Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

16. listopada 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167. i 168. – Pravo na odbitak PDV-a – Odbijanje – Utaja – Izvođenje dokaza – Načelo poštovanja prava obrane – Pravo na saslušanje – Pristup spisu – Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima – Djelotvoran sudski nadzor – Načelo jednakosti oružja – Načelo kontradiktornosti – Propis ili nacionalna praksa prema kojoj je prilikom provjere prava poreznog obveznika na odbitak PDV-a porezna uprava vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka u kojima taj porezni obveznik nije bio stranka”

U predmetu C-189/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 14. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 13. ožujka 2018., u postupku

Glencore Agriculture Hungary Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, I. Jarukaitis (izvjestitelj), E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: R. Şereş, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. ožujka 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Glencore Agriculture Hungary Kft., Z. Várszegi, D. Kelemen i B. Balog, *ügyvédek*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Havas i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. lipnja 2019.,

* Jezik postupka: mađarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), načela poštovanja prava obrane i članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Glencore Agriculture Hungary Kft. (u daljnjem tekstu: Glencore) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Središnja državna uprava za poreze i carine, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) u pogledu dviju odluka kojom je naloženo plaćanje iznosa na ime poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za porezna razdoblja 2010. i 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

4 Članak 168. te direktive propisuje:

„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;

[…]”

Mađarsko pravo

5 Članak 119. stavak 1. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) propisuje:

„Osim ako zakonom nije drukčije određeno, pravo na odbitak poreza nastaje u trenutku kada je potrebno utvrditi iznos dugovanog poreza koji odgovara pretporezu (članak 120.)”

6 U skladu s člankom 120. tog zakona:

„Ako drugi porezni obveznik – koji djeluje u tom svojstvu – upotrebljava ili na drugi način koristi robu ili usluge kako bi izvršio isporuku oporezivane robe ili usluga, on ima pravo od iznosa poreza koji duguje odbiti:

(a) porez za koji mu je ispostavio račun drugi porezni obveznik – što uključuje osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit – prilikom stjecanja robe ili upotrebe usluga;

[…]”

7 Članak 1. stavak 3.a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku) propisuje:

„U okviru nadzora stranaka u pravnom odnosu (ugovor, transakcija) koji je obuhvaćen poreznom obvezom, porezno tijelo ne može isti pravni odnos nad kojim je proveden nadzor i koji je već kvalificiran kvalificirati drukčije za svakog poreznog obveznika te, po službenoj dužnosti, utvrđenja donesena u pogledu jedne od strana u navedenom pravnom odnosu primjenjuje u slučaju nadzora kod svake strane u navedenom odnosu.”

8 U skladu s člankom 12. stavcima 1. i 3. Zakonika o poreznom postupku, porezni obveznik, kao i svaka osoba koja je dužna plaćati porez na temelju članka 35. stavaka 2. i 7., ima pravo upoznati se s dokumentima koji se odnose na oporezivanje. On ima pravo izvršiti uvid u sve dokumente koji su potrebni za ostvarivanje njegovih prava i ispunjavanje obveza ili napraviti ili zahtijevati njihove preslike. Međutim, porezni obveznik ne smije pregledavati nijedan dio dokumenta koji sadržava informacije o drugoj osobi i čije bi otkrivanje povrijedilo poreznu tajnu.

9 Članak 97. stavci 4. i 5. tog zakonika predviđa:

„4. Tijekom nadzora porezno tijelo dužno je utvrditi i dokazati relevantne činjenice, osim u slučaju kada je, na temelju zakona, teret dokazivanja na poreznom obvezniku.

5. Dopuštenim dokaznim sredstvima i dokazima […] smatraju se, među ostalim, utvrđenja o povezanim kontrolama koje su naložene […]”

10 U skladu s člankom 100. stavkom 4. navedenog zakonika:

„Ako porezno tijelo zaključke istrage potkrijepi rezultatima povezanog nadzora provedenog kod drugog poreznog obveznika ili podacima i dokazima prikupljenima tom prilikom, poreznog obveznika detaljno se obavještava o dijelu povezanog nadzora i odluke koji se na njega odnosi te podataka i dokaza prikupljenih tijekom povezanog nadzora.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Glencore je društvo sa sjedištem u Mađarskoj čija je osnovna djelatnost veleprodaja žitarica, uljane repice i stočne hrane, zajedno sa sirovinama.

12 Nakon nadzora koji su se odnosili, s jedne strane, na sve poreze i subvencije u poreznim godinama 2010. i 2011., osim PDV-a za rujan i listopad 2011., te, s druge strane, na PDV za listopad 2011., Porezna uprava donijela je dvije odluke, od kojih je prva Glencoreu naložila plaćanje iznosa od 1 951 418 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 6 000 000 eura) na ime PDV-a kao i novčanu kaznu i zatezne kamate, a druga mu je naložila plaćanje dodatka PDV-a u iznosu od 130 171 000 HUF (oko 400 000 eura).

13 U tim je odlukama Porezna uprava smatrala da je Glencore nezakonito odbio PDV jer je znao ili morao znati da su transakcije koje je izvršio sa svojim dobavljačima uključene u utaju PDV-a. Ona je svoje odluke utemeljila na utvrđenjima koja su obavljena kod tih dobavljača smatrajući da je ta utaja dokazana činjenica.

14 Nakon odbijanja njegove upravne žalbe protiv tih dviju odluka društvo Glencore podnijelo je tužbu za poništenje pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), sudom koji je uputio zahtjev.

15 U prilog toj tužbi društvo Glencore tvrdi, među ostalim, da je Porezna uprava povrijedila pravo na pošteno suđenje zajamčeno člankom 47. Povelje kao i zahtjeve koje to pravo podrazumijeva te, konkretno, da je povrijedila načelo jednakosti oružja. On smatra da je ta uprava, osim toga, povrijedila načelo poštovanja prava obrane zbog dvaju razloga. S jedne strane, navedena je uprava jedina imala pristup cjelokupnom spisu u vezi s kaznenim postupkom koji se odnosio na dobavljače, u kojem društvo Glencore nije bilo stranka i u kojem se stoga nije moglo pozvati ni na kakvo pravo, a dokazni elementi prikupljeni su i upotrijebljeni protiv njega. S druge strane, ta ista uprava nije mu stavila na raspolaganje ni spis u vezi s nadzorima provedenima kod tih dobavljača, osobito dokumente na kojima se temelje zaključci koje je usvojila, ni zapisnik, ni upravne odluke koje je donijela te mu je priopćila samo jedan njihov dio koji je odabrala prema vlastitim kriterijima.

16 Porezna uprava tvrdi da, iako Glencore ne može imati prava u svojstvu stranke u poreznom postupku koji se odnosi na drugog poreznog obveznika, prava obrane ipak nisu povrijeđena jer je on u okviru postupka koji se na njega odnosio mogao razmotriti pisane podneske i izjave koji proizlaze iz povezanih postupaka i koji su uloženi u spis te osporiti njihovu dokaznu snagu ostvarivanjem svojeg prava na tužbu.

17 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je pravo na odbitak PDV-a temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a i da se u načelu ne može odbiti ako su ispunjeni potrebni materijalni uvjeti. Međutim, praksa Porezne uprave koja je usvojena u glavnom postupku, a koja se, među ostalim, temelji na tumačenju članka 1. stavka 3.a Zakonika o poreznom postupku, prema kojem je ta uprava vezana utvrđenjima iz odluka koje je ona donijela nakon nadzora provedenih kod dobavljača poreznog obveznika i koje su konačne, dovodi do toga da je Glencoreu uskraćeno to pravo na odbitak.

18 Taj sud navodi da članak 1. stavak 3.a Zakonika o poreznom postupku ima za cilj zajamčiti pravnu sigurnost propisivanjem da se za istu transakciju moraju izvući isti zaključci. Međutim, prema njegovu mišljenju, postavlja se pitanje opravdava li taj cilj praksu, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, prema kojoj se Porezna uprava oslobađa svojeg tereta dokazivanja uzimanjem po službenih dužnosti u obzir utvrđenja iz ranijeg postupka, u kojem porezni obveznik nije imao svojstvo stranke, nije stoga mogao ostvarivati prava vezana uz to svojstvo te je za odluke koje su donesene na kraju tih postupaka i koje su postale konačne saznao tek u okviru nadzora koji se nad njime proveo.

19 Navedeni sud dodaje da su društvu Glencore samo djelomično dostavljene te odluke i dokumenti na kojima se one temelje, pri čemu je Porezna uprava u svojem zapisniku samo navela svako od utvrđenja navedenih u tim odlukama, bez njihove dostave ili dostave dokumenata na kojima se temelje.

20 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li takva praksa u skladu s načelom poštovanja prava obrane i s pravom na pošteno suđenje zajamčenim člankom 47. Povelje, uzimajući u obzir granice sudskog nadzora koji može provoditi, s obzirom na to da nije ovlašten ispitivati zakonitost odluka koje su donesene nakon provedbe nadzora drugih poreznih obveznika i, konkretno, provjeriti jesu li dokazi na kojima se te odluke temelje bili prikupljeni na zakonit način. Pozivajući se na presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), taj sud pita je li u skladu sa zahtjevima poštenog suđenja potrebno to da je sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke Porezne uprave kojom se provodi ponovni obračun poreza ovlašten nadzirati jesu li dokazi koji potječu iz povezanog upravnog postupka bili prikupljeni u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije i ne povređuju li utvrđenja koja se na njima temelje ta prava.

21 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljno načelo poštovanja prava obrane i članak 47. [Povelje] tumačiti na način da im se protivi propis države članice i nacionalna praksa koja se temelji na tom propisu prema kojima utvrđenja, u okviru

nadzora strana u pravnom odnosu (ugovor, transakcija) koji je obuhvaćen poreznom obvezom, koje je porezno tijelo donijelo uslijed postupka provedenog kod jednog od strana u navedenom pravnom odnosu (izdavatelj računa u glavnom predmetu) i koja podrazumijevaju prekvalifikaciju pravnog odnosa, porezno tijelo po službenoj dužnosti mora uzeti u obzir tijekom nadzora druge strane u pravnom odnosu (primatelj računa u glavnom predmetu), uzimajući u obzir da druga strana u pravnom odnosu ne raspolaže nikakvim pravom, osobito pravima povezanima sa svojstvom stranke, u izvornom postupku nadzora?

2. U slučaju da Sud na prvo pitanje odgovori negativno, protivi li se odredbama Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljnom načelu poštovanja prava obrane i članku 47. [Povelje] nacionalna praksa kojom se omogućuje postupak kako je naveden u prvom pitanju na način da druga strana u pravnom odnosu (primatelj računa) ne raspolaže, u izvornom postupku nadzora, pravima povezanima sa svojstvom stranke i stoga ne može niti iskoristiti pravo na pravni lijek u okviru postupka nadzora čija utvrđenja porezno tijelo mora po službenoj dužnosti uzeti u obzir u postupku nadzora u pogledu porezne obveze druge strane te ih se potonjoj strani može staviti na teret, uzimajući u obzir da porezno tijelo ne stavlja drugoj strani na raspolaganje relevantan spis nadzora provedenog kod prve strane u pravnom odnosu (izdavatelj računa), konkretno dokumente na kojima se temelje utvrđenja, zapisnike i upravne odluke, nego mu dostavlja samo dio u sažetom obliku, pri čemu porezno tijelo tako drugoj strani daje da se sa spisom upozna tek neizravno, a dijelove tog spisa odabire prema vlastitim kriterijima nad kojima druga strana ne može izvršiti nikakav nadzor?

3. Treba li odredbe Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljno načelo poštovanja prava obrane i članak 47. [Povelje] tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa na temelju koje utvrđenja, u okviru nadzora strana u pravnom odnosu koji je obuhvaćen pravnom obvezom, koje je porezno tijelo donijelo uslijed postupka provedenog kod izdavatelja računa i koja podrazumijevaju utvrđenje da je navedeni izdavatelj sudjelovao u aktivnoj poreznoj utaji, porezno tijelo po službenoj dužnosti mora uzeti u obzir tijekom nadzora primatelja računa, s obzirom na to da navedeni primatelj ne raspolaže, u postupku nadzora provedenog kod izdavatelja, pravima povezanima sa svojstvom stranke i stoga ne može niti iskoristiti pravo na pravni lijek u okviru postupka nadzora čija utvrđenja porezno tijelo mora po službenoj dužnosti uzeti u obzir u postupku nadzora u pogledu porezne obveze primatelja te ih se potonjem primatelju može staviti na teret i s obzirom na to da [porezno tijelo] ne stavlja primatelju na raspolaganje relevantan spis nadzora provedenog kod izdavatelja, konkretno dokumente na kojima se temelje utvrđenja, zapisnike i upravne odluke, nego mu dostavlja samo dio u sažetom obliku, pri čemu porezno tijelo tako primatelju daje da se sa spisom upozna tek neizravno, a dijelove tog spisa odabire prema vlastitim kriterijima nad kojima taj primatelj ne može izvršiti nikakav nadzor?”

O prethodnim pitanjima

Uvodne napomene

22 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je Glencoreu, nakon poreznog nadzora nad njime i njegovim dobavljačima, odbijeno pravo na odbitak PDV-a i posljedično mu naloženo plaćanje dodatnog PDV-a. Porezna uprava svoje je odbijanje temeljila, u skladu s člankom 1. stavkom 3.a Zakonika o poreznom postupku, na utvrđenjima iz postupaka protiv tih dobavljača u kojima Glencore nije stoga bio stranka, a koji su doveli do odluka koje su postale konačne, prema kojima su ti dobavljači počinili utaju PDV-a.

23 Budući da je zahtjev za prethodnu odluku spominjao kazneni postupak i raniji upravni porezni postupak te upravne odluke upućene dobavljačima Glencorea, Sud je u skladu s člankom 101. Poslovnika od suda koji je uputio zahtjev zatražio pojašnjenja u vezi s kaznenim postupcima o kojima

je riječ i da navede jesu li zaključeni odlukama kaznenog suda koje su postale konačne. U odgovoru na taj zahtjev sud koji je uputio zahtjev naveo je da ne raspolaže informacijama o zaključenju meritornom presudom kaznenih postupaka protiv dobavljača Glencorea i dostavio je četiri konačne upravne porezne odluke, od kojih su neke bile upućene tim dobavljačima.

24 Na raspravi su Glencore i mađarska vlada pojasnili da su dva kaznena postupka o dotičnoj utaji još uvijek bila u tijeku kad je Porezna uprava izvršila uvid u dokumente iz tih postupaka i donijela dvije upravne odluke koje Glencore pobija u glavnom postupku. Stoga ti postupci još uvijek nisu bili zaključeni meritornom odlukom kaznenog suda. Iz toga slijedi da u ovom predmetu nije riječ o pitanjima koja se odnose na pravomoćnost.

25 S obzirom na ta pojašnjenja, valja smatrati da svojim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u, načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje tumačiti na način da im se protivi propis ili praksa države članice prema kojoj je, prilikom provjere prava na odbitak PDV-a koji je izvršio porezni obveznik, porezna uprava vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je već izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača tog poreznog obveznika, a na kojima se temelje odluke koje su postale konačne i kojima se utvrđuje postojanje utaje PDV-a koju su počinili ti dobavljači.

26 Prema navodima suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, Porezna uprava smatra da je činjenica da je ona vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koji su navedeni u tim odlukama, a koje su postale konačne, oslobađa dužnosti ponovnog dokazivanja utaje u postupku koji se vodi protiv poreznog obveznika. Taj se sud u tom kontekstu osobito pita protivi li se Direktivi o PDV-u i načelu poštovanja prava obrane praksa porezne uprave koja se, kao u glavnom postupku, sastoji u tome da tom poreznom obvezniku ne pruži pristup spisu u vezi s povezanim postupcima i, osobito, svim dokumentima na kojima se temelje ta utvrđenja, zapisnicima i donesenim odlukama i da mu, u obliku sažetka, posredno dostavi samo dio tih elemenata koje je odabrala prema svojim vlastitim kriterijima i nad kojima on nema nikakav nadzor.

27 U tom pogledu na raspravi je pojašnjeno da se Porezna uprava, kako bi dokazala uključenost društva Glencore u tu utaju, oslonila na dokaze prikupljene u okviru kaznenih postupaka u tijeku, upravnih postupaka protiv dobavljača Glencorea i upravnog postupka koji se vodi protiv njega.

28 Osim toga, budući da nije ovlašten ispitivati zakonitost ranijih odluka donesenih nakon provedbe nadzora nad drugim poreznim obveznicima i osobito provjeriti jesu li dokazi na kojima se temelje te odluke bili prikupljeni zakonito, sud koji je uputio zahtjev također se pita, pozivajući se na presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), je li u skladu sa zahtjevima poštenog suđenja potrebno to da je sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke Porezne uprave kojom se provodi ponovni obračun PDV-a ovlašten provjeriti jesu li dokazi koji potječu iz povezanog upravnog postupka bili prikupljeni u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije i ne povređuju li utvrđenja koja se na njima temelje ta prava.

29 Budući da je mađarska vlada u svojim pisanim i usmenim očitovanjima dala tumačenje nacionalnih odredbi i objašnjenje praksi Porezne uprave koja se odnosi kako na izvođenje dokaza, opseg pristupa spisu i doseg sudskog nadzora, koji su različiti od onih koje je iznio sud koji je uputio zahtjev, valja podsjetiti na to da nije na Sudu da, u okviru sustava pravosudne suradnje utvrđene člankom 267. UFEU-a, provjerava ili dovodi u pitanje pravilnost tumačenja nacionalnog prava koje je dao nacionalni sud jer to tumačenje spada u isključivu nadležnost potonjeg. Sud se stoga mora, kada mu nacionalni sud uputi zahtjev za prethodnu odluku, držati tumačenja nacionalnog prava kako mu ga je iznio navedeni sud (presuda od 6. listopada 2015., Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, t. 13. i navedena sudska praksa).

30 Također, na nacionalnom sudu je, a ne na Sudu, da utvrdi činjenice koje su dovele do spora i iz toga zaključi o posljedicama koje one imaju za odluku koju je pozvan donijeti. Sud je u okviru podjele nadležnosti između sudova Unije i nacionalnih sudova tako dužan uzeti u obzir činjenični i pravni okvir unutar kojeg su postavljena prethodna pitanja, kako je određen odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 7. lipnja 2018., Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

31 Osim toga, na Sudu nije ni da ocjenjuje usklađenost nacionalnog zakonodavstva s pravom Unije ni da tumači nacionalne zakonske ili podzakonske odredbe (presude od 1. ožujka 2012., Ascafor i Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, t. 33. i navedena sudska praksa i od 6. listopada 2015., Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, t. 43.). Sud je ipak nadležan za pružanje sudu koji je uputio zahtjev svih odgovarajućih elemenata tumačenja prava Unije koji tom sudu omogućuju da ocijeni tu sukladnost za potrebe donošenja presude u sporu koji se pred njim vodi (presude od 1. ožujka 2012., Ascafor i Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, t. 34. i navedena sudska praksa i od 26. srpnja 2017., Europa Way i Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, t. 35.).

32 S obzirom na ta uvodna očitovanja, potrebno je redom ispitati zahtjeve koji proizlaze iz Direktive o PDV-u, iz načela poštovanja prava obrane i iz članka 47. Povelje u pogledu izvođenja dokaza, opsega pristupa poreznog obveznika spisu i dosega sudskog nadzora u predmetu kao što je onaj u glavnom postupku.

Izvođenje dokaza s obzirom na Direktivu o PDV-u i načelo poštovanja prava obrane

33 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju ulazni PDV 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 koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije. Kao što je to Sud više puta presudio, pravo na odbitak iz članka 167. *et seq*. Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti (presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 25. i 26.; od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 35. i 36. i od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37. i 39.).

34 Slijedom navedenog, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u te je Sud uzastopno presuđivao da se stranke ne mogu pozivati 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 dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe (vidjeti u tom smislu presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. do 37. i navedenu sudsku praksu i od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50.).

35 Iako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kad je porezni obveznik znao ili je 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 (vidjeti u tom smislu presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. do 40. i od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27. i 28.).

36 Budući da uskrata prava na odbitak predstavlja iznimku od temeljnog načela koje to pravo ustanovljuje, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri ustanove objektivne elemente iz kojih je moguće zaključiti da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje koju je počinio dobavljač ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

37 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 65. do 67.).

38 Sud je tako u presudi od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), u točki 68., presudio da se, uz poštovanje tih uvjeta, pravu Unije ne protivi to da porezna uprava može u okviru upravnog postupka, kako bi utvrdila postojanje zlouporabe u području PDV-a, upotrijebiti dokaze koji su prikupljeni u okviru usporednog kaznenog postupka koji je još u tijeku protiv poreznog obveznika. Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 39. svojeg mišljenja, takva ocjena primjenjuje se i na upotrebu, kako bi se utvrdilo postojanje utaje PDV-a, dokaza koji su prikupljeni u okviru nezaključenih kaznenih postupaka koji se ne odnose na poreznog obveznika ili koji su prikupljeni u povezanim upravnim postupcima u kojima, kao u glavnom postupku, porezni obveznik nije bio stranka.

39 Među pravima koja su zajamčena pravom Unije nalazi se i poštovanje prava obrane, koje je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, opće načelo prava Unije koje se primjenjuje kada uprava protiv određene osobe poduzme akt koji na nju negativno utječe. Na temelju tog načela, adresatima odluka koje značajno utječu na njihove interese mora se omogućiti da odgovarajuće iznesu svoja stajališta u vezi s činjenicama na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku. Ta dužnost obvezuje upravna tijela država članica kada poduzimaju mjere koje ulaze u područje primjene prava Unije, čak i ako mjerodavno zakonodavstvo Unije izričito ne predviđa takvu formalnost (presude od 18. prosinca 2008., Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, t. 36. do 38. i od 22. listopada 2013., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, t. 38.).

40 Navedeno opće načelo primjenjuje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u kojima država članica poreznog obveznike podvrgava postupku poreznog nadzora kako bi postupila u skladu s obvezom, koja proizlazi iz primjene prava Unije, poduzimanja svih potrebnih zakonodavnih i upravnih mjera kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 27.).

41 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 informacije. Kako bi se osigurala učinkovita zaštita dotičnih osoba, njezin je cilj posebice da potonje mogu ispraviti pogrešku ili iznijeti informacije u pogledu svoje osobne situacije, a koje idu za tim u smislu da se odluka donese, da se ne donese ili da ima ovakav ili onakav sadržaj (presuda od 5. studenoga 2014., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, t. 46. i 47. i navedena sudska praksa).

42 Pravo na saslušanje također podrazumijeva da uprava mora pružiti svu dužnu pažnju očitovanjima koja je iznijela osoba u pitanju, ispitujući pažljivo i nepristrano sve relevantne informacije konkretnog slučaja te dajući detaljno obrazloženje svoje odluke, s obzirom na to da obveza davanja dovoljno određenog i konkretnog obrazloženja odluke, kako bi se osobi u pitanju omogućilo da shvati razloge

odbijanja suprotstavljenog njezinom zahtjevu, predstavlja posljedicu načela poštovanja prava obrane (presuda od 5. studenoga 2014., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, t. 48. i navedena sudska praksa).

43 Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, poštovanje prava obrane nije apsolutno pravo, već se može ograničiti, pod uvjetom da ograničenja stvarno odgovaraju ciljevima u općem interesu koji se žele postići predmetnom mjerom i da u odnosu na postavljeni cilj ne predstavljaju neproporcionalan i neprihvatljiv zahvat kojim se krši sama bit tako zajamčenih prava (presuda od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 35. i navedena sudska praksa).

44 Osim toga, postojanje povrede prava obrane mora biti procijenjeno ovisno o okolnostima svojstvenim svakom pojedinom slučaju, osobito o prirodi predmetnog akta, kontekstu njegova donošenja i pravnim pravilima koja uređuju predmetno područje (presuda od 5. studenoga 2014., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, t. 54. i navedena sudska praksa).

45 Nadalje, valja podsjetiti da se pravna sigurnost nalazi među općim načelima priznatima u pravu Unije. Sud je tako, među ostalim, utvrdio da konačnost upravne odluke koja je stečena nakon isteka razumnih rokova za podnošenje tužbe ili iscrpljivanjem pravnih sredstava doprinosi pravnoj sigurnosti i da pravo Unije ne zahtijeva da tijelo, u načelu, mora preispitati upravnu odluku koja je postala konačna (vidjeti u tom smislu presude od 13. siječnja 2004., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, t. 24.; od 12. veljače 2008., Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, t. 37. i od 4. listopada 2012., Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, t. 76.).

46 Što se tiče pravila poput onog iz članka 1. stavka 3.a Zakonika o poreznom postupku, na temelju kojeg je, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, Porezna uprava vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača poreznog obveznika, u kojima potonji stoga nije bio stranka, razvidno je da je ono takve naravi da, kao što je to istaknula mađarska vlada i kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 46. svojeg mišljenja, osigurava pravnu sigurnost kao i jednakost između poreznih obveznika jer obvezuje tu upravu na dokazivanje dosljednosti davanjem istim činjenicama istih pravnih kvalifikacija. Stoga se pravu Unije u načelu ne protivi primjena takvog pravila.

47 Međutim, isto ne vrijedi ako je, na temelju tog pravila i zbog toga što su odluke donesene na kraju tih povezanih upravnih postupaka konačne, porezna uprava oslobođena dužnosti priopćavanja poreznom obvezniku dokaznih elemenata, uključujući dokaze iz tih postupaka, na temelju kojih namjerava donijeti odluku, a taj je porezni obveznik tako lišen prava da tijekom postupka koji se vodi protiv njega odgovarajuće osporava ta činjenična utvrđenja i te pravne kvalifikacije.

48 Naime, s jedne strane, takva primjena tog pravila, kojom se konačnoj upravnoj odluci kojom se utvrđuje postojanje utaje daje pravna snaga u odnosu na poreznog obveznika koji nije bio stranka u postupku u kojem je došlo do tog utvrđenja, u suprotnosti je s obvezom Porezne uprave, na koju se podsjeća u točki 36. ove presude, da dovoljno pravno dokaže objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja prava na odbitak bila uključena u utaju, s obzirom na to da ta obveza pretpostavlja da ta uprava u postupku koji se vodi protiv njega iznese dokaz o postojanju utaje za koju mu se stavlja na teret da je u njoj pasivno sudjelovao.

49 S druge strane, u okviru postupka poreznog nadzora, kao što je onaj u glavnom postupku, načelo pravne sigurnosti ne može opravdati takvo ograničenje prava obrane, čiji je sadržaj naveden u točkama 39. i 41. ove presude, a to je, s obzirom na cilj koji se želi postići, prekomjerno i neprihvatljivo uplitanje kojim se nanosi šteta samoj biti tih prava. Takvo ograničenje naime poreznog obveznika kojemu se namjerava odbiti ostvarivanje prava na odbitak PDV-a lišava mogućnosti da na koristan i djelotvoran način tijekom upravnog postupka i prije donošenja odluke koja je nepovoljna za njegove interese iznese svoje stajalište o elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju

odluku. Ono mijenja mogućnost nadležnog tijela da odgovarajuće uzme u obzir sve relevantne elemente i da predmetna osoba, prema potrebi, ispravi pogrešku. Naposljetku, ono oslobađa upravu njezine dužnosti davanja sve dužne pažnje očitovanjima koja je iznijela zainteresirana osoba, ispitujući pažljivo i nepristrano sve relevantne informacije konkretnog slučaja te dajući detaljno obrazloženje svoje odluke.

50 Posljedično, iako se Direktivi o PDV-u i načelu poštovanja prava obrane u načelu ne protivi takvo pravilo, to je pod uvjetom da njegova primjena ne oslobađa poreznu upravu da poreznom obvezniku dostavi dokaze, uključujući dokaze koji proizlaze iz povezanih postupaka protiv njegovih dobavljača, na temelju kojih namjerava donijeti odluku, i da taj porezni obveznik tako nije lišen prava da tijekom postupka koji se protiv njega vodi učinkovito dovede u pitanje činjenična utvrđenja i pravne kvalifikacije koje je ta uprava izvršila u okviru tih povezanih postupaka.

Opseg pristupa poreznog obveznika spisu s obzirom na načelo poštovanja prava obrane

51 Zahtjev, naveden u točkama 39. i 41. ove presude, da se mora moći učinkovito iznijeti svoje stajalište o elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku pretpostavlja da je njezin adresat bio u prilici upoznati se s tim elementima (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 31.). Načelo poštovanja prava obrane stoga ima za posljedicu pravo na pristup spisu (vidjeti u tom smislu presudu od 7. siječnja 2004., Aalborg Portland i dr./Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P, EU:C:2004:6, t. 68.).

52 Budući da adresat odluke koja negativno na njega utječe mora moći iznijeti svoja očitovanja prije nego što je donesena, kako bi, među ostalim, nadležno tijelo moglo odgovarajuće uzeti u obzir sve relevantne elemente i kako bi, prema potrebi, taj adresat mogao ispraviti pogrešku i učinkovito se pozvati na te elemente koji se odnose na njegovu osobnu situaciju, pristup spisu mora se odobriti tijekom upravnog postupka. Prema tome, povreda prava na pristup spisu počinjena tijekom upravnog postupka nije ispravljena pukom činjenicom da je pristup spisu bio omogućen tijekom sudskog postupka o eventualnoj tužbi za poništenje sporne odluke (vidjeti prema analogiji presude od 8. srpnja 1999., Hercules Chemicals/Komisija, C-51/92 P, EU:C:1999:357, t. 78.; od 15. listopada 2002., Limburgse Vinyl Maatschappij i dr./Komisija, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P do C-252/99 P i C-254/99 P, EU:C:2002:582, t. 318. i od 7. siječnja 2004., Aalborg Portland i dr./Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P, EU:C:2004:6, t. 104.).

53 Iz toga proizlazi da u upravnom poreznom postupku poput onoga u glavnom postupku porezni obveznik mora moći pristupiti svim elementima spisa na kojima porezna uprava namjerava utemeljiti svoju odluku. Stoga, kad porezna uprava namjerava utemeljiti svoju odluku na dokaznim elementima, kao što je to u predmetu u glavnom postupku, u okviru kaznenih i povezanih upravnih postupaka pokrenutih protiv njegovih dobavljača, taj porezni obveznik mora moći pristupiti tim elementima.

54 Osim toga, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 59. i 60. svojeg mišljenja, poreznom obvezniku također treba omogućiti pristup dokumentima koji ne služe izravno kao temelj odluke porezne uprave, ali mogu biti korisni za ostvarivanje prava obrane, osobito olakotnim elementima koje je ta uprava mogla prikupiti (vidjeti u tom smislu presudu od 13. rujna 2018., UBS Europe i dr., C-358/16, EU:C:2018:715, t. 66. i navedenu sudsku praksu).

55 Međutim, budući da, kao što je to navedeno u točki 43. ove presude, načelo poštovanja prava obrane nije apsolutno pravo, nego može sadržavati ograničenja, valja istaknuti da, u postupku poreznog nadzora, takva ograničenja predviđena nacionalnim propisima mogu, među ostalim, biti usmjerena na zaštitu zahtjeva povjerljivosti ili profesionalne tajne (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 36.) kao i, kao što je to istaknula mađarska vlada, privatnosti trećih osoba, njihovih osobnih podataka ili učinkovitost represivne aktivnosti, koji mogu biti ugroženi ako se omogući pristup određenim informacijama ili dokumentima.

56 Načelo poštovanja prava obrane u upravnom postupku poput onoga u glavnom postupku stoga poreznoj upravi ne nameće opću obvezu davanja cjelovitog pristupa spisu kojim raspolaže, nego zahtijeva da porezni obveznik može na svoj zahtjev dobiti informacije i dokumente koji se nalaze u upravnom spisu i koje je ta uprava uzela u obzir radi donošenja svoje odluke, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje pristupa navedenim informacijama i dokumentima (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, t. 32. i 39.). U potonjem slučaju, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 64. svojeg mišljenja, na poreznoj je upravi da ispita je li djelomičan pristup moguć.

57 Iz toga slijedi da, kad porezna uprava namjerava utemeljiti svoju odluku na dokaznim elementima prikupljenima, kao što je to slučaj u glavnom postupku, u okviru kaznenih i povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača poreznog obveznika, načelo poštovanja prava obrane zahtijeva da potonji tijekom postupka koji se vodi protiv njega ima pristup svim tim elementima i onima koji mogu biti korisni za njegovu obranu, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje tog pristupa.

58 Taj zahtjev ne zadovoljava praksa porezne uprave koja se sastoji u tome da se predmetnom poreznom obvezniku ne pruži nikakav pristup tim elementima i, osobito, dokumentima na kojima se temelje izvršena utvrđenja, sastavljenim zapisnicima i odlukama donesenima nakon okončanja povezanih upravnih postupaka te da mu se neizravno dostavi, u obliku sažetka, samo jedan dio tih elemenata koje je odabrala prema vlastitim kriterijima nad kojima on nema nikakav nadzor.

Doseg sudskog nadzora s obzirom na članak 47. Povelje

59 Budući da se sud koji je uputio zahtjev pita mogu li zahtjevi poštenog suđenja činiti nužnim da je sud koji odlučuje o tužbi protiv odluke porezne uprave o ponovnom obračunu PDV-a ovlašten provjeriti jesu li dokazi koji potječu iz povezanog upravnog postupka prikupljeni u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije i ne povređuju li na njima utemeljena utvrđenja ta prava, valja podsjetiti na to da se temeljna prava zajamčena Poveljom primjenjuju u takvoj situaciji jer ponovni obračun PDV-a nakon utvrđenja utaje poput onog u glavnom postupku predstavlja provedbu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 19. i 27. i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 67.).

60 U skladu s člankom 47. Povelje, svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima tim člankom. Svatko ima pravo, među ostalim, da se njegov slučaj ispita pravično.

61 Načelo jednakosti oružja, koje je sastavni dio načela djelotvorne sudske zaštite prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Unije, utvrđenog u članku 47. Povelje, s obzirom na to da je posljedica, kao što je to, među ostalim, načelo kontradiktornosti, samog pojma poštenog suđenja, podrazumijeva obvezu da se svakoj stranci pruži razumna mogućnost da iznese svoje stajalište, uključujući svoje dokaze, u uvjetima koji je u odnosu na protivnu stranu ne stavljaju u očito nepovoljniji položaj (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 2014., Sánchez Morcillo i Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, t. 49. i od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 96. i navedenu sudsku praksu).

62 To načelo ima za cilj zajamčiti ravnotežu između stranaka u sudskom postupku jamčenjem jednakih prava i obveza u pogledu, među ostalim, pravila koja uređuju izvođenje dokaza i kontradiktornu raspravu pred sudom kao i prava navedenih stranaka na pravne lijekove (presuda od 28. srpnja 2016., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., C-543/14, EU:C:2016:605, t. 41.). Za zadovoljavanje zahtjeva koji se odnose na pravo na pošteno suđenje važno je da su stranke upoznate

kako s činjeničnim tako i pravnim elementima koji su odlučujući za ishod postupka i da o njima mogu raspravljati kontradiktorno (presuda od 2. prosinca 2009., Komisija/Irska i dr., C-89/08 P, EU:C:2009:742, t. 56.).

63 U presudi od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev, u predmetu u kojem je donesena ta presuda Sud je u pogledu dokaza koji su prikupljeni u okviru kaznenog postupka koji još nije bio okončan, i to bez znanja poreznog obveznika, presretanjem telekomunikacija i elektroničke pošte koji mogu biti povreda članka 7. Povelje i u pogledu njihove uporabe u okviru upravnog postupka u točki 87. te presude istaknuo da djelotvornost sudskog nadzora koju jamči članak 47. Povelje zahtijeva da sud koji provodi nadzor zakonitosti odluke koja predstavlja provedbu prava Unije može provjeriti nisu li dokazi na kojima se temelji ta odluka prikupljeni i upotrijebljeni povredom prava zajamčenih tim pravom i, posebno, Poveljom.

64 Sud je u točki 88. te presude istaknuo da je taj zahtjev ispunjen ako je sud koji je nadležan za tužbu protiv odluke poreznog tijela koje je izvršilo ponovni obračun PDV-a ovlašten provjeriti jesu li ti dokazi, na kojima se temelji ta odluka, prikupljeni u tom kaznenom postupku u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije ili se može barem osigurati, na temelju nadzora koji je već proveo kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su dokazi prikupljeni uz poštovanje tog prava.

65 Djelotvornost sudskog nadzora zajamčenog člankom 47. Povelje također zahtijeva da je sud kojemu je podnesena tužba protiv odluke porezne uprave kojom se provodi ponovni obračun PDV-a ovlašten provjeriti da dokazi prikupljeni tijekom povezanog upravnog postupka, u kojemu porezni obveznik nije bio stranka, i upotrijebljeni kao temelj za tu odluku to nisu bili u suprotnosti s pravima zajamčenima pravom Unije i, posebno, Poveljom. Tomu je tako čak i kad su ti dokazi, kao što je to slučaj u glavnom postupku, utemeljili upravne odluke koje su donesene u odnosu na druge porezne obveznike i koje su postale konačne.

66 U tom pogledu valja istaknuti da, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 74. svojeg mišljenja, izjave i utvrđenja upravnih tijela ne mogu obvezivati sudove.

67 Općenitije, taj sud mora moći provjeriti, u okviru kontradiktorne rasprave, zakonitost prikupljanja i upotrebe prikupljenih dokaza tijekom povezanih upravnih postupaka protiv drugih poreznih obveznika kao i utvrđenja iz upravnih odluka donesenih po završetku tih postupaka, koja su odlučujuća za ishod tužbe. Naime, jednakost oružja bila bi ugrožena i načelo kontradiktornosti ne bi bilo poštovano ako porezna uprava, zbog toga što je vezana odlukama koje su donesene u pogledu drugih poreznih obveznika i koje su postale konačne, ne bi bila dužna podnijeti te dokaze pred njime, ako porezni obveznik ne bi imao saznanja o njima, ako stranke ne bi mogle raspravljati kontradiktorno kako o tim dokazima tako i o tim utvrđenjima i ako taj sud ne bi mogao provjeriti sve činjenične i pravne elemente na kojima se temelje te odluke i koji su odlučujući za rješavanje spora koji se pred njim vodi.

68 Ako navedeni sud nije ovlašten provesti tu provjeru i ako stoga pravo na sudsku zaštitu nije djelotvorno, dokazi prikupljeni tijekom povezanih upravnih postupaka i utvrđenja u upravnim odlukama donesenima u odnosu na druge obveznike nakon okončanja tih postupaka moraju se odbiti te se pobijana odluka, koja se temelji na tim dokazima i utvrđenjima, mora poništiti ako je zbog toga postala neosnovana (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 89.).

69 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u, načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje treba tumačiti na način da im se u načelu ne protivi propis ili praksa države članice, prema kojoj je porezna uprava prilikom provjere prava poreznog obveznika na odbitak PDV-a vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je već izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača tog poreznog obveznika, na kojima se temelje odluke koje su postale konačne i kojima se utvrđuje postojanje utaje PDV-a koju su

počinili ti dobavljači, pod uvjetom, kao prvo, da ne oslobađa poreznu upravu obveze priopćavanja poreznom obvezniku dokaznih elemenata, uključujući one koji potječu iz tih povezanih upravnih postupaka, na temelju kojih namjerava donijeti odluku, i da taj porezni obveznik nije na taj način lišen prava odgovarajućeg osporavanja tih činjeničnih utvrđenja i pravnih kvalifikacija tijekom postupka koji se protiv njega vodi, kao drugo, da taj porezni obveznik tijekom tog postupka može imati pristup svim elementima prikupljenima tijekom tih povezanih upravnih postupaka ili bilo kojeg drugog postupka na temelju kojih ta uprava namjerava utemeljiti svoju odluku ili koji mogu biti korisni za ostvarivanje prava obrane, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje tog pristupa i, kao treće, da sud pred kojim je podnesena tužba protiv te odluke može provjeriti zakonitost pribavljanja i upotrebe tih elemenata kao i utvrđenja iz upravnih odluka donesenih u odnosu na navedene dobavljače koja su odlučujuća za ishod tužbe.

Troškovi

70 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 (peto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da im se u načelu ne protivi propis ili praksa države članice, prema kojoj je porezna uprava prilikom provjere prava poreznog obveznika na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je već izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača tog poreznog obveznika, na kojima se temelje odluke koje su postale konačne i kojima se utvrđuje postojanje utaje PDV-a koju su počinili ti dobavljači, pod uvjetom, kao prvo, da ne oslobađa poreznu upravu obveze priopćavanja poreznom obvezniku dokaznih elemenata, uključujući one koji potječu iz tih povezanih upravnih postupaka, na temelju kojih namjerava donijeti odluku, i da taj porezni obveznik nije na taj način lišen prava odgovarajućeg osporavanja tih činjeničnih utvrđenja i pravnih kvalifikacija tijekom postupka koji se protiv njega vodi, kao drugo, da taj porezni obveznik tijekom tog postupka može imati pristup svim elementima prikupljenima tijekom tih povezanih upravnih postupaka ili bilo kojeg drugog postupka na temelju kojih ta uprava namjerava utemeljiti svoju odluku ili koji mogu biti korisni za ostvarivanje prava obrane, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje tog pristupa i, kao treće, da sud pred kojim je podnesena tužba protiv te odluke može provjeriti zakonitost pribavljanja i upotrebe tih elemenata kao i utvrđenja iz upravnih odluka donesenih u odnosu na navedene dobavljače koja su odlučujuća za ishod tužbe.

Potpisi