

**Predmet C-610/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

13. kolovoza 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Mađarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

5. srpnja 2019.

**Tužitelj:**

Vikingo Fővállalkozó Kft.

**Tuženik:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

**Predmet glavnog postupka**

Upravna tužba podnesena protiv rješenja nacionalnog poreznog tijela, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave) kojim se uskraćuje pravo na odbitak PDV-a na temelju kojeg je navedeno tijelo, u pogledu računa, zatražilo dodatne dokaze u odnosu na one koji se zahtijevaju pravom Unije te je, u nedostatku tih dokaza, transakcije kvalificiralo kao fiktivne.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje članka 168. točke (a) i članka 178. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s člankom 220. točkom (a) i člankom 226. iste direktive; tumačenje načela porezne neutralnosti i djelotvornosti te članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

## Prethodna pitanja

1. Jesu li u skladu s člankom 168. točkom (a) i člankom 178. točkom (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s člankom 220. točkom (a) i člankom 226. iste direktive, te s načelom djelotvornosti, nacionalno pravno tumačenje i nacionalna praksa u skladu s kojima, kad su ispunjeni materijalni zahtjevi prava na odbitak poreza, nije dovoljna sama činjenica da porezni obveznik raspolaže računom čiji je sadržaj u skladu s člankom 226. navedene direktive, nego taj obveznik, kako bi zakonito ostvario pravo na odbitak poreza na temelju predmetnog računa, mora raspolagati i dodatnim dokazima u pisanom obliku koji moraju biti u skladu ne samo s Direktivom 2006/112 nego i s načelima nacionalnih propisa koji se odnose na računovodstvo te s posebnim odredbama u području dokaznih isprava, na temelju kojih se od svih sudionika u lancu zahtijeva da se sjećaju i na isti način prijave svaki detalj gospodarske transakcije koja je potkrijepljena tim dokaznim ispravama?
2. Jesu li u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o [odbitku PDV-a] i načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti, nacionalno pravno tumačenje i nacionalna praksa u skladu s kojima se, u slučaju lančane transakcije, neovisno o bilo kakvim drugim okolnostima, a samo zato što je transakcija takva, svim sudionicima u lancu nalaže obveza nadzora elementa gospodarske transakcije koju izvršavaju te zadaća da na temelju tog nadzora potaknu posljedice za poreznog obveznika koji se nalazi drugdje u lancu, te se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na [odbitak PDV-a] jer, iako nije zabranjeno nacionalnim propisom, stvaranje lanca nije [razumno] opravdano s gospodarskog stajališta? U tom kontekstu, u slučaju lančane transakcije, u okviru ispitivanja objektivnih okolnosti kojima se može opravdati uskraćivanje prava na [odbitak PDV-a], pri utvrđivanju i ocjenjivanju relevantnosti i dokazne snage dokaza na kojima se temelji uskraćivanje prava na odbitak PDV-a, mogu li se samo odredbe Direktive 2006/112 i nacionalnog prava koje se odnose na odbitak poreza primjenjivati kao materijalna pravila kojima se pojašnjavaju relevantne činjenice koje se odnose na utvrđivanje činjeničnog okvira, ili se kao posebna pravila također moraju primjenjivati odredbe u području računovodstva države članice o kojoj je riječ?
3. Jesu li u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o [odbitku PDV-a] i načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti, nacionalno pravno tumačenje i nacionalna praksa u skladu s kojima se poreznom obvezniku koji upotrebljava robu za potrebe svojih djelatnosti koje se oporezuju u državi članici gdje ih i obavlja i koji raspolaže računom u skladu s Direktivom 2006/112, uskraćuje pravo na [odbitak PDV-a] jer nije upoznat sa svim elementima [transakcije] koju su izvršili sudionici u lancu ili se poziva na okolnosti povezane sa sudionicima u lancu koji prethode izdavatelju računa i na koje porezni obveznik nije mogao imati nikakav utjecaj zbog razloga koji

nisu s njime povezani, te se na pravo na [odbitak PDV-a] primjenjuje zahtjev prema kojem porezni obveznik u okviru razumnih mjera koje se odnose na njega mora ispuniti opću obvezu nadzora koji mora izvršiti ne samo prije sklapanja ugovora i tijekom njegova izvršavanja nego čak i nakon njegova izvršenja? U tom kontekstu, je li porezni obveznik obavezan odustati od ostvarenja prava na [odbitak PDV-a] ako, u odnosu na neki element gospodarske transakcije navedene na računu, u trenutku nakon sklapanja ugovora, tijekom njegova izvršavanja ili nakon njegova izvršenja, upozori na nepravilnost ili sazna za okolnost čija je posljedica uskraćivanje prava na [odbitak PDV-a] u skladu s praksom poreznog tijela?

4. Uzimajući u obzir odredbe Direktive 2006/112 o [odbitku PDV-a] i načelu djelotvornosti, je li porezno tijelo obvezno navesti od čega se sastoji utaja poreza? Je li primjerena praksa poreznog tijela u skladu s kojom se nedostaci i nepravilnosti koji nemaju razumnu uzročnu vezu s pravom na [odbitak PDV-a] i koje su počinili sudionici u lancu, smatraju dokazom utaje poreza, pri čemu se u tu svrhu ističe činjenica da je porezni obveznik, s obzirom na to da sadržaj računa zbog tih nedostataka i nepravilnosti nije vjerodostojan, znao ili trebao znati za utaju poreza? U slučaju da postoji utaja poreza, opravdava li ta okolnost to da se od poreznog obveznika zahtijeva da provede nadzor s ranije navedenim dosegom, temeljitošću i opsegom ili da prekorači tu dužnost u odnosu na ono što se zahtijeva načelom djelotvornosti?
5. Je li proporcionalna sankcija koja podrazumijeva uskraćivanje prava na [odbitak PDV-a] i koja se sastoji od obveze plaćanja porezne sankcije u visini od 200 % porezne razlike ako nije nastao nikakav gubitak za državnu blagajnu koji je izravno povezan s pravom na [odbitak PDV-a] poreznog obveznika? Valja li ocijeniti postoji li neka od okolnosti na koje se upućuje u trećoj rečenici članka 170. stavka 1. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o općem poreznom postupku; u daljnjem tekstu: Zakon o općem poreznom postupku) ako je porezni obveznik poreznom tijelu stavio na raspolaganje sve dokumente koje posjeduje i ako je u svoju poreznu prijavu uključio račune koje je izdao?
6. U slučaju da se na temelju odgovora na postavljena prethodna pitanja može ocijeniti da tumačenje nacionalnog pravnog pravila koje je uslijedilo nakon predmeta u kojem je doneseno rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) i praksa uvedena na temelju tog pravila nisu u skladu s odredbama Direktive 2006/112 o [odbitku PDV-a], i uzimajući u obzir da prvostupanjski sud ne može Sudu Europske unije u svim predmetima uputiti zahtjev za prethodnu odluku, može li se na temelju članka 47. Povelje o temeljnim pravima smatrati da se pravo na pokretanje sudskog postupka za naknadu štete poreznim obveznicima jamči pravom na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje koje im se priznaje tim člankom? Valja li u tom kontekstu tumačiti da odabir oblika rješenja koje je doneseno u predmetu Signum Alfa Sped podrazumijeva da je pitanje već

uređeno pravom Zajednice i razjašnjeno sudskom praksom Suda Europske unije te da je ono stoga očito, ili pak znači da, s obzirom na to da je pokrenut novi postupak, to pitanje nije u potpunosti razjašnjeno i da je stoga i dalje nužno zatražiti od Suda da na to pitanje odgovori u prethodnom postupku?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Članak 9. stavak 1., članak 167., članak 168. točka (a), članak 178. točka (a), članak 220. točka (a) i članak 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Članak 2. stavak 1., članak 97. stavci 4. i 6., članak 170. stavak 1. i članak 171. stavci 1. i 2. Zakona o općem poreznom postupku

Članak 27. stavak 1., članak 26., članak 119. stavak 1., članak 120. točka (a) i članak 127. stavak 1. točka (a) Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 1., članak 15. stavak 3. i članak 166. stavci 1. i 2. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvényja (Zakon br. C iz 2000. o računovodstvu; u daljnjem tekstu: Zakon o računovodstvu)

### **Sažet prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka**

- 1 Glavna djelatnost društva tužitelja sastoji se od trgovine konditorskim proizvodima i slasticama na veliko. Društvo ima poslovnu jedinicu u Tiszaföldváru. U toj se poslovnoj jedinici nalazi i poslovna jedinica društva Nikus Kft. Društva imaju istog upravitelja. Nikus Kft. proizvodi slastice koje tužitelj priprema, pakira, skladišti i stavlja na tržište.
- 2 Tužitelj je 20. ožujka 2012. sklopio ugovor o nabavi s društvom Freest Kft. radi nabave deset strojeva za pakiranje i jednog stroja za punjenje. U ugovoru je dogovorena mogućnost da se po potrebi usluga da u podugovor.
- 3 Tužitelj je 21. svibnja 2012. sklopio ugovor o nabavi s društvom Freest Kft. radi kupnje i prijevoza u tužiteljevu poslovnu jedinicu šest strojeva za pakiranje i jednog automatskog stroja za pakiranje. U skladu s dogovorima iz ugovora, tužitelj je iskoristio pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) za oba računa koja je izdao Freest Kft. Strojve koji su prodani u skladu s ugovorima za tužitelja je kupilo društvo Freest Kft od društva SPDC Kft. koje ih je pak kupilo od društva Free-Gold Kft.

- 4 Prvostupanjsko porezno tijelo provelo je nadzor nad tužiteljevim poreznim prijavama za drugo i četvrto tromjesečje 2012. i prvo tromjesečje 2013. Porezno tijelo je 11. srpnja 2013., u okviru nadzora, izvršilo provjeru na licu mjesta u tužiteljevoj poslovnoj jedinici. Prema zapisniku sastavljenom na temelju te provjere, u tim su se postrojenjima nalazili strojevi za koje je ostvareno pravo na odbitak.
- 5 Na temelju tog nadzora, prvostupanjsko porezno tijelo u dvama je rješenjima utvrdilo postojanje razlike u PDV-u na teret tužitelja u iznosu od 8 020 000,00 mađarskih forinti za drugo i četvrto tromjesečje 2012., i u iznosu od 13 257 000,00 mađarskih forinti za prvo tromjesečje 2013., pri čemu su ti iznosi podijeljeni na dva dijela, jedan dio na ime neopravdanog povrata plaćenog poreza i drugi dio na ime poreznog duga, za koji je porezno tijelo izreklo poreznu sankciju te primijenilo zatezne kamate.
- 6 U obrazloženju rješenja navedeno je da je tužitelj, kao priloge računima, kojima potkrepljuje odbitak PDV-a, dostavio proračun koji je sastavio Freest Kft., ugovore o prijevozu i narudžbenicu, kao i primopredajnu dokumentaciju te priručnike za strojeve. Prema tim dokumentima o prijenosu, Freest Kft. isporučio je tužitelju strojeve navedene u tim dokumentima. Tužitelj je angažirao društvo Freest Kft. za kupnju strojeva jer je znao da potonje društvo nije izravan proizvođač takvih strojeva, za što bi bila nužna intervencija različitih podugovaratelja. Upravitelj se uvjerio da je riječ o aktivnom društvu.
- 7 Isto tako, porezno tijelo je pri provedbi nadzora i provjera utvrdilo da su odstupanja stranaka koja su se pojavila na računima upućivala na to da se gospodarska transakcija nije mogla izvršiti, s obzirom na to da je tužitelj kupio strojeve koje je mogao kupiti i sam i kojima podugovaratelj nije raspolagao, i koje poduzetnik odnosno proizvođač nije mogao steći ili proizvesti jer nije raspolagao potrebnim ljudskim i materijalnim resursima. Prema mišljenju poreznog tijela, podrijetlo strojeva koji su navedeni na računima nije poznato te je svrha transakcije bila opravdati podrijetlo strojeva nepoznatog podrijetla navedenih na računima, kako bi društvo Free-Gold Kft., koje se nalazi na početku prodajnog lanca, izbjeglo obvezu plaćanja poreza i da za tužitelja nastane pravo na odbitak. U tu su svrhu stranke navedene na računu minimalno povećavale cijene kako bi tužitelj mogao odbiti što je moguće veći iznos PDV-a na temelju nevjerodostojnih dokaznih isprava i da pritom plaćanje poreznog tereta koji odgovara robi ne snosi Free-Gold Kft. Budući da se strojevi nalaze u tužiteljevoj poslovnoj jedinici, porezno je tijelo smatralo da ih je tužitelj nekako kupio od nepoznate osobe i da zbog toga transakcija nije izvršena između osoba i na način koji su navedeni na računu te da je tužitelj bio upoznat s tim činjenicama. S obzirom na prethodno navedeno, porezno je tijelo ocijenilo, u skladu s člankom 1. stavkom 7. i člankom 2. stavkom 1. Zakona o općem poreznom postupku, da Freest Kft. nije ostvario svoja prava na način da su sama sebi svrha, nego je svoju djelatnost obavio samo kako bi prenio plaćanje poreza, pri čemu je povrijedio pravila i porezne odredbe, zbog čega ta djelatnost nije mogla imati pravne učinke koje

nastoji ostvariti tužitelj (odbitak poreza). Posljedično, porezno tijelo uskratilo je tužitelju pravo na odbitak PDV-a.

- 8 Drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo je jedno od rješenja prvostupanjskog poreznog tijela i izmijenilo drugo od tih rješenja tako da je ispravilo iznos poreznog duga koji je obračunan poreznom obvezniku te iznos porezne sankcije i zatezne kamate koje su posljedica tog duga.
- 9 Tužitelj je protiv tih rješenja podnio tužbu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságu (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska).

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 10 Tužitelj u svojim tužbama osporava činjenice koje je utvrdio tuženik i posljedicu koju je tuženik izveo iz tih činjenica. Kako bi obrazložio svoje stajalište, tužitelj tvrdi da je tuženik svoju ocjenu činjenica proveo na temelju vjerojatnosti a ne relevantnih činjenica ili dokaza. Prema tužiteljevu mišljenju, relevantna je činjenica da je tuženik, kako bi povećao svoj kapacitet, naručio strojeve navedene na računima i da je prije sklapanja ugovora zatražio izvadak iz sudskog registra te primjerak potpisa poduzetnika kako bi se uvjerio da poduzetnik podliježe porezu i da je riječ o aktivnom društvu. Ugovorom se predviđjela mogućnost da poduzetnik angažira podugovaratelje za njegovo izvršenje. Tužitelj nije znao tko su podugovaratelji do trenutka izvršenja ugovora. Strojeve je pustio u pogon tužitelj te se njima i danas koristi. Poduzetnik je u pogledu izvršenja ugovora izdao račune u skladu s pravilom, a riječ je o usklađenosti koju priznaje i sam tuženik, na kojima je primijenio porez na dodanu vrijednost i koje je tužitelj prijavio u tromjesečnoj prijavi PDV-a tako da je tužitelj zakonito povratio iznos plaćenog poreza, s obzirom na to da su bili ispunjeni materijalni i pravni uvjeti. Porezno tijelo nije podnijelo relevantne dokaze kako bi pobilo te činjenice, izvelo je pogrešne zaključke u pogledu raspoloživosti, prijevoza i financiranja strojeva te je ocjenu činjenica temeljilo na navodnim odstupanjima. Suprotno tuženikovim tvrdnjama, poduzetnik nije bio angažiran za proizvodnju strojeva, nego za njihovu nabavu, tako da nije relevantna činjenica je li ih je poduzetnik sam proizveo ili je za to angažirao treću osobu. Posljedično, neosnovana je tvrdnja da poduzetnik nije raspolagao ljudskim i materijalnim resursima i zaključak da je svrha transakcije bila za tužitelja stvoriti pravo na odbitak, dopustiti da poduzetnik podugovaratelj izbjegne svoje porezne obveze i potvrditi podrijetlo strojeva nepoznatog podrijetla. Tužitelj je tijekom transakcije postupao s dužnom pažnjom i u dobroj vjeri, a to je okolnost koja zajedno s priloženim dokumentima i samim strojevima dokazuje da je izvršena transakcija stvarna. Prema tužiteljevu mišljenju, računi su u skladu s prethodno navedenim regulatornim zahtjevima i tužitelj upotrebljava kupljene proizvode za potrebe svojih oporezovanih djelatnosti pa su ispunjeni svi zahtjevi za ostvarenje prava na odbitak. Tužitelj se poziva na odredbe Direktive 2006/112 i sudsku praksu Suda Europske unije te ističe činjenicu da je tuženik nezakonito zaključio da je tužitelj odgovoran na temelju gospodarskih transakcija koje su izvršene između osoba koje nisu povezane s tužiteljem, iako je dokazano

da je postupao s dužnom pažnjom i u dobroj vjeri. Tužitelj smatra da se sudskoj praksi Suda Europske unije protivi praksa poreznog tijela u okviru koje se sankcionira sve porezne obveznike iz lanca zbog nepravilnosti koju je počinio bilo koji sudionik u lancu opskrbe ili lancu pružanja usluga, osporava njihovo pravo na odbitak te se ta praksa, u konačnici, temelji na načelu objektivne odgovornosti.

- 11 Tužitelj kritizira to što mu je tuženik, osim što mu je nezakonito uskratio pravo na odbitak, neosnovano i protivno pravu odredio poreznu sankciju kažnjive prirode u visini od 200 %, s obzirom na to da nije dokazao da je porezni dug povezan s prikrivanjem prihoda ili krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija.
- 12 Tuženik traži da se tužba odbije te ostaje pri ocjenama iz svojeg rješenja. Tuženik ne osporava to da tužitelj raspolaže računom koji ispunjava formalne zahtjeve, ali tvrdi da gospodarska transakcija navedena na računu nije izvršena, s obzirom na to da su prijave društva koje je neposredno prethodilo društvu koje je izdalo račun i prijave društva koje je prethodilo tom društvu bile proturječne. Tuženik navodi da porezno tijelo od poreznih obveznika uvijek očekuje da postupaju s dužnom pažnjom i da, u slučaju da se u trenutku izvršenja pokaže da porezni obveznik ne zna tko je dobavljač, taj porezni obveznik treba učiniti sve što je nužno da osoba koja izdaje račun pruži uslugu i ne dopusti da uslugu pruži druga osoba, s obzirom na to da se zakonito može pozvati na svoje pravo na odbitak PDV-a samo ako se dostavnica i porezne prijave stranaka podudaraju.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) izmijenio je u presudama donesenim u dvama prethodnim predmetima tuženikova rješenja u dijelu koji se pobijao tužbom te je pritom poništio poreznu razliku, poreznu sankciju i njezinu zateznu kamatu.
- 14 Taj je sud, na temelju odredbi Direktive 2006/112 o odbitku PDV-a ocijenio da je u okviru spora, za potrebe prava na odbitak tog poreza, relevantna činjenica da je tužitelj priložio račune koji su predmet nadzora, kao i dokazne isprave o njihovu izdavanju i izvršenju. Isto tako, navedeni je sud smatrao da nije sporna činjenica da su strojevi isporučeni.
- 15 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) je na temelju sudske prakse Suda Europske unije smatrao da je tuženik proširio nadzor na činjenice koje nisu relevantne te da je pogrešno zaključio da je gospodarska transakcija izvršena između tužitelja i društva Freest Kft. fiktivna. Budući da tužitelj nije bio stranka u ugovorima na temelju kojih je došlo do stjecanja strojeva navedenih na računima, nije trebalo zahtijevati da preuzme odgovornost u pogledu njihova stjecanja i isporuke. Navedeni je sud istaknuo da se dokazivanje mora temeljiti na objektivnim osnovama i da se, u tom smislu, okolnost da se upravitelji tih poduzetnika nakon nekoliko godina sjećaju [činjenica] koje su formalno potkrijepljene odgovarajućim dokumentima, ne može

smatrati objektivnom okolnošću koja ispunjava zahtjeve koje Sud Europske unije traži u pogledu tih dokaza. Porezno tijelo postupilo je protivno pravu jer nije uzelo u obzir dokumente i druge činjenice koje dokazuju da je gospodarska transakcija izvršena, zbog čega je osobito ozbiljna okolnost da je zanemarilo važnost činjenice da se strojevi nalaze u tužiteljevoj poslovnoj jedinici. Zbog toga je porezno tijelo pogriješilo kad je zaključilo da nije izvršena gospodarska transakcija povezana sa strojevima koji su navedeni na računima i da sadržaj računa nije vjerodostojan te kad je tužitelju, kao posljedica prethodno navedenog, neopravdano uskratilo pravo na odbitak PDV-a. Navedeni je sud također naveo da tuženik nije istaknuo ni koja je transakcija bila namijenjena izbjegavanju poreza u kojoj je tužitelj sudjelovao te je na taj način povrijedio odredbe Zakona o PDV-u i Direktive 2006/112 o uvjetima za ostvarenje prava na odbitak.

- 16 U pogledu mogućnosti da se na ovaj predmet primijene članci Zakona o računovodstvu, sud koji je uputio zahtjev je na temelju odluke Suda Europske unije u predmetu u kojem je doneseno rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), utvrdio da nevjerodostojnost sadržaja računa koja je ocijenjena na temelju članaka na koje se upućuje u Zakonu o računovodstvu nije relevantna za potrebe prava na odbitak PDV-a.
- 17 Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) dvama je rješenjima ukinula presude prvostupanjskog suda te je navedenom sudu naložila da pokrene novi postupak i donese nova rješenja.
- 18 Kúria (Vrhovni sud) je na temelju ranijih presuda u pogledu lančanih transakcija presudila da je tuženik trebao provesti ispitivanje koje obuhvaća cijeli lanac kako bi utvrdio stvarnost sadržaja svih ugovora i eventualnu želju da se izbjegne plaćanje poreza. U slučaju lančane transakcije, porezno tijelo ne samo da je ovlašteno, nego je i obvezno ispitati poreznog obveznika koji je predmet nadzora te, osim njega, i druge sudionike u lancu. Posljedično, u okviru nadzora zakonitosti koji je proveo sud, predmetnu transakciju ne treba izdvojiti iz lanca gospodarskih odnosa, a Sud Europske unije je u navedenim presudama ocijenio i položaj osobe koja ostvaruje pravo na odbitak u kontekstu cijelog lanca.
- 19 Prema mišljenju Kúrije (Vrhovni sud), kako bi se moglo ostvariti pravo na odbitak PDV-a, nije dovoljno postojanje računa kojim se ispunjavaju formalni zahtjevi, s obzirom na to da je potrebno da usto postoji stvarna gospodarska transakcija. Kako bi se za potrebe ostvarenja prava na odbitak PDV-a ocijenilo je li gospodarska transakcija stvarna, kao smjernica može poslužiti načelo prevage sadržaja nad formom utvrđeno u članku 15. stavku 3. Zakona o računovodstvu. Objektivne okolnosti koje treba ispitati u skladu s onim što je Sud Europske unije naveo u svojim presudama samo mogu uključivati čimbenike za koje treće osobe mogu smatrati da stvarno postoje te da se stvarno mogu dokazati i utvrditi. U protivnom, puko izdavanje svakog računa dovelo bi samo po sebi do mogućnosti odbitka PDV-a. Kúria (Vrhovni sud) je na temelju navedenog u točkama 43. i 44. rješenja od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), istaknula da tim rješenjem nisu uvedene promjene u pogledu postupka koji treba



slijediti u okviru ostvarenja prava na odbitak na osnovi izvršenih gospodarskih transakcija.

- 20 Na temelju rješenja koja su predmet preispitivanja može se zaključiti da je porezno tijelo u upravnom postupku u području oporezivanja, u okviru nadzora koji je provelo na licu mjesta, unatoč činjenici koja je utvrđena i dokazana službenim dokumentom da je tužitelj u svojoj poslovnoj jedinici pustio u pogon strojeve na koje se odnosi račun i da ti strojevi trenutačno i dalje rade na istom mjestu, ocijenilo da račun koji je dostavio tužitelj, čijoj se formi ne može prigovoriti, i drugi dokumenti ne dokazuju da je izvršena gospodarska transakcija navedena u njegovim računima. Isto tako, što se tiče mjera koje je razumno očekivati od tužitelja, tuženik nije smatrao da su tužiteljeve formalnosti koje je poduzeo i koje su sastojale od ispitivanja izvataka iz sudskog registra društva koje je također sudjelovalo u transakciji te zahtjeva za primjerak potpisa poduzetnika prije sklapanja ugovora, dovoljne da bi zaključio da je riječ o aktivnom poduzetniku te je smatrao da je tužitelj trebao poduzeti sve potrebne formalnosti kako bi se uvjerio da će druga ugovorna strana izvršiti isporuku u skladu s tuženikovim zahtjevima, s obzirom na to da u protivnom ostvarenje prava na odbitak PDV-a ne bi bilo u skladu s pravom.
- 21 S obzirom na prethodno navedeno, predmet ovog spora sastoji se od tumačenja odredbi Direktive 2006/112 o odbitku PDV-a u odnosu na načela porezne neutralnosti i djelotvornosti. U tom pogledu, Sud Europske unije tumačio je u brojnim odlukama navedene članke Direktive 2006/112 i vodeća načela sustava PDV-a s različitih gledišta; međutim, što se tiče ostvarenja prava na odbitak PDV-a i dalje postoje, i nakon navedenih presuda, znatna proturječja u pravnom tumačenju koja, čini se, potvrđuju da praksa države članice, koja se ne mijenja u pogledu načina na koji porezno tijelo i nacionalni sudovi primjenjuju navedene članke Direktive, i dalje nije u skladu s doktrinom *acte clair* utvrđenom u predmetu u kojem je donesena presuda Suda od 6. listopada 1982., CILFIT i dr. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Iako su činjenice iz ovog spora istovjetne, što se tiče relevantnih činjeničnih elemenata, činjenicama na kojima se temelje zahtjevi za prethodnu odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373) i u predmetima u kojima su donesena rješenja od 16. svibnja 2013., Hardimpex (C-444/12, neobjavljeno, EU:C:2013:318) i od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), porezno tijelo, protivno presudama koje je Sud Europske unije donio u tim predmetima, i dalje poreznim obveznicima uskraćuje pravo na odbitak PDV-a na temelju nevjerodostojnosti sadržaja računâ te na osnovi te okolnosti automatski zaključuje da je došlo do utaje poreza, što je krajnji slučaj za koji je porezni obveznik koji namjerava ostvariti pravo na odbitak poreza morao znati i za koji je zapravo znao kao rezultat prihvaćanja nevjerodostojnog računa.
- 23 Problem pravnog tumačenja koji se pojavljuje u ovom predmetu nedvojbeno utječe na odluku o njegovu meritumu, s obzirom na to da su se proturječne odluke

o meritumu koje su donijeli sudovi koji su o njemu odlučivali i odluke o meritumu koje je donijelo porezno tijelo temeljile na odredbama Direktive 2006/112 i razmatranjima iz odluka Unije koje su donesene u pogledu mađarskih predmeta na temelju tumačenja tih odredbi. Posljedično, postavljena pitanja relevantna su za rješavanje predmeta i, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, za to je nužno upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku.

- 24 Budući da Kúria (Vrhovni sud), unatoč proturječnim stajalištima, nije smatrala da je nužno uputiti zahtjev za prethodnu odluku, to treba učiniti prvostupanjski sud. U slučaju dvojbe, prvostupanjski sud nije obavezan pokrenuti novi postupak samo kad Sud Unije izričito odlučuje o ovom predmetu. Zbog toga prvostupanjski sud, u trenutačnom sastavu, ne može naložiti prekid ovog postupka na temelju odredbi članka 275. stavka 5. Polgári perrendtartása (Zakon o parničnom postupku), iako je zahtjev za prethodnu odluku uputio u drugom postupku i pritom postavio slična pitanja koja se temelje na sličnim činjeničnim elementima te u tom pogledu naložio prekid nekoliko postupaka u tijeku, nego je obavezan zasebno tražiti od Suda Europske unije da odluči o prethodnim pitanjima.
- 25 Unatoč utvrđenjima iz prethodno navedenih presuda i rješenja Suda Europske unije, ponovno se postavlja pitanje protivi li se praksa tumačenja koju su porezno tijelo i Kúria (Vrhovni sud) istaknuli u danom mišljenju i u donesenim rješenjima, svrsi prava na odbitak poreza utvrđenog u članku 168. točki (a) Direktive 2006/112, koje je sastavni dio sustava PDV-a i koje se u pravilu ne može ograničiti, i je li to tumačenje u skladu sa zahtjevima utvrđenim u članku 178. točki (a) te direktive u pogledu odbitka poreza te poštuju li se njime načela porezne neutralnosti i djelotvornosti.
- 26 U ovom predmetu postoje relevantni činjenični elementi za ostvarenje prava na odbitak, utvrđeni u točkama 43. i 44. presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), zbog čega su ispunjeni svi materijalni i formalni zahtjevi za nastanak i ostvarenje prava na odbitak. Osim toga, u rješenju nije navedeno da je tužitelj dao lažne izjave ili da je izdavao nevaljane račune.
- 27 U skladu s točkom 45. presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), pravo na odbitak može se uskratiti, u ranije opisanom kontekstu, samo ako porezno tijelo na temelju objektivnih podataka dokaže da je porezni obveznik znao ili da je trebao znati da je navedena transakcija uključena u utaju koju je počinio dobavljač ili drugi subjekt koji je bio prije njega u transakciji.
- 28 Neovisno o prethodno navedenom, na temelju rješenjâ valja zaključiti da je porezno tijelo, na temelju načela prevage sadržaja nad formom koje je utvrđeno u Zakonu o PDV-u i Zakonu o računovodstvu te konkretnih zahtjeva koji su utvrđeni u odnosu na dokazne isprave, tužitelju uskratilo pravo na odbitak PDV-a i pritom istaknulo upravo činjenice koje, u skladu s presudama Suda Europske unije, ne utječu na pravo na odbitak PDV-a koji plaća porezni obveznik, s

obzirom na to da je riječ o činjenicama koje se ne mogu smatrati objektivnim okolnostima, a da pritom nije u bitnome pojasnilo od čega se sastoji utaja poreza u odnosu na mjere koje je razumno očekivati od poreznog obveznika.

- 29 Sud koji je uputio zahtjev traži da se razjasni pitanje može li se proširenje, protivno Direktivi 2006/112, uvjeta u pogledu sadržaja koji su navedeni u članku 226. te direktive i koje trebaju ispuniti računi na koje se odnosi njezin članak 220. stavak 1. te na kojima se temelji odbitak PDV-a, smatrati nacionalnom praksom koja se sastoji od utvrđivanja dodatnih zahtjeva za ostvarenje prava na odbitak PDV-a povrh elemenata računa koji obvezno trebaju postojati, na temelju izjave „koji dokazuje da je transakcija izvršena” iz članka 127. stavka 1. Zakona o PDV-u, uključivanja pravila iz Zakona o računovodstvu u oporezivi događaj i na temelju kriterija prema kojem formalno valjan račun nije sam po sebi dovoljan za ostvarenje prava na odbitak PDV-a, pri čemu je nužno da porezni obveznik raspolaže, osim računom, i drugim dokumentima.
- 30 Sud koji je uputio zahtjev ističe da su u ovom predmetu razlog zbog kojeg je došlo do različitih rješenja, osim drukčijeg tumačenja prava Unije, neusklađene ocjene relevantnosti dokaznih isprava i objektivnih činjenica koje se nastoje dokazati tim dokumentima, odnosno ocjene koju nacionalna tijela i sudovi trebaju provesti u skladu s postupovnim pravilima unutarnjeg prava.
- 31 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda Europske unije, kad u pravu Unije ne postoje pravila u pogledu postupovnih aspekata ostvarivanja prava na odbitak PDV-a tada ih unutarnji pravni poredak svake države članice treba uspostaviti na temelju načela postupovne autonomije, ali pod uvjetom, međutim, da ona nisu nepovoljnija od onih koja uređuju slične situacije u unutarnjem pravu (načelo ekvivalentnosti) te da u praksi ne onemogućuju ili pretjerano ne otežavaju ostvarivanje pravâ koja su dodijeljena pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (presuda od 7. lipnja 2007., van der Weerd i dr., C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, t. 28.).
- 32 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ocjena dokazâ povezana je s pravom Unije s različitih gledišta. S jedne strane, pri ocjeni relevantnih činjenica i dokaza ne treba zanemariti pravila prava Unije, s obzirom na to da se tim pravilima utvrđuju elementi relevantni za potrebe ispitivanja prava na odbitak PDV-a. S druge strane, nacionalna sudska praksa uspostavljena na temelju nacionalnih postupovnih pravila mora biti u skladu s načelima utvrđenim u pravu Unije i sudskoj praksi Suda Europske unije koja se temelji na tom pravu, kao što su načela porezne neutralnosti, proporcionalnosti i djelotvornosti, prema kojima ocjena dokaza koju provode nacionalna tijela i sudovi i uzimanje u obzir okolnosti koje za potrebe te ocjene nisu relevantne u praksi ne mogu onemogućiti ili pretjerano otežati ostvarivanje pravâ koja su priznata pravom Unije. U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev smatra da je za provedbu ocjene dokazâ u skladu s pravom Unije nužno pojasniti smjernice koje određuju činjenični okvir

koji se može uzeti u obzir i koji služi kao pomoć kako bi se utvrdilo koji su elementi relevantni.

- 33 S obzirom na sudsku praksu Suda Europske unije koja se odnosi na pravila o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome jesu li doseg i temeljitost koje Kúria (Vrhovni sud) i porezno tijelo zahtijevaju u pogledu dokazâ u skladu s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.
- 34 Sud koji je uputio zahtjev izražava svoju zabrinutost u pogledu činjenice da se, u slučaju lančane transakcije, glavne smjernice nadzora koji provodi porezno tijelo i predmet mjera koje je razumno očekivati trebaju sastojati od rekonstrukcije svakog elementa gospodarskih djelatnosti koje su obavili sudionici u lancu. Isto tako, zabrinut je zbog činjenice da se taj nadzor, nakon rješenja Suda Europske unije od 10. studenoga 2016., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), na nepovratan i odlučujući način proširuje na ispitivanje elemenata gospodarske transakcije i da se na temelju bilo koje pogreške u pogledu tih elemenata automatski zaključuje da je porezni obveznik bio svjestan da sudjeluje u utaji poreza. Poveznica između gospodarske transakcije i saznanja o utaji poreza utvrđena je, djelomično, na temelju istih objektivnih okolnosti na koje je već uputilo porezno tijelo u pogledu ocjene gospodarske transakcije i za koje je Sud presudio da ne mogu poslužiti kao osnova za [uskraćivanje] odbitka PDV-a.
- 35 U okviru svih postavljenih pitanja, sud koji je uputio zahtjev pita proširuju li se doseg, temeljitost i opseg dokazivanja utvrđenog za ostvarenje prava na odbitak PDV-a koje primjenjuje porezno tijelo i koje Kúria (Vrhovni sud) smatra nezakonitim, uzimajući u obzir i načelo porezne neutralnosti, na relevantne činjenice te jesu li nužni i proporcionalni, odnosno ne nadilaze li okvir utvrđen u presudama Suda Europske unije, osobito uzimajući u obzir da porezno tijelo prigovara tužitelju da u poreznom postupku nije podnio dovoljno dokaza i da mu, osim što mu je uskratio pravo na odbitak PDV-a, izriče poreznu sankciju.
- 36 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, unatoč tomu što radnje provjere navedene u točki 61. presude od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373) nisu općenite, nego se od poreznog obveznika mogu zahtijevati samo ako to opravdavaju okolnosti, u ovom predmetu porezno tijelo ipak ne navodi okolnost kojom se opravdava to da se tužitelju naloži provođenje detaljnije provjeru, s obzirom na to da je to tijelo protiv tužitelja samo istaknulo okolnost, koja je osnovna značajka gospodarskog prometa, da je transakcija bila lančana transakcija te je od tužitelja zahtijevalo, jer bi mu u protivnom uskratilo pravo na odbitak PDV-a, da, kako bi dokazao svoju dobru vjeru, provjeri okolnosti koje u svim aspektima nadilaze okolnosti navedene u točki 61. presude od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373).
- 37 Stoga, budući da porezno tijelo ustraje na uskraćivanju prava na odbitak PDV-a, a da se pritom ne poziva na objektivne činjenice koje su razumno i izravno povezane s gospodarskom transakcijom, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, to tijelo ne samo da poreznim obveznicima prenosi vlastitu obvezu

provjere, što je suprotno onom što je utvrđeno u odredbama navedenim u Direktivi 2006/112 i sudskoj praksi Suda Europske unije, nego tom praksom također povređuje načela porezne neutralnosti, proporcionalnosti i djelotvornosti.

- 38 Kada se slijedi sudska praksa koja se temelji na razmatranjima koja su proturječna onom što je Sud Europske unije utvrdio u rješenju od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), a da se pritom ne ispituju subjektivni elementi iz Zakona o PDV-u i presuda Suda Europske unije (je li subjekt znao ili je trebao znati za dužnu pažnju koja se razumno zahtijeva), oduzima se sadržaj pravu na odbitak PDV-a utvrđenom u članku 168. i članku 178. točki (a) Direktive 2006/112 i presudama Suda Europske unije, osobito u mađarskim predmetima.
- 39 Petim prethodnim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev traži da se razjasni treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da je, u slučaju da se uskrati odbitak PDV-a, proporcionalno izreći poreznu sankciju u visini od 200 % porezne razlike iznosa odbijenog PDV-a ako je ispunjena okolnost da je tužitelj poreznom tijelu stavio na raspolaganje sve dokumente koje posjeduje i uzimajući u obzir da, prema mišljenju Suda Europske unije, za potrebe uskraćivanja odbitka PDV-a nije relevantna činjenica da osobe koje su u lancu prethodile poreznom obvezniku nisu platile PDV tako da porezno tijelo nije pretrpjelo gubitak prihoda u odnosu na uskraćivanje odbitka PDV-a, s obzirom na to da su, štoviše, tužitelj i sudionici u lancu platili ili prijavili PDV koji je trebalo platiti zbog transakcije koja je izvršena u okviru tog lanca i s obzirom na to da je porezno tijelo smatralo da su, u tužiteljevom slučaju, plaćanje ili prijava zakoniti jer je izdan račun.
- 40 Posljednjim prethodnim pitanjem, koje je, s obzirom na postojeća odstupanja u tumačenju i praksi sudova, sastavljeno u slučaju da tumačenje i praksa koji se primjenjuju u državi članici nisu u skladu s odredbama o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev traži smjernice u pogledu toga mogu li porezni obveznici ostvariti pravo na djelotvoran pravni lijek i je li on prikladan, uzimajući u obzir odredbe članka 99. Poslovnika Suda Europske unije i činjenicu da, unatoč obvezi upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku Sudu, nije moguće u svim predmetima od njega tražiti da odluči o prethodim pitanjima.