

**Predmet C-154/20****Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

31. ožujka 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Nejvyšší správní soud (Češka Republika)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

11. ožujka 2020.

**Tužitelj:**

Kemwater ProChemie s.r.o.

**Tuženik:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**RJEŠENJE**

Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) [...] u predmetu tužitelja: **Kemwater ProChemie s. r. o.**, sa sjedištem u [...] Bradlecu, [...] protiv tuženika: **Odvolací finanční ředitelství**, sa sjedištem u [...] Brnu, u pogledu žalbe protiv tuženikove odluke od 18. ožujka 2015. [...], u postupku povodom tuženikove žalbe u kasacijskom postupku protiv presude Krajskog suda v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika) od 6. rujna 2017. [...]

**odlučio je:****I.** Sudu Europske unije **uputiti** sljedeća prethodna pitanja:

- 1.** Je li u skladu s Direktivom [Vijeća] 2006/112/EZ [od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost] situacija u kojoj je ostvarivanje prava na odbitak pretporeza uvjetovano obvezom poreznog obveznika da dokaže da je drugi određeni porezni obveznik pružio uslugu koju je primio u okviru oporezive transakcije?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, ako porezni obveznik ne ispuni tu obvezu dokazivanja, je li dopušteno odbiti poreznom obvezniku pravo na odbitak pretporeza iako nije dokazano da je taj porezni obveznik znao ili je mogao znati da prilikom stjecanja robe ili usluga sudjeluje u utaji poreza?

II. [...] [nacionalni postupak]

### Obrazloženje:

#### I. Predmet postupka

1. Tužitelj je češko trgovačko društvo. Porezno tijelo pokrenulo je 25. travnja 2012. porezni nadzor tužitelja koji se odnosio na obračunska razdoblja: kolovoz 2010., rujan 2010., listopad 2010., travanj 2011., svibanj 2011., lipanj 2011. i kolovoz 2011. Nakon provedenog nadzora tijelo nije priznalo odbitke PDV-a koje je tužitelj izvršio na temelju poreznih dokumenata u kojima se kao dobavljač navodi društvo VIASAT SERVICE s.r.o. (u daljnjem tekstu: društvo Viasat). Porezni dokumenti odnosili su se na usluge u obliku oglašavanja i predstavljanja tužitelja tijekom golf turnirâ u razdoblju od 2010. do 2011. Riječ je o sedam poreznih dokumenata koji su svaki put izdani na iznos od 120 000,00 čeških kruna (uključujući 20 % PDV-a).

[orig. str. 2.]

2. Porezno tijelo nije osporavalo stvarno pružanje usluga oglašavanja. Član uprave društva Viasat naveo je da ne zna da je to društvo pružalo usluge oglašavanja. Tužitelj nije mogao dokazati da je usluge oglašavanja pružao određeni dobavljač koji je naveden u poreznom dokumentu (društvo Viasat) iako se ne isključuje da je mogao subjektivno pretpostaviti da mu usluge pruža društvo Viasat. Istodobno, nije bilo moguće utvrditi tko je zapravo pružao usluge oglašavanja. Stoga nije bilo jasno ni je li riječ o jednom dobavljaču ili ih je bilo više, ni je li stvarni dobavljač uopće bio obveznik PDV-a. Djelomično sporni bili su i opseg i kvaliteta usluge.
3. Porezno tijelo stoga je 20. prosinca 2013. donijelo odluku kojom se utvrđuje porez na dodanu vrijednost u iznosu od 20 000,00 čeških kruna za svako obračunsko razdoblje na koje se odnosio porezni nadzor i istodobno je naložilo tužitelju plaćanje kazne u iznosu od 4000 čeških kruna za svako obračunsko razdoblje.
4. Tuženik je 18. ožujka 2015. odbio tužiteljevu žalbu protiv navedenih odluka. Tužitelj je protiv tuženikove odluke podnio tužbu Krajskom sudu v Praze (Okružni sud u Pragu). Okružni sud poništio je tuženikovu odluku. Prema mišljenju Krajskog suda (Okružni sud), nije bilo sporno podnošenje poreznog dokumenta (ispunjavanje formalnih uvjeta), nego su porezno tijelo i tuženik osporavali okolnost da je usluge pružao dobavljač koji je naveden u poreznom dokumentu.

5. Na temelju sudske prakse Suda Europske unije, a osobito presude od 22. listopada 2015. u predmetu PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, Krajský soud (Okružni sud) naveo je da dokazivanje da je porezni obveznik primio uslugu u okviru oporezive transakcije od dobavljača koji je izdao porezni dokument nije uvjet za nastanak prava na odbitak PDV-a. Nepostojanje dokaza u pogledu stvarnog dobavljača takve usluge može biti relevantno samo ako porezno tijelo dokaže da je u lancu poslovnih transakcija došlo do utaje PDV-a. Krajský soud (Okružni sud) uputio je na presudu Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) od 2. kolovoza 2017. [...] (u daljnjem tekstu: **presuda u predmetu Stavitelství Melichar**). U skladu s tom presudom, odlučujuće je samo to je li usluga stvarno izvršena i ispunjavaju li sudionici u poreznom lancu svoje porezne obveze. Međutim, kada se ne može utvrditi subjekt koji je stvarno pružio uslugu poreznom obvezniku u okviru oporezive transakcije, poreznom se obvezniku ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a ako se istodobno ne utvrdi da je transakcija bila element porezne utaje za koju je osoba koja izvršava odbitak znala ili je trebala znati.
6. Tuženik (žalitelj u kasacijskom postupku) podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv odluke Okružnog suda. U žalbi je naveo da je sporno pitanje dokazivanja identiteta dobavljača kojeg je naveo porezni obveznik i opsega prijavljenih usluga. Tuženik (žalitelj u kasacijskom postupku) smatra da postoje dvojbe o tome je li društvo Viasat ispunilo svoje porezne obveze jer se nije dokazalo da je ono stvarno pružilo prijavljene usluge.
7. Prvo vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud), kojem je dodijeljen predmet na odlučivanje, odlučilo ga je uputiti proširenom vijeću. Prvo vijeće uzelo je u obzir da se u presudi u predmetu Stavitelství Melichar odstupilo od dotadašnjeg tumačenja materijalno-pravnih zahtjeva za odbitak poreza na dodanu vrijednost koje je iznio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud). U presudi u predmetu Stavitelství Melichar ističe se da je stvarno izvršenje usluge u okviru oporezive transakcije od ključne važnosti, a nije potrebno sa sigurnošću dokazati da je tu uslugu pružila osoba navedena u poreznom dokumentu. Međutim, prvo vijeće uzelo je u obzir da su se u presudi u predmetu Stavitelství Melichar pomiješali razlozi za nepriznavanje prava na odbitak poreza. Prvo vijeće smatra da je nepriznavanje materijalno-pravnih pretpostavki primarni razlog za nepriznavanje prava na odbitak poreza. Sudjelovanje [**orig. str. 3.**] u utaji poreza tek je sekundarni razlog za nepriznavanje prava na odbitak poreza, odnosno uzima se u obzir samo kada se dokaže da su ispunjeni materijalno-pravni zahtjevi. Drugim riječima, samo ako porezni obveznik ispunji materijalno-pravne zahtjeve, porezno tijelo može zatim ispitati moguće sudjelovanje poreznog obveznika u utaji poreza.

## II. Mjerodavno pravo Unije i nacionalno zakonodavstvo

8. Člankom 168. točkom (a) Direktive [Vijeća] 2006/112/EZ [od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ)] na sljedeći se način propisuju zahtjevi za ostvarivanje prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (materijalno-pravni zahtjevi): (a)

osoba koja ostvaruje pravo na odbitak mora biti porezni obveznik; (b) ta je osoba za oporezive prodajne transakcije koristila robu ili usluge čije stjecanje uključuje pravo na odbitak; (c) porez se mora platiti ili je plaćen za robu i usluge koji su isporučeni ili ih treba isporučiti; (d) transakciju stjecanja izvršio je drugi porezni obveznik.

9. U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112/EZ, uvjet (formalni zahtjev) za ostvarivanje prava na odbitak poreza u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112/EZ jest dostava računa čiji je sadržaj utvrđen člankom 226. Direktive 2006/112/EZ. Toj odredbi u češkom pravu odgovara članak 29. Zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: **Zakon o PDV-u**).
10. U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ, „*porezni obveznik*” znači *svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.*
11. Člankom 287. Direktive 2006/112/EZ određuje se da države članice koje su pristupile Uniji nakon 1. siječnja 1978., *moгу izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihova pristupanja [...].* U skladu s točkom 7., taj promet za Češku Republiku iznosi 35 000,00 eura. Za ostale države članice slične su iznimke s različitim ograničenjima navedene u člancima 284. do 286. Direktive 2006/112/EZ.
12. Uzimajući u obzir mogućnost navedenu u članku 287. Direktive 2006/112/EZ, u češkom se pravu člankom 6. stavkom 1. Zakona o PDV-u određuje da porezni obveznik postaje obveznik PDV-a ako *njegov promet u najviše 12 izravno prethodnih uzastopnih kalendarskih mjeseci prelazi 1 000 000,00 čeških kruna, osim osoba koje obavljaju samo transakcije koje su izuzete od poreza bez prava na odbitak poreza.*
13. U skladu s člankom 94.a stavkom 1. Zakona o PDV-u, *porezni obveznik sa sjedištem ili poslovnim nastanom u državi, koji obavlja ili će obavljati transakcije s pravom na odbitak poreza, može podnijeti zahtjev za prijavu.* Riječ je o takozvanoj dobrovoljnoj prijavi u sustav PDV-a.
14. Materijalnopravni zahtjev za ostvarivanje prava na odbitak poreza jest, među ostalim, izvršenje oporezive transakcije s drugim poreznim obveznikom koji je dužan uplatiti PDV koji je platio primatelj u državni proračun (dospjeli porez). Pravo na odbitak poreza nastaje ako su ispunjeni uvjeti utvrđeni člancima 72. i 73. Zakona o PDV-u. Osnova za to je da mora biti riječ o pravu na odbitak poreza, odnosno pretporeza koji mora odgovarati dospjelom porezu druge osobe. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (c) Zakona o PDV-u, dospjeli porez je porez koji je obveznik platio na oporezivu transakciju u skladu s člancima 13. do 20. ili porez na primljeno plaćanje koji se odnosi na tu transakciju. Isto tako, u skladu s člankom 36. stavkom 1. Zakona o PDV-u, *porezna osnovica je sve što je obveznik*

*steka ili je trebao steći kao plaćanje iz oporezive transakcije, uključujući iznos trošarine, od osobe za koju je izvršena oporeziva transakcija [orig. str. 4.] ili treće osobe, bez poreza na tu oporezivu transakciju.* U određenim okolnostima obveza prijave ili plaćanja PDV-a odnosi se i na osobu koja nije porezni obveznik PDV-a (u skladu s člankom 108. Zakona o PDV-u), ali to je iznimna situacija. Naime, dospjeli porez obično se odnosi na obveznika i ne javlja se kod osoba koje nisu obveznici PDV-a. Stoga u skladu s češkim pravom nije dopušteno ostvarivanje prava na odbitak pretporeza ako uopće nije nastala obveza plaćanja dospjelog poreza, a ona obično nastaje samo kod obveznika PDV-a, a ne kod svih osoba koje obavljaju gospodarsku djelatnost.

15. U skladu s člankom 92. stavkom 3. Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009, Porezni zakonik) porezni obveznik *dokazuje sve okolnosti koje je dužan navesti u redovnoj poreznoj prijavi, dodatnoj poreznoj prijavi i drugim pismenima.*

### III. Analiza prethodnih pitanja

16. U ovom se predmetu prošireno vijeće Najvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) suočilo s pitanjem je li dopušteno osporavati pravo na odbitak pretporeza ako nije poznat stvarni pružatelj usluga za koje njihov primatelj ostvaruje pravo na odbitak poreza.
17. Zbog razloga navedenih u nastavku, prošireno vijeće Najvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatralo je da je nužno uputiti Sudu Europske unije zahtjev za prethodnu odluku.
18. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda Europske unije, pravo na odbitak poreza sastavni je dio sustava PDV-a te se u načelu ne može ograničiti. Naime, svrha je prava na odbitak poreza rasteretiti primatelja od oporezive transakcije koja je korištena za potrebe oporezive prodajne transakcije tereta dugovanog ili plaćenog poreza (presuda Suda Europske unije od 21. rujna 1988. u predmetu Komisija/Francuska, 50/87, EU:C:1988:429, t. 15.). Tako osmišljen sustav PDV-a jamči neutralnost poreznog opterećenja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV- u (vidjeti presudu Suda Europske unije [...] od 6. prosinca 2012. u predmetu Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 27. i navedenu presudu Suda Europske unije u predmetu PPUH Stehcemp, t. 27.).
19. Uvjeti za priznavanje odbitka PDV-a poreznom obvezniku tog poreza (materijalnopravni zahtjevi) utvrđeni su člankom 168. Direktive 2006/112/EZ, kao i, prije toga, Šestom direktivom Vijeća od 17. svibnja 1977. [o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (77/388/EEZ)]. Sud Europske unije tumačio je materijalnopravne zahtjeve u sljedećim presudama: od 29. travnja 2004. u predmetu Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, t. 24., od 15. prosinca 2005. u predmetu Centralan Property, C-

- 63/04, EU:C:2005:773, t. 52., od 6. rujna 2012. u predmetu Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 26., od 6. prosinca 2012. u predmetu Bonik, EU:C:2012:774, t. 29., od 6. veljače 2014. u predmetu Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, t. 27., od 13. veljače 2014. u predmetu Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 25. i od 16. studenoga 2016. u predmetu Signum Alfa Sped, C-446/15, EU:C:2016:869, t. 33.
20. Iz navedene sudske prakse proizlazi da za ostvarivanje prava na odbitak poreza primatelj usluge u okviru oporezive transakcije mora biti porezni obveznik koji isporučenu robu ili usluge koristi za potrebe vlastitih oporezivih prodajnih transakcija, a isporučenu robu ili usluge mora isporučiti drugi porezni obveznik (vidjeti na primjer sažetak u presudi Suda Europske unije od 16. rujna 2016. u predmetu, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 28.). Ako su ti uvjeti ispunjeni, ostvarivanje prava na odbitak koji porezni obveznik želi ostvariti u načelu se ne može odbiti, tako da se od poreznih obveznika ne može zahtijevati da ispune daljnje uvjete niti strogo zahtijevati da ispune formalne zahtjeve za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza [**orig. str. 5.**] (vidjeti presudu Suda Europske unije od 22. prosinca 2010. u predmetu Dankowski, C-438/09, EU:C:210:818, t. 36. i navedene presude u predmetima Maks Pen, t. 25., i PPUH Stehcamp, t. 40.).
21. Porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost ako samo dokaže da je porezni obveznik znao ili je mogao znati da prilikom prihvaćanja robe ili usluga sudjeluje u utaji poreza, umjesto da poreznog obveznika obvezuje da dokaže dodatne činjenice, što on nije dužan učiniti. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) upoznat je sa sudskom praksom Suda Europske unije koja postoji u tom kontekstu (na primjer presude od 21. veljače 2006. u predmetu Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121 i od 12. siječnja 2006. u spojenim predmetima Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, kao i navedena presuda u predmetu PPUH Stehcamp). Iz te sudske prakse proizlazi da se u slučaju dvojbi poreznom obvezniku može djelotvorno odbiti pravo na odbitak poreza samo kada porezno tijelo dokaže okolnosti koje upućuju na sudjelovanje poreznog obveznika u utaji poreza.
22. Prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatra da je od ključne važnosti to da je, u skladu s češkim pravom, teret dokazivanja poštovanja materijalno-pravnih zahtjeva, suprotno gore navedenom, na poreznom obvezniku. Isti zaključci proizlaze iz prevladavajuće sudske prakse Suda Europske unije. U skladu s točkom 24. presude od 26. rujna 1996. u predmetu *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352: „Kada je riječ o tom pitanju, treba podsjetiti da osoba koja zahtijeva odbitak PDV-a treba dokazati da ispunjava uvjete za ostvarivanje tog prava”. Isto tako, treba istaknuti, na primjer, točku 37. presude od 18. srpnja 2013. u predmetu *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486: „Osim toga, s obzirom na to da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su bugarska porezna tijela uskratila društvu *Evita-K* pravo na odbitak PDV- a u pogledu isporuke robe o kojoj je riječ u glavnom postupku jer stvarno izvršavanje navedene isporuke nije bilo utvrđeno te da društvo *Evita-K* osporava taj nedostatak izvršenja, potrebno je podsjetiti, s jedne strane, da je na onome koji zahtijeva

*odbitak PDV- a da dokaže da ispunjava uvjete predviđene za njegovo ostvarivanje (...)*”. Točka 46. presude od 15. rujna 2016. u predmetu Barlis 06, C-516/14, EU:C:2016:690, glasi: „*U tim okolnostima valja istaknuti, na prvome mjestu, da porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV- a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., Evita- K, C- 78/12, EU:C:2013:486, t. 37.). Porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu treba li odobriti traženi odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Twoh International, C- 184/05, EU:C:2007:550, t. 35.)*”. Sud Europske unije također u točki 44. presude od 21. studenoga 2018. u predmetu Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, navodi da: „*Porezni obveznik stoga je obvezan podnijeti objektivne dokaze da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija koje podliježu PDV-u i za koje je PDV stvarno platio*”. Teret dokaza u sudskoj praksi Suda Europske unije mijenja se samo na način da se poreznim tijelima i državama članicama zabranjuje da od poreznih obveznika zahtijevaju ispunjavanje dodatnih uvjeta koji nisu u skladu s ciljevima priznatim u Direktivi 2006/112/EZ. Međutim, u slučaju sumnje na sudjelovanje u utaji poreza teret dokaza prelazi na porezno tijelo i ono mora dokazati sudjelovanje u utaji poreza.

23. Stoga se može ukratko podsjetiti da iz navedene sudske prakse Suda Europske unije proizlazi da porezni obveznik mora dokazati da ispunjava materijalno-pravne zahtjeve za odbitak PDV-a, a na poreznom je tijelu da dokaže sudjelovanje u utaji poreza.
24. Iz činjeničnog stanja utvrđenog u ovom predmetu proizlazi da su usluge oglašavanja pružene, ali nije jasno tko ih je pružio tužitelju. Dvojba o tome tko je pružio primljenu uslugu sama po sebi ne bi trebala za posljedicu imati pravo poreznog tijela da odbije pravo na odbitak s obzirom na to da se tekstom Direktive 2006/112 porezni obveznik definira vrlo **[orig. str. 6.]** široko (članak 9. stavak 1.). Moglo bi se tvrditi da je, iako nije sigurno o kojem je to točno poreznom obvezniku riječ, sigurno riječ o poreznom obvezniku. Međutim, Češka Republika, kao i druge države, koristi prethodno navedenu iznimku u skladu s člankom 287. Direktive 2006/112/EZ (eventualno u skladu s člancima 284. do 286. Direktive 2006/112/EZ). Nakon njegova prenošenja, u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona o PDV-u, obveznik poreza na dodanu vrijednost samo je osoba koja ispunjava uvjet minimalnog prometa u iznosu od 1 000 000,00 čeških kruna ili osoba koja se dobrovoljno prijavila u sustav PDV-a u skladu s člankom 94.a stavkom 1. tog zakona. Stoga u tom slučaju nije moguće utvrditi je li osoba koja je stvarno pružila uslugu porezni obveznik, tako da nije sigurno je li ispunjen jedan od materijalno-pravnih zahtjeva za ostvarivanje prava na odbitak poreza, odnosno da je robu ili uslugu isporučio drugi porezni obveznik. Osim toga, kao što će to biti navedeno u nastavku, čak i ako se dokaže da je uslugu pružio porezni obveznik a da nije sigurno koji je to točno porezni obveznik, na temelju toga bi se moglo zaključiti da je došlo do utaje PDV-a.

25. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) svjestan je da je Sud Europske unije odlučivao o sličnoj situaciji, na primjer u predmetu Signum Alfa Sped (koji se nadovezuje, među ostalim, na presudu u predmetu Maks Pen), u kojem je iznio stajalište da porezna tijela ne mogu odbiti pravo na odbitak dugovanog ili plaćenog poreza samo zbog toga što su fakture o primljenim uslugama nepouzdana jer osoba koja ih je izdala ne može biti stvarni pružatelj usluga. Međutim, ni u rješenju Suda Europske unije u predmetu Signum Alfa Sped, kao ni u presudi u predmetu Maks Pen nije se razmatralo šire značenje iznimki koje mogu koristiti države članice u skladu s člankom 287. Direktive 2006/112/EZ (eventualno u skladu s člancima 284. do 286.). U ovom je predmetu korištenje te iznimke od ključne važnosti. Slično kao i u predmetu Signum Alfa Sped, ovdje je poznato da izdavatelj računa nije pružio uslugu u okviru oporezive transakcije, a istodobno nije poznato je li stvarni dobavljač usluge bio porezni obveznik (pri čemu je moglo biti više tih dobavljača). Ako on nije bio porezni obveznik, to bi značilo da je došlo do ozbiljne povrede načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost jer bi porezna tijela morala priznati pravo na odbitak poreza i u slučajevima u kojima se ne može utvrditi je li uslugu pružio porezni obveznik.
26. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) također ističe da bi, kada iznimke iz članaka 284. do 287. Direktive 2006/112/EZ ne bi bile relevantne, trebalo zaključiti da su zaključci iz presude u predmetu Maks Pen i rješenja u predmetu Signum Alfa Sped protivni sudskoj praksi Suda Europske unije navedenoj u točki 22. ovog rješenja. U toj je sudskoj praksi izneseno jedinstveno stajalište da osoba koja traži ostvarivanje prava na odbitak poreza mora dokazati da ispunjava materijalnopravne zahtjeve, uključujući okolnost da je robu i usluge stvarno isporučio porezni obveznik. Taj zahtjev nije ispunjen ni u predmetu Maks Pen (točke 31. i 32.) ni u predmetu Signum Alfa Sped (točke 41. i 45.), a Sud Europske unije unatoč tomu zaključio je da treba priznati pravo na odbitak PDV-a ako nije dokazano sudjelovanje u utaji poreza. To stoga dovodi do zaključka da (suprotno ranijim odlukama Suda Europske unije) osoba koja traži ostvarivanje prava na odbitak poreza ne treba dokazati da ispunjava jedan od materijalnopravnih zahtjeva za taj odbitak. Prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatra da se ta obveza ne treba odnositi samo na situacije u kojima više nije jasno je li uslugu pružio porezni obveznik ili osoba koja to nije, nego i na situacije u kojima nije sporno da je riječ o poreznom obvezniku, ali nije moguće utvrditi njegov identitet. Naime, drukčije bi stajalište moglo dovesti do toga da postane gotovo nemoguće otkriti utaje poreza. Ako porezna tijela država članica moraju dokazati utaju PDV-a, moraju imati barem osnovne podatke o lancu poreznih obveznika. Međutim, ako uopće nije poznato tko je pružatelj usluge, navedena tijela zapravo ne mogu dokazati utaju poreza.

**[orig. str. 7.]**

27. Ako prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) u ovom predmetu prihvati stajalište iz presude u predmetu Maks Pen ili rješenja u predmetu Signum Alfa Sped, treba se složiti s tužiteljem u glavnom postupku. Naime, nije dovoljno da tužitelj ne dokaže da mu je uslugu pružio porezni



obveznik, nego porezno tijelo mora dodatno dokazati barem to da je tužitelj znao za sudjelovanje u utaji poreza i tek tada mu može odbiti pravo na odbitak pretporeza. Međutim, prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatra da ovaj slučaj treba razmotriti u širem kontekstu. Međutim, s obzirom na to da je Češka Republika jedna od država koje koriste iznimku iz članka 287. Direktive 2006/112/EZ, u ovom se predmetu ne može sa sigurnošću smatrati da su uopće ispunjeni materijalnopравни zahtjevi za ostvarivanje prava na odbitak koji proizlaze iz sudske prakse Suda Europske unije, odnosno da je uslugu pružio porezni obveznik. Prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatra da bi neispunjavanje tog zahtjeva očito dovelo do povrede načela neutralnosti PDV-a koje je jedan od stupova sustava PDV-a i sprečava različito postupanje u sličnim slučajevima. Osim toga, čak i ako pravo na odbitak PDV-a nastaje kada je jasno (na primjer s obzirom na veličinu isporučene robe ili usluga) da je uslugu pružio porezni obveznik, sa sigurnošću u njegov identitet, to bi dovelo do nijekanja višegodišnje sudske prakse Suda Europske unije u pogledu obveza dokazivanja poreznog obveznika koje, prema mišljenju Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud), obuhvaćaju i navođenje određenog poreznog obveznika, a to bi moglo značiti otvaranje novih mogućnosti za utaju poreza u većem opsegu iako je borba protiv utaje poreza jedan od priznatih ciljeva Direktive 2006/112/EZ (vidjeti prethodno navedenu presudu u predmetu Bonik, t. 35. i 37.), kao što se to prethodno navodi.

28. Prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) smatra da porezno tijelo treba odbiti pravo na odbitak PDV-a ako porezni obveznik ne dokaže identitet određenog dobavljača primljene usluge. Dokazivanje toga da je uslugu u okviru oporezive transakcije za koju porezni obveznik traži odbitak pružio određeni porezni obveznik jedan je od materijalnopравниh zahtjeva za nastanak prava na odbitak poreza čije ispunjenje mora dokazati osoba koja traži odbitak poreza, a ne jedan od formalnih zahtjeva od kojih se u skladu sa sudsom praksom Suda Europske unije može u određenoj mjeri odstupiti (vidjeti na primjer prethodno navedenu presudu u predmetu PPUH Stehcemp). Drukčiji zaključak doveo bi do povrede načela neutralnosti cijelog sustava PDV-a.

#### IV. Zaključci

29. S obzirom na prethodno navedeno, prošireno vijeće Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) upućuje Sudu Europske unije sljedeća prethodna pitanja:
1. **Je li u skladu s Direktivom [Vijeća] 2006/112/EZ [od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost] situacija u kojoj je ostvarivanje prava na odbitak pretporeza uvjetovano obvezom poreznog obveznika da dokaže da je drugi određeni porezni obveznik pružio uslugu koju je primio u okviru oporezive transakcije?**
  2. **U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, ako porezni obveznik ne ispuni tu obvezu dokazivanja, je li dopušteno odbiti**

**poreznom obvezniku pravo na odbitak pretporeza iako nije dokazano da je taj porezni obveznik znao ili je mogao znati da prilikom stjecanja robe ili usluga sudjeluje u utaji poreza?**

[orig. str. 8.]

[...]

[...] [nacionalni postupak]

Brno, 11. ožujka 2020.

[...] [potpisi]

RADNI DOKUMENT