

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

11. studenoga 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 168. – Pravo na odbitak – članak 199. – Sustav prijenosa porezne obveze – Načelo porezne neutralnosti – Materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak – Dobavljačevu svojstvo poreznog obveznika – Teret dokazivanja – Utaja – Zloupotreba – Račun u kojem se navodi fiktivni dobavljač”

U predmetu C-281/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska), odlukom od 11. veljače 2020., koju je Sud zaprimio 26. lipnja 2020., u postupku

Ferimet SL

protiv

Administración General del Estado,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, C. Lycourgos, predsjednik četvrtog vijeća, I. Jarukaitis (izvjestitelj) i M. Ilešić, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Ferimet SL, M. A. Montero Reiter, *procurador*, i F. Juanes Ródenas, *abogado*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za češku vladu, M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitis, u svojstvu agenata,

odluživši, 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 168. 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 vezi s, ako je primjenjivo, ostalim njezinim odredbama i na temelom porezne neutralnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Ferimet SL i Administración General del Estado (Opća državna uprava, Španjolska), u vezi s pravom na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u odnosu na jednu isporuku materijala za uporabu, izvršenu u 2008. godini.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 određuje se:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.’’

4 U članku 168. te direktive propisuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, [on] 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;

[...]

5 U skladu s člankom 178. navedene direktive:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.’’

6 U članku 199. stavku 1. Direktive 2006/112 određuje se:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[...]

(d) isporuka rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada i određenih roba i usluga kako je navedeno u Prilogu VI.;

[...]"

7 U skladu s člankom 273. prvim stavkom te direktive:

„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 izmeđ u država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izmeđ u država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

Španjolsko pravo

8 U članku 84. stavku 1. točki 2. podtočki (c) Leya 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 28. prosinca 1992. (BOE br. 312 od 29. prosinca 1992., str. 44247.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje se da su obveznici PDV-a poduzetnici odnosno prodavatelji robe ili pružatelji usluga za koje se obavljaju oporezive transakcije, kad je riječ o isporukama industrijskog otpada, otpada i ostataka željeza ili čelika, ostataka i drugog materijala za uporabu sačinjenog od željeznih komada i obojenih metala odnosno njihovih legura, od troske i pepela te od industrijskih ostataka koji sadržavaju metale ili legure metala.

9 Na temelju članka 92. stavka 1. točke 3. Zakona o PDV-u, porezni obveznici mogu odbiti PDV koji se plaća na oporezive transakcije koje obavljaju unutar zemlje, u iznosu koji se naplaćuje na istom državnom području i koji su platili izravno ili za isporuke robe koja je obuhvaćena člankom 84. stavkom 1. točkom 2. tog zakona.

10 U članku 97. navedenog zakona određeno je:

„1. Samo poduzetnici odnosno prodavatelji robe ili pružatelji usluga koji posjeduju dokaznu ispravu o svojem pravu mogu ostvariti pravo na odbitak.

U tu se svrhu dokaznom ispravom o pravu na odbitak smatraju isključivo sljedeći dokumenti:

[...]

4^o račun koji je izdao porezni obveznik u slučajevima predviđenima člankom 165. stavkom 1. ovog zakona.

2. Prethodno navedenim ispravama koje ne ispunjavaju sve zahtjeve propisane zakonodavnim ili regulatornim odredbama ne dokazuje se pravo na odbitak [...]

[...]"

11 U skladu s člankom 165. stavkom 1. Zakona o PDV-u, „[u] slučajevima na koje se odnosi članak 84. stavak 1. točka 2. [...] ovog zakona, račun koji je, ovisno o slučaju, izdala osoba koja je isporučila robu ili pružila odgovarajuće usluge, ili računovodstvena evidencija o transakciji, moraju biti popraćeni računom koji sadržava obračun poreza. Navedeni račun mora biti u skladu sa zahtjevima koji se propisuju regulatornim odredbama”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Društvo Ferimet prijavilo je da je u 2008. godini od društva Reciclatges de Terra Alta kupilo materijal za uporabu (željezo), uz napomenu da transakcija podliježe sustavu prijenosa obveze plaćanja PDV-a te uz izdavanje odgovarajućeg računa u tu svrhu.

13 Inspección de los Tributos (porezna inspekcija, Španjolska) utvrdila je u postupku nadzora, među ostalim, da društvo koje je navedeno na račun kao dobavljač navedenog materijala u stvarnosti nije raspolagalo materijalnim sredstvima i osobljem koji su bili potrebni za njegovu isporuku te je ocijenila da račune koje je izdalo društvo Ferimet treba smatrati lažnima. Prema njezinu mišljenju, iako je nesporno to da je spomenuti materijal isporučen, predmetna transakcija je simulirana tako što je namjerno prikriven stvarni dobavljač navedenog materijala. Porezna inspekcija stoga je odlučila da nije moguće priznati pravo na odbitak PDV-a u odnosu na tu transakciju te je za poslovnu godinu 2008. izdala porezno rješenje na iznos od 140 441,71 euro te izrekla novčanu kaznu u visini od 140 737,68 eura.

14 Nakon što je Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Okružni porezni sud u Kataloniji, Španjolska) odbio njegovu tužbu protiv tog poreznog rješenja i te novčane kazne, društvo Ferimet žalilo se na tu odluku Tribunalu Superior de Justicia de Cataluña (Visoki sud Katalonije, Španjolska). Ono je pred njim istaknulo da je dokazano da je stvarno kupilo predmetni materijal za uporabu, da je navođenje fiktivnog dobavljača na račun služilo isključivo zadovoljenju formalnih uvjeta, pri čemu je stvarno došlo do kupnje, te da se pravo na odbitak PDV-a ne može uskratiti ako je utvrđeno stvarno postojanje transakcije i ako sustav prijenosa porezne obveze koji se primjenjuje u predmetnom slučaju jamči ne samo naplatu PDV-a i nadzor nad njome nego i nepostojanje bilo kakve porezne pogodnosti za poreznog obveznika.

15 Presudom od 23. studenoga 2017. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Visoki sud Katalonije, Španjolska) odbio je žalbu društva Ferimet zbog toga što je porezna inspekcija u dostatnoj mjeri dokazala prikrivanje dobavljača te zbog toga što se njegovo navođenje ne može smatrati isključivo formalnim jer je riječ o elementu koji omogućuje nadzor pravilnosti u lancu PDV-a te stoga utječe na načelo porezne neutralnosti. Taj je sud također istaknuo da, iako je točno da u sustavu prijenosa porezne obveze u načelu ne postoji gubitak poreznih prihoda, pravo na odbitak PDV-a podliježe ispunjenju materijalnih uvjeta, među kojima je i taj da je navedena osoba doista dobavljač.

16 Društvo Ferimet stoga je podnijelo žalbu Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska), sudu koji je uputio zahtjev, pred kojim tvrdi da nacionalni i europski propisi te sudska praksa Suda nužno dovode do zaključka da je imalo pravo odbiti PDV u odnosu na kupnju predmetnog materijala za uporabu. S tim u vezi ističe da je bilo njegov stvarni primatelj, da ga je doista kupilo i primilo te da nije došlo niti je moglo doći do gubitka poreznih prihoda zato što ni ono samo ni njegov dobavljač ne duguju PDV jer se nalaze u sustavu prijenosa porezne obveze.

17 Španjolska vlada ističe pred tim sudom da navođenje na račun fiktivnog dobavljača potvrđuje postojanje simulacije, da prikrivanje identiteta stvarnog dobavljača valja smatrati povezanim s utajom PDV-a i izravnih poreza te da društvo Ferimet nije dokazalo nepostojanje porezne pogodnosti na koje se poziva.

18 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da se spor koji se pred njim vodi odnosi na mogu?nost odbitka PDV-a koji je društvo Ferimet – izdavanjem ra?una u okviru sustava prijenosa porezne obveze – sâmo prenijelo i platilo, pri ?emu je, unato? tomu što je predmetna transakcija doista izvršena, stvarni dobavlja? navedenog materijala za uporabu prikriven tako što je na ra?unu naveden fiktivni odnosno nepostoje?i dobavlja?.

19 Taj sud smatra da za potrebe rješavanja navedenog spora valja utvrditi, kao prvo, je li navo?enje dobavlja?a predmetne robe isklju?ivo formalni uvjet za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a, kao drugo, kakve su posljedice navo?enja lažnog identiteta dobavlja?a i kup?eva znanja o postojanju lažnog navoda i, kao tre?e, proizlazi li neizbježno iz sudske prakse Suda to da se, uklju?uju?i u slu?ajevima zle vjere, odbitak može uskratiti samo ako za državu ?lanicu postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda, pri ?emu u sustavu prijenosa porezne obveze porezni obveznik u na?elu ne duguje PDV državnom prora?unu.

20 Prema mišljenju navedenog suda, sudska praksa Suda nužno ne podrazumijeva to da se pravo na odbitak PDV-a nikada ne može uskratiti ako se primjenjuje sustav prijenosa porezne obveze i ako se utvrdi materijalna stvarnost isporuke predmetne robe i ?injenica da ju je kupio porezni obveznik. Iz te sudske prakse ne proizlazi ni to da je navo?enje fiktivnog dobavlja?a na ra?unu isklju?ivo formalne prirode te da nije relevantno za ostvarivanje prava na odbitak ako je transakcija stvarna.

21 Osim toga, kad je rije? o poreznoj pogodnosti ?ije bi postojanje dovelo do uskra?ivanja prava na odbitak PDV-a, sud koji je uputio zahtjev isti?e da iz navedene sudske prakse ne proizlazi da se ta pogodnost odnosi isklju?ivo na poreznog obveznika koji traži odbitak, ali ne možda i na druge sudionike u transakciji koja je dovela do tog odbitka. On smatra da ne treba zanemariti postupanje dobavlja?a prilikom razmatranja mogu?nosti poreznog obveznika da ostvari pravo na odbitak u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze, osobito ako izravno oporezivanje može biti dovedeno u pitanje.

22 U tim je okolnostima Tribunal Supremo (Vrhovni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 168. [Direktive 2006/112], u vezi s, ako je primjenjivo, ostalim njezinim odredbama, i na?elo porezne neutralnosti koje proizlazi iz te direktive, kako je tuma?ena u sudskoj praksi Suda, tuma?iti na na?in da ne dopuštaju odbitak pretporeza poduzetniku koji na temelju sustava prijenosa porezne obveze izdaje dokaznu ispravu (ra?un) o provedenoj kupnji robe te u tu ispravu dodaje fiktivnog dobavlja?a, iako je nesporno da je on stvarno obavio kupnju i namijenio kupljene materijale svojoj aktivnosti odnosno svojem trgova?kom poslovanju?

2. U slu?aju da se praksa poput one opisane (za koju treba smatrati da je poznata zainteresiranoj osobi) može kvalificirati kao nepoštena ili prijevarena te kao takva ne dopušta odbitak pretporeza, mora li se za nepriznavanje tog odbitka iscrpno dokazati postojanje porezne pogodnosti koja nije u skladu s ciljevima na kojima se temelji ure?enje PDV-a?

3. Naposljetku, ako je to dokazivanje nužno, treba li se porezna pogodnost koja bi omogu?ila nepriznavanje odbitka i koju, po potrebi, treba utvrditi u konkretnom slu?aju, odnositi isklju?ivo na samog poreznog obveznika (kupca robe) ili je potrebno da eventualno postoji i kod drugih sudionika predmetne transakcije?”

O prethodnim pitanjima

23 Svojim trima pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita

treba li Direktivu 2006/112, u vezi s načelom porezne neutralnosti, tumačiti na način da poreznom obvezniku valja uskratiti pravo na odbitak PDV-a u odnosu na kupnju isporučene mu robe, ako svjesno navede fiktivnog dobavljača na račun koji je sâm izdao za tu transakciju u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze.

24 Sud koji je uputio zahtjev pita se najprije je li navođenje dobavljača na račun koji se odnosi na robu na temelju koje se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a isključivo formalni uvjet. Nadalje, taj sud dvoji o posljedicama na ostvarivanje tog prava činjenice da je porezni obveznik prikrivio stvarnog dobavljača te robe u slučaju u kojem je nesporno da je ona stvarno isporučena i da se porezni obveznik doista njome naknadno koristio u svrhu svojih oporezovanih transakcija. Naposljetku, navedeni sud se pita može li se ostvarivanje prava na odbitak uskratiti poreznom obvezniku koji je u zloj vjeri samo ako za dotičnu državu članicu postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda te ako za tog poreznog obveznika odnosno druge sudionike u predmetnoj transakciji postoji porezna pogodnost.

25 Uvodno valja naglasiti to da se postavljena pitanja odnose isključivo na ostvarivanje prava na odbitak, a ne na to je li u okolnostima poput onih koje je naveo sud koji je uputio zahtjev trebalo izreći novčanu kaznu dotičnom poreznom obvezniku zbog povrede određenih uvjeta utvrđenih u Direktivi 2006/112 odnosno je li takva kazna u skladu s načelom proporcionalnosti.

26 Slijedom navedenog, valja podsjetiti, kao prvo, na to da je pravo na odbitak PDV-a uvjetovano poštovanjem kako materijalnih tako i formalnih uvjeta. Kad je riječ o materijalnim uvjetima, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu te direktive. S druge strane, potrebno je da robu ili usluge na kojima temelji pravo na odbitak porezni obveznik upotrebljava u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik. Kad je riječ o načinima izvršavanja prava na odbitak PDV-a, koji su slični formalnim uvjetima, člankom 178. točkom (a) navedene direktive predviđeno je da porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu s njezinim člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240. (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu; od 21. studenoga 2018., *Védan*, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 39. i 40., kao i rješenje od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 43.).

27 Iz toga proizlazi da je navođenje dobavljača na račun koji se odnosi na robu ili na usluge na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a formalni uvjet za ostvarivanje tog prava. Nasuprot tomu, kao što to navode španjolska i češka vlada, svojstvo poreznog obveznika dobavljača robe ili usluga materijalni je uvjet.

28 Kad je riječ, konkretno, o načinima ostvarivanja prava na odbitak PDV-a u sustavu prijenosa porezne obveze, navedenom u članku 199. stavku 1. Direktive 2006/112, valja dodati da porezni obveznik, koji je kao stjecatelj imovine dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s formalnim uvjetima te direktive kako bi mogao ostvariti svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju mu nudi članak 178. točka (f) navedene direktive (presuda od 26. travnja 2017., *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 44. i navedena sudska praksa).

29 U predmetnom slučaju iz odluke kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi to da je porezni obveznik svjesno naveo fiktivnog dobavljača na račun o kojem je riječ u glavnom postupku, što je poreznu inspekciju spriječilo u tome da identificira stvarnog dobavljača i, prema tome, utvrdi njegovo svojstvo poreznog obveznika kao materijalni uvjet za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

30 Kad je rije?, kao drugo, o posljedicama koje proizlaze iz ?injenice da porezni obveznik prikriva stvarnog dobavlja?a, treba podsjetiti na to da je svrha sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV?a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajedni?ki sustav PDV?a jam?i neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te djelatnosti u na?elu podvrgnute PDV?u (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 41. i navedena sudska praksa).

31 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV?a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili je pla?en za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV?a. Kao što je to Sud više puta presudio, pravo na odbitak predvi?eno ?lankom 167. i sljede?ima Direktive 2006/112 sastavni je dio mehanizma PDV?a i na?elno ne može biti ograni?eno kada su porezni obveznici koji žele ostvariti to pravo poštovali materijalne i formalne zahtjeve i uvjete kojima je to pravo podvrgnuto (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 40. i navedena sudska praksa).

32 Iako u skladu s ?lankom 273. prvim stavkom Direktive 2006/112 države ?lanice mogu propisati i druge obveze osim onih predvi?enih tom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i sprije?ile utaju, mjere koje države ?lanice mogu poduzeti ne smiju prekora?iti ono što je nužno za ostvarivanje takvih ciljeva. Stoga se takve mjere ne mogu koristiti na na?in da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV?a i stoga neutralnost PDV?a (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 44. i navedena sudska praksa).

33 Tako je Sud ocijenio da temeljno na?elo neutralnosti PDV?a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznik nije udovoljio odre?enim formalnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 38. i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 41.).

34 Posljedi?no, ako porezno tijelo raspolaže podacima koji su nužni za utvr?enje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ono ne može u odnosu na pravo poreznog obveznika da odbije navedeni porez nalagati dodatne uvjete ?ija posljedica može biti neu?inkovitost tog prava (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.).

35 Ta razmatranja osobito vrijede u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze (vidjeti u tom smislu presude od 1. travnja 2004., Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, t. 50. i 51.; od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 62. do 64. i od 6. velja?e 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 34. i 35.).

36 Druk?ije bi, me?utim, bilo ako bi povreda takvih formalnih uvjeta za u?inak imala spre?avanje iznošenja klju?nog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 42. i navedena sudska praksa).

37 To može biti slu?aj kada identitet stvarnog dobavlja?a nije naveden na ra?unu koji se odnosi na robu ili usluge na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, ako to spre?ava identificiranje tog dobavlja?a i, prema tome, dokazivanje njegova svojstva poreznog obveznika jer je, kao što je to navedeno u to?ki 27. ove presude, to svojstvo jedan od materijalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

38 S tim u vezi valja naglasiti da se, s jedne strane, porezno tijelo ne može ograni?iti na

ispitivanje samog ra?una. Ono mora uzeti u obzir i dodatne informacije koje dostavi porezni obveznik (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 44.). S druge strane, porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 43.). Porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu treba li odobriti traženi odbitak (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 46. i navedena sudska praksa).

39 Iz toga proizlazi da je na poreznom obvezniku koji ostvaruje pravo na odbitak PDV-a da u na?elu dokaže da dobavlja? robe ili usluga na temelju kojih se ostvaruje to pravo ima svojstvo poreznog obveznika. Porezni obveznik stoga je obvezan podnijeti objektivne dokaze da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporu?ili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija koje podliježu PDV-u i za koje je PDV stvarno platio. Ti dokazi mogu, me?u ostalim, obuhva?ati dokumente koji se nalaze u posjedu dobavlja?a ili pružatelja usluga od kojih je porezni obveznik kupio robu ili usluge za koje je platio PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2018., V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44. i 45.).

40 Me?utim, kad je rije? o borbi protiv utaje PDV-a, porezno tijelo ne može op?enito zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a da provjeri, me?u ostalim, je li dobavlja? robe ili usluga na temelju kojih se ostvaruje spomenuto pravo porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61. i rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 56.).

41 Kad je rije? o teretu dokazivanja dobavlja?eva svojstva poreznog obveznika, valja razlikovati, s jedne strane, dokazivanje ispunjenja materijalnog uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a i, s druge strane, utvr?enje postojanja utaje tog poreza.

42 Na taj na?in, iako se u okviru borbe protiv utaje PDV-a ne može op?enito od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a zahtijevati da provjeri ima li dobavlja? robe ili usluga o kojima je rije? svojstvo poreznog obveznika, druk?ije je kada je utvr?ivanje tog svojstva potrebno za provjeru ispunjenja tog materijalnog uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak.

43 U tom potonjem slu?aju na poreznom je obvezniku da potvrdi, na temelju objektivnih dokaza, dobavlja?evo svojstvo poreznog obveznika, osim ako porezno tijelo ne raspolaže podacima potrebnima za provjeru ispunjenja tog materijalnog uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a. U tom pogledu valja podsjetiti na to da iz teksta ?lanka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 proizlazi da je pojam „porezni obveznik” široko odre?en na temelju ?injenih okolnosti (presude od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 30. i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 34.), tako da dobavlja?evo svojstvo poreznog obveznika može proizlaziti iz okolnosti predmetnog slu?aja.

44 Iz toga proizlazi da, kad je rije? o dokazivanju ispunjenja materijalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a, kada identitet stvarnog dobavlja?a nije naveden na ra?unu koji se odnosi na robu ili usluge na temelju kojih se ostvaruje to pravo, njegovo ostvarenje valja uskratiti poreznom obvezniku ako, s obzirom na ?injenih okolnosti i unato? dokazima koje je potonji podnio, nema podataka potrebnih da bi se provjerilo dobavlja?evo svojstvo poreznog obveznika.

45 Osim toga, Sud je u više navrata podsjetio na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza i zlouporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e. U tom je pogledu utvrdio da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe i da je stoga na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili

zlouporabe (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54. i 55.; od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34. i navedenu sudsku praksu kao i rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 21.).

46 Kad je rije? o utaji, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ostvarivanje prava na odbitak treba se uskratiti ne samo kad porez utaji sâm porezni obveznik nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojem su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili morao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 59.; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 45.; od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35. i navedenu sudsku praksu kao i rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 22.).

47 U tom se pogledu smatralo da se porezni obveznik koji je znao ili morao znati da je navedenim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju PDV-a za potrebe Direktive 2006/112 mora smatrati sudionikom u toj utaji, neovisno o tome izvla?i li ili ne izvla?i korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija, pri ?emu taj porezni obveznik u takvoj situaciji pomaže po?initeljima te utaje i postaje sudionik u njoj (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 23. i navedena sudska praksa).

48 Sud je također u više navrata pojasnio da se, u situacijama u kojima su ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak, korištenje tim pravom može poreznom obvezniku uskratiti samo ako je s obzirom na objektivne elemente utvr?eno da je znao ili morao znati da je stjecanjem robe ili primanjem usluga koje su temelj za ostvarivanje prava na odbitak sudjelovao u transakciji koja je dio takve utaje koju je po?inio dobavlja? ili drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 24. i navedena sudska praksa).

49 Sud je u biti u tom pogledu presudio da sankcioniranje uskra?ivanjem prava na odbitak predvi?enog Direktivom 2006/112 poreznom obvezniku koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je po?inio dobavlja? ili da je PDV utajen za drugu transakciju koja je dio lanca isporuka, a koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, nije u skladu sa sustavom navedenog prava na odbitak, s obzirom na to da uvo?enje sustava odgovornosti bez krivnje prekora?uje ono što je nužno za o?uvanje prava državnog prora?una (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 25. i navedena sudska praksa).

50 Nadalje, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, s obzirom na to da je uskra?ivanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje je dio tog prava, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri dokažu objektivne elemente na temelju kojih se može zaklju?iti da je porezni obveznik po?inio prijevaru ili je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila dio prijevare. Zatim je na nacionalnim sudovima da provjere jesu li doti?na porezna tijela dokazala postojanje takvih objektivnih elemenata (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 57. i navedena sudska praksa).

51 Budu?i da pravo Unije ne predvi?a pravila o načинима izvo?enja dokaza u području utaje PDV-a, te objektivne elemente mora utvrditi porezno tijelo u skladu s pravilima o dokazivanju koja predvi?a nacionalno pravo. Ipak, ta pravila ne smiju narušavati djelotvornost prava Unije (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 59. i navedena sudska

praksa).

52 Iz sudske prakse navedene u točkama 46. i 51. ove presude proizlazi to da se pravo na odbitak može uskratiti navedenom poreznom obvezniku samo ako se, nakon opće ocjene svih dokaza i činjeničnih okolnosti predmetnog slučaja u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava, dokaže da je on počinio utaju PDV-a ili je znao odnosno morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava dio takve utaje (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 30. i rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljeno, EU:C:2016:869, t. 36.). Pravo na odbitak može se uskratiti samo ako su te činjenice dokazane u dostatnoj mjeri, a ne na temelju pretpostavki (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. rujna 2020., Crewprint, C-611/19, neobjavljeno, EU:C:2020:674, t. 45.).

53 U predmetnom slučaju, u okviru te opće ocjene, činjenica da je porezni obveznik koji zahtijeva priznavanje prava na odbitak i koji je izdao račun svjesno na njemu naveo fiktivnog dobavljača relevantan je dokaz koji može upućivati na to da je bio svjestan svojeg sudjelovanja u isporuci robe koja je dio utaje PDV-a. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev da ocijeni, uzimajući u obzir sve dokaze i činjenične okolnosti predmetnog slučaja, je li to doista bilo tako u glavnom predmetu.

54 Kad je riječ o mogućnosti postojanja zlouporabe, valja istaknuti da utvrđenje o tome pretpostavlja ispunjenje dvaju uvjeta, odnosno, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama navedene direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti (vidjeti osobito presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 36.; od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, t. 85.).

55 Slijedom navedenog, takvu zlouporabu ne predstavlja to što je na račun koji se odnosi na robu ili usluge na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a naveden fiktivni dobavljač jer je, kao što je to istaknuto u točki 27. ove presude, navođenje dobavljača na račun koji se odnosi na robu ili na usluge na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a formalni uvjet za ostvarivanje tog prava pa, prema tome, spomenuto navođenje ne dovodi do ispunjenja materijalnih uvjeta propisanih odredbama o pravu na odbitak.

56 Kad je riječ, kao treće, o pitanju može li se ostvarivanje prava na odbitak uskratiti poreznom obvezniku koji je u zloj vjeri samo ako za državu članicu postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda te ako za poreznog obveznika odnosno druge sudionike u predmetnoj transakciji postoji porezna pogodnost, valja napomenuti to da se u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze državnoj blagajni u načelu ne duguje nikakav iznos (vidjeti osobito presude od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 29. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 41.). Osim toga, pitanje je li PDV koji se duguje na ranije ili kasnije prodajne transakcije koje se odnose na predmetnu robu plaćen državnoj blagajni nema utjecaja na pravo poreznog obveznika na odbitak PDV-a (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 42. i navedenu sudsku praksu). Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 44. i 46. do 52. ove presude, ostvarivanje prava na odbitak valja uskratiti poreznom obvezniku ako nema podataka potrebnih da bi se provjerilo ima li dobavljač robe ili usluga o kojima je riječ svojstvo poreznog obveznika odnosno ako se u dostatnoj mjeri dokaže da je on počinio utaju PDV-a ili je znao odnosno morao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja tog prava dio takve utaje. Slijedom navedenog, spomenuto uskraćivanje ne treba

temeljiti na utvrđivanju opasnosti od gubitka poreznih prihoda.

57 Isto tako, u tom je pogledu nebitno je li predmetna transakcija priskrbila poreznu pogodnost poreznom obvezniku ili drugim sudionicima u lancu isporuka odnosno pruženih usluga. Naime, s jedne strane, postojanje navedene pogodnosti nije povezano s pitanjem jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak, poput onog da je dobavljač robe ili usluga o kojima je riječ porezni obveznik. S druge strane, za razliku od onoga što je bilo presuđivano u području zlouporaba, utvrđenje sudjelovanja poreznog obveznika u utaji PDV-a nije uvjetovano time da mu je ta transakcija priskrbila poreznu pogodnost. Nije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti odredbama Direktive 2006/112 (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 35.).

58 Budući da je sud koji je uputio zahtjev spomenuo moguću zlu vjeru poreznog odvjetnika koji prikriva identitet stvarnog dobavljača, valja dodati da, iako nije u suprotnosti s pravom Unije zahtijevati da subjekt postupa u dobroj vjeri, nije nužno da se utvrdi zla vjera poreznog obveznika kako bi mu se uskratilo ostvarivanje prava na odbitak (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, t. 30. i 31.).

59 Naposljetku, budući da sud koji je uputio zahtjev također navodi činjenicu da se prikriivanjem stvarnog dobavljača može dovesti u pitanje izravno oporezivanje oduzimanjem poreznom tijelu sredstava nadzora, valja naglasiti da iz sudske prakse navedene u točkama 30. i 31. ove presude proizlazi to da se ostvarivanje prava na odbitak ne može uskratiti zbog tog razloga. Naime, takvo uskraćivanje bilo bi u suprotnosti s temeljnim načelom na kojem poziva to pravo i, prema tome, s načelom porezne neutralnosti.

60 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da poreznom obvezniku valja uskratiti pravo na odbitak PDV-a u odnosu na kupnju isporučene mu robe ako svjesno navede fiktivnog dobavljača na račun koji je sâm izdao za tu transakciju u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze kada, s obzirom na činjenične okolnosti i dokaze koje je podnio navedeni porezni obveznik, nema podataka potrebnih da bi se provjerilo ima li stvarni dobavljač svojstvo poreznog obveznika odnosno kada se u dovoljnoj mjeri dokaže da je spomenuti porezni obveznik sudjelovao u utaji PDV-a ili je znao odnosno morao znati da transakcija na koju se poziva kako bi ostvario pravo na odbitak čini dio navedene utaje.

Troškovi

61 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, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da poreznom obvezniku valja uskratiti pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u odnosu na kupnju isporučene mu robe ako svjesno navede fiktivnog dobavljača na račun koji je sâm izdao za tu transakciju u okviru primjene sustava prijenosa porezne obveze kada, s obzirom na činjenične okolnosti i dokaze koje je podnio navedeni porezni obveznik, nema podataka potrebnih da bi se provjerilo ima li stvarni dobavljač svojstvo poreznog obveznika odnosno kada se u dovoljnoj mjeri dokaže da je spomenuti porezni obveznik sudjelovao u utaji PDV-a ili je znao odnosno morao znati da transakcija na koju se poziva kako bi ostvario pravo na odbitak čini dio navedene utaje.

Potpisi

* Jezik postupka: španjolski