2002?

2. Obvezuje li zahtjev za registraciju poduzeća za poslovanje s hranom iz članka 6. Uredbe br. 852/2004 i članka 31. Uredbe br. 882/2004, u vezi s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112, na to da suugovaratelj tog poduzeća provjeri njegovu registraciju te je li takva provjera, s obzirom na specifičnosti navedene transakcije, relevantna za utvrđivanje je li navedeni suugovaratelj znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji s fiktivnim poduzećem?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

25 Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da mu se protivi to da se pravo na odbitak pretporeza uskrati poreznom obvezniku koji sudjeluje u prehrambenom lancu jer taj porezni obveznik nije poštovao obveze u pogledu identifikacije svojih dobavljača, u svrhu sljedivosti hrane, koje ima na temelju članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002.

26 Kao prvo, valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a. Svrha je režima odbitka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 35. i 37. i navedenu sudsku praksu).

27 Pravo na odbitak čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti kada porezni obveznici koji ga žele ostvarivati poštuju kako materijalne tako i formalne zahtjeve ili uvjete kojem to pravo podliježe (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 36. i 38. i navedenu sudsku praksu).

28 Uz te materijalne i formalne zahtjeve ili uvjete, koji proizlaze iz članka 168. točke (a) i članka 178. točke (a) Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 39. i 40.), članak 273. te direktive omogućava državama članicama da pod određenim uvjetima propišu i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju.

29 Kao drugo, također valja podsjetiti da je borba protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe cilj koji se priznaje i potiče Direktivom 2006/112. U tom pogledu Sud je presudio da se osobe ne smiju oslanjati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlouporabe (presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40. i navedena sudska praksa).

30 Iako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kad je porezni obveznik znao ili trebao znati da je svojom kupovinom sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48. i navedena sudska praksa).

31 Na poreznoj je upravi, kada ustanovi poreznu utaju ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj predmetnog računa, da na temelju objektivnih elemenata a da pritom ne zahtijeva provjere od primatelja računa koje nisu na njemu, utvrdi je li taj primatelj znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 50. i navedena sudska praksa).

32 Kad je riječ o razini pažnje koja se zahtijeva od poreznog obveznika koji želi ostvariti svoje pravo na odbitak PDV-a, Sud je presudio da se subjekti koji poduzimaju svaku mjeru koja se od njih može razumno zahtijevati kako bi se osiguralo da svojim transakcijama nisu umiješani u utaju, bilo da se radi o utaji PDV-a ili drugim prijevarama, moraju moći pouzdati u zakonitost tih transakcija a da ne riskiraju gubitak svojeg prava na odbitak plaćenog pretporeza, pri čemu je određivanje mjera, koje se u tu svrhu razumno mogu zahtijevati od poreznog obveznika u konkretnom slučaju, uglavnom ovisno o okolnostima navedenog slučaja (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 53. i 59., i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 51.).

33 U predmetu u glavnom postupku porezna uprava je, ocijenivši da su dobavljači društva Altic fiktivna društva te da se stoga radi o pitanju utaje u zajedničkom sustavu PDV-a, uskratila društvu Altic pravo na odbitak PDV-a. Ona je među ostalim utvrdila da je društvo Altic, kao subjekt u poslovanju s hranom, bilo dužno izvršiti temeljitu provjeru svojih suugovaratelja na temelju članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002. Nepoštovanje takve obveze dokazuje da je društvo Altic znalo ili moralo znati da je sudjelovalo u transakcijama umiješanima u tu utaju.

34 Međutim, s jedne strane, kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 46. svojeg mišljenja, uskraćivanje prava na odbitak PDV-a zbog nepoštovanja obveza koje proizlaze iz navedene odredbe Uredbe br. 178/2002 nema nikakav pravni temelj u Direktivi 2006/112. Obveze predviđene u Uredbi br. 178/2002 doista nisu dio materijalnih i formalnih zahtjeva ili uvjeta prava na odbitak predviđene tom direktivom. Iz elemenata kojima raspolaže Sud ne proizlazi ni da se navedeni razlog uskraćivanja temelji na relevantnom nacionalnom zakonodavstvu u području PDV-a.

35 S druge strane, kad je riječ o činjenici da je, u skladu s utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, društvo Altic sudjelovalo u prehrambenom lancu i trebalo poštovati odredbe Uredbe br. 178/2002, valja navesti da obveza povezana sa sljedivošću hrane iz članka 18. stavka 2. te uredbe ima različitu svrhu od one otkrivanja utaje PDV-a. Naime, iz uvodnih izjava 28. i 29. navedene uredbe proizlazi da obveza identificiranja dobavljača hrane ima svrhu ciljanog i preciznog povlačenja hrane s tržišta, odnosno informiranja potrošača i nadzornih službenika kako bi se na taj način izbjegla mogućnost većih nepotrebnih smetnji na unutarnjem tržištu. Nepoštovanje te obveze može dovesti do sankcija predviđenih nacionalnim pravom, u skladu s člankom 17. stavkom 2. trećim podstavkom te uredbe.

36 Iz toga slijedi da se takva obveza sama za sebe ne može smatrati mjerom čije se provođenje može razumno očekivati od poreznog obveznika kako bi se on uvjerio da njegove transakcije nisu umiješane u utaju u zajedničkom sustavu PDV-a. Posljedično tomu, kao što je nezavisni odvjetnik naveo u točki 56. svojeg mišljenja, eventualna povreda te obveze ne može kao takva opravdati automatsko uskraćivanje odbitka PDV-a tom poreznom obvezniku.

37 U tom kontekstu, valja nadalje podsjetiti da se obveza iz članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002 sastoji, prema samoj formulaciji te odredbe, u identifikaciji svake osobe koja ih je opskrbljivala hranom te u uspostavljanju sustava i postupaka koji omogućavaju da takva informacija bude dostupna nadležnim tijelima na njihov zahtjev.

38 Kad je riječ o podacima potrebnima za takvu identifikaciju, valja utvrditi da oni moraju omogućiti postizanje cilja sljedivosti, kako je opisan u točki 35. ove presude, tako da u načelu bude dovoljno identificirati dobavljače prema njihovu imenu i adresi. Iz toga slijedi da se ne može prihvatiti

argument na koji se pred sudom koji je uputio zahtjev pozvala porezna uprava te koji je latvijska vlada istaknula u svojim pisanim očitovanjima, a prema kojem ta uredba u načelu zahtijeva temeljitu provjeru suugovaratelja.

39 Drugačije bi bilo samo kad bi se valjano dokazalo da je zbog posebnih okolnosti kupac predmetne hrane morao ozbiljno posumnjati u stvarno postojanje ili identitet dobavljača te hrane koje u skladu s Uredbom br. 178/2002 ima obvezu utvrditi, tako da se uvjeri u navedeni identitet, što je u slučaju potrebe na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

40 Pod pretpostavkom da se pokaže da je tomu tako, ta okolnost može činiti jednu od indicija koje zajedno i međusobno usklađeno upućuju na to da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je sudjelovao u transakciji koja je umiješana u utaju PDV-a.

41 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje treba odgovoriti tako da članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da mu se protivi uskraćivanje prava na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji sudjeluje u prehrambenom lancu samo zbog toga jer, pod pretpostavkom da to bude valjano dokazano a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, taj porezni obveznik nije poštovao obveze u vezi s identifikacijom svojih dobavljača u svrhu sljedivosti hrane na temelju članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002. Nepoštovanje tih obveza ipak može činiti jedan od elemenata koji zajedno i međusobno usklađeno upućuju na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji umiješanoj u utaju PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

Drugo pitanje

42 Svojim drugim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da je u svrhu utvrđivanja je li porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji umiješanoj u utaju PDV-a relevantna činjenica da on nije provjerio jesu li njegovi dobavljači registrirani pri nadležnim tijelima u skladu s člankom 6. stavkom 2. Uredbe br. 852/2004 i člankom 31. stavkom 1. Uredbe br. 882/2004.

43 U tom pogledu, članak 6. stavak 2. Uredbe br. 852/2004 predviđa da svaki subjekt u poslovanju s hranom mora obavijestiti odgovarajuće nadležno tijelo o svakom objektu koji je pod njegovim nadzorom, a koji obavlja djelatnost u bilo kojoj fazi proizvodnje, prerade i distribucije hrane, kako bi se svaki takav objekt registrirao. U skladu s člankom 31. stavkom 1. točkama (a) i (b) Uredbe br. 882/2004, nadležne vlati utvrđuju postupke kojih se moraju pridržavati ti subjekti kad podnose molbe za upis svojih poslovnih jedinica te sastavljaju i stalno ažuriraju popis upisanih subjekata.

44 Valja utvrditi da uredbe br. 852/2004 i 882/2004 ne sadržavaju nikakvu obvezu da subjekt u poslovanju s hranom provjeri jesu li njegovi dobavljači registrirani u skladu sa zahtjevima tih uredbi. Takva obveza provjere, u svrhu odbitka PDV-a, ne proizlazi ni iz Direktive 2006/112.

45 Međutim, kao što je navedeno u točki 31. ove presude, kada porezna uprava po utvrđenju porezne utaje ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa želi utvrditi je li primatelj tog računa znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje PDV-a, ona od tog primatelja ne može zahtijevati provjere koje on nije dužan izvršiti (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 50.).

46 U tom je kontekstu Sud već presudio da porezna uprava ne može zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a da podnese dokumente koje je izdao njegov dobavljač goveda i u kojima se navode ušne markice životinja podvrgnutih sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom (EZ) Europskog parlamenta i Vijeća br. 1760/2000 od 17. srpnja 2000. o uvođenju sustava označivanja i registracije životinja vrste goveda, označivanju goveđeg mesa i

proizvoda od goveđeg mesa i stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 820/97 (SL 2000., L 204, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 36., str. 117.) (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 42.).

47 Isto tako, kako bi se utvrdilo je li porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu znao ili morao znati da su njegovi dobavljači umiješani u utaju PDV-a, porezna uprava ne može zahtijevati od tog poreznog obveznika da provjeri jesu li oni poštovali svoje obveze registracije propisane pravom Unije u području propisa o hrani.

48 Posljedično tomu, na drugo pitanje valja odgovoriti na način da se članak 168. točka (a) Direktive 2006/112 mora tumačiti tako da u svrhu utvrđivanja je li porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a nije relevantna činjenica da on nije provjerio jesu li njegovi dobavljači upisani pri nadležnim tijelima, u skladu s člankom 6. stavkom 2. Uredbe br. 852/2004 i člankom 31. stavkom 1. Uredbe br. 882/2004.

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 navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 168. točku (a) 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., valja tumačiti na način da mu se protivi uskraćivanje prava na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji sudjeluje u prehrambenom lancu samo zbog toga jer, pod pretpostavkom da to bude valjano dokazano a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, taj porezni obveznik nije poštovao obveze u vezi s identifikacijom svojih dobavljača u svrhu sljedivosti hrane na temelju članka 18. stavka 2. Uredbe (EZ) Europskog parlamenta i Vijeća br. 178/2002 od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane. Nepoštovanje tih obveza ipak može činiti jedan od elemenata koji zajedno i međusobno usklađeno upućuju na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji umiješanoj u utaju PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.**

2. **Članak 168. točka (a) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, mora se tumačiti tako da u svrhu utvrđivanja je li porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a nije relevantna činjenica da on nije provjerio jesu li njegovi dobavljači upisani pri nadležnim tijelima, u skladu s člankom 6. stavkom 2. Uredbe (EZ) Europskog parlamenta i Vijeća br. 852/2004 od 29. travnja 2004. o higijeni hrane i člankom 31. stavkom 1. Uredbe (EZ) Europskog parlamenta i Vijeća br. 882/2004. Od 29. travnja 2004. o službenim kontrolama koje se provode radi provjeravanja poštivanja propisa o hrani i hrani za životinje te propisa o zdravlju i dobrobiti životinja.**

Potpisi