

Predmet C-114/22

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

18. veljače 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

23. studenoga 2021.

Žalitelj:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Druga stranka u žalbenom postupku:

W. Sp. z o.o.

Predmet glavnog postupka

Porez na robu i usluge (PDV); pravo na odbitak

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Direktiva o PDV-u, članak 267. UFEU-a

Prethodno pitanje

Treba li odredbe članka 167., članka 168. točke (a), članka 178. točke (a) i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) te načela neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava kao što je članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (c) Ustawe z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz.U. iz 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen)

kojom se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak PDV-a za stjecanje prava (robe) koje se smatra fiktivno izvršenim u smislu odredbi nacionalnog građanskog prava, neovisno o utvrđenju je li namjeravani učinak transakcije bila porezna pogodnost koja je u suprotnosti s jednim ili nekoliko ciljeva Direktive i je li ta pogodnost bila glavni cilj odabranog ugovornog rješenja?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članak 167., članak 168. točka (a), članak 178. točka (a) i članak 273.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge, Dz.U. 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (c):

Članak 3.a Računi i carinski dokumenti ne predstavljaju pravo na odbitak od poreza koji se duguje i povrat razlike poreza ili pretporeza ako se:

[...]

(c) njima potvrđuju radnje na koje se primjenjuju odredbe članka 58. i 83. Građanskog zakonika u dijelu koji se odnosi na te radnje.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Građanski zakonik od 23. travnja 1964.) (pročišćeni tekst: Dz.U. iz 2020., poz. 1740., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Građanski zakonik)

Članak 58.

Stavak 1. Pravna radnja koja nije zakonita ili je usmjerena na zaobilaženje zakona ništava je, osim ako se relevantnom odredbom predviđa drukčiji učinak, osobito onaj da se umjesto ništavih odredbi pravne radnje uključuju odgovarajuće zakonske odredbe.

Stavak 2. Pravna radnja koja je protivna načelima društvenog suživota ništava je.

[...]

Članak 83.

Stavak 1. Izjava volje koja je fiktivno dana drugoj osobi uz njezin pristanak ništava je. Ako je ta izjava dana radi prikrivanja druge pravne radnje, valjanost izjave ocjenjuje se prema prirodi te radnje.

Stavak 2. Fiktivnost izjave volje ne utječe na djelotvornost pravne radnje izvršene na temelju fiktivne izjave ako treća osoba zbog te radnje stječe pravo ili se oslobađa od obveze, osim ako je postupala u zloj vjeri.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka te glavni argumenti stranaka

- 1 Odlukom od 20. listopada 2017. Nacelnik Urzędu Skarbowego W. (pročelnik Porezne uprave W., Poljska) utvrdio je tužitelju, među ostalim, iznos viška pretporeza u odnosu na porez koji treba vratiti i iznos viška pretporeza u odnosu na porez koji se treba odbiti u sljedećim obračunskim razdobljima za listopad 2015. Tijelo je utvrdilo da je prodaja žigova tužitelju koju ono osporava ništava na temelju članka 58. stavka 2. Građanskog zakonika (neusklađenost s načelima društvenog suživota), što na temelju članka 88. stavka 3. a točke 4. podtočke (c) Zakona o PDV-u predstavlja osnovu za uskraćivanje poreznom obvezniku prava na odbitak PDV-a po računu od 27. listopada 2015. koji je izdao prodavatelj.
- 2 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor Porezne uprave u Varšavi, Poljska) odlukom od 11. listopada 2018. potvrdio je navedenu odluku, pri čemu je kao pravnu osnovu za odbijanje utvrdio okolnost da je transakcija prodaje žigova bila fiktivna radnja u smislu članka 83. Građanskog zakonika.
- 3 Stranka je protiv odluke direktora Porezne uprave u Varšavi podnijela žalbu Wojewódzkom Sądowi Administracyjnemu w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska) koji je poništio prethodno navedenu odluku i utvrdio da porezna tijela nisu dokazala da je predmetna prodaja bila fiktivna.
- 4 Direktor Porezne uprave u Varšavi protiv te je presude podnio žalbu u kasacijskom postupku Nacelnemu Sądowi Administracyjnemu (Visoki upravni sud, Poljska) (sud koji je uputio zahtjev).

Razlozi za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku

- 5 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je pravna osnova koju je tijelo utvrdilo za odbijanje prava na odbitak dvojbeni u pogledu njezine utemeljenosti na odredbama Direktive o PDV-u.
- 6 Nije sporno da je tužitelj u registar kupnje uključio PDV računa od 27. listopada 2015. koji se odnosi na kupnju žigova i u poreznoj prijavi iskazao PDV za odbitak (povrat) po tom računu.

- 7 Nesporna je i činjenica da je prodavatelj podnio prijavu PDV-a u kojoj je, među ostalim, iskazana prethodno navedena transakcija oporezovana stopom od 23 % i činjenica da je plaćen porez.
- 8 Direktor Porezne uprave u Varšavi odbio je pravo na odbitak i utvrdio da transakcija predstavlja fiktivnu radnju u smislu članka 83. Građanskog zakonika.
- 9 Člankom 83. Građanskog zakonika uređuju se učinci fiktivnosti izjava volje stranaka u okviru pravnih radnji u području građanskog privatnog prava.
- 10 Iz članka 88. stavka 3.a točke 4. podtočke (c) Zakona o PDV-u proizlazi da se tom odredbom poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak PDV-a zbog toga što je porezno tijelo utvrdilo da je izvršio pravnu radnju koja je ništava u smislu članka 58. ili članka 83. Građanskog zakonika.
- 11 Međutim, iz odredbi Direktive o PDV-u uopće ne proizlazi mogućnost gubitka prava na odbitak zbog neusklađenosti transakcije sa zahtjevima nacionalnog građanskog prava. U skladu sa sudskom praksom Suda, pravo na odbitak poreza sastavni je dio sustava PDV-a te se u načelu ne može ograničiti. Stoga eventualna ništavost pravne radnje s obzirom na građansko pravo ne treba dovesti do njezina automatskog isključivanja iz prava na odbitak. Tome u prilog ide autonomija PDV-a s obzirom na pravila građanskog prava i njegova neutralnost za subjekte koji sudjeluju u gospodarskom prometu.
- 12 Iz sudske prakse Suda proizlazi da građanskopravna ništavost pravne radnje poreznog obveznika ne može dovesti do uskraćivanja kupcu u toj transakciji prava na odbitak PDV-a, nego utvrđenje da je namjeravani učinak transakcije bila porezna pogodnost koja je u suprotnosti s ciljevima Direktive i da je ta pogodnost bila glavni cilj odabranog ugovornog rješenja, što bi upućivalo na zlouporabu prava.
- 13 Utvrđenje postojanja zlouporabe zahtijeva, kao prvo, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim se prenosi ta direktiva, bude ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama.
- 14 Kao drugo, također mora biti očito, na temelju više objektivnih čimbenika, da je osnovni cilj predmetnih transakcija ostvarenje porezne pogodnosti. Kako bi se ocijenilo je li cilj spornih transakcija ostvarivanje porezne pogodnosti, treba utvrditi stvarni sadržaj i značaj tih transakcija.
- 15 Zabrana zlouporabe nije relevantna ako predmetne radnje mogu imati drugo opravdanje osim samog ostvarenja poreznih prednosti (presuda od 21. veljače 2006., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, t. 75.).
- 16 Međutim, u presudi od 21. veljače 2008., Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 58.), utvrđeno je da, kako bi

se određene radnje mogle smatrati praksom koja predstavlja zlouporabu, „nacionalni sud najprije mora ispitati je li namjeravani učinak transakcije bila porezna pogodnost koja je u suprotnosti s jednim ili nekoliko ciljeva Šeste direktive, a zatim je li ta pogodnost bila glavni cilj odabranog ugovornog rješenja”.

- 17 Zakon o PDV-u od 1. srpnja 2016. sadržava odredbe koje se odnose na pojam zlouporabe prava.
- 18 Člankom 5. stavkom 4. Zakona o PDV-u određuje se da, u slučaju zlouporabe prava, izvršene radnje iz stavka 1. imaju samo porezne učinke do kojih bi došlo u slučaju ponovne uspostave stanja kakvo bi postojalo da nije bilo radnji koje predstavljaju zlouporabu prava.
- 19 Međutim, člankom 5. stavkom 5. Zakona o PDV-u određuje se da se zlouporabom prava smatra izvršenje radnji iz stavka 1. u okviru transakcije koja je, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni zakonskim odredbama, načelno usmjerena na ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama.
- 20 Te odredbe načelno odgovaraju značenju zlouporabe poreznog prava izraženom u sudskoj praksi Suda.
- 21 Međutim, riječ je o tome da pojam zlouporabe prava definiran u članku 5. stavku 5. Zakona o PDV-u nije doveo do izmjene nacionalnih odredbi kojima se uređuju slučajevi u kojima se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak. Nijedno pravilo utvrđeno člankom 88. Zakona o PDV-u ne odnosi se na odredbu članka 5. stavka 5. Zakona o PDV-u i učinke u pogledu PDV-a koji se odnose na radnje izvršene u uvjetima zlouporabe poreznog prava. U nacionalnoj poreznoj praksi prihvaćeno je da iz članka 88. stavka 3.a točke 4. podtočke (c) Zakona o PDV-u treba izvoditi učinke koji proizlaze iz zlouporabe poreznog prava. Međutim, u tom pogledu treba uzeti u obzir da, kao što je to Sud više puta istaknuo, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV- a i da se ono u načelu ne može ograničiti. Osobito, to se pravo može odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (vidjeti među ostalim presude od 21. ožujka 2001., *Gabalfrisa i dr.*, spojeni predmeti C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 43. i od 6. srpnja 2006., *Axel Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 47.).
- 22 Naime, svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV- a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV- a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te djelatnosti u načelu podvrgnute PDV- u (vidjeti među ostalim presude od 21. veljače 2006., *Halifax i dr.*, C-255/02, EU:C:2006:121, t. 78. i od 6. srpnja

- 2006., Axel Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 48.).
- 23 Iz toga proizlazi da, ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 27. i navedena sudska praksa).
 - 24 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da su odstupanja od prava na odbitak dopuštena samo ako su izričito predviđena odredbama direktiva koje uređuju taj porez (vidjeti među ostalim presude od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi, C- 177/99 i C- 181/99, EU:C:2000:470, t. 34.) i usko se tumače (presuda od 22. prosinca 2008., Magoora, C- 414/07, EU:C:2008:766, t. 28.).
 - 25 Osim toga, Sud ističe da je borba protiv utaje poreza, izbjegavanja plaćanja poreza i eventualnih zlouporaba cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u (vidjeti među ostalim presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71. i od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 36.). U tom je pogledu Sud presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti osobito presudu od 3. ožujka 2005., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 32.).
 - 26 Stoga je na nacionalnim vlastima i sudovima da uskrate korištenje prava na odbitak kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zlouporabe (vidjeti među ostalim presudu od 29. ožujka 2012., Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, t. 32.).
 - 27 Na temelju članka 273. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta se da donose mjere s ciljem osiguranja pravilne naplate poreza i sprečavanja utaje. Osobito, u slučaju nepostojanja odredbi prava Unije o tom pitanju, države članice ovlaštene su odabrati sankcije koje im se čine primjerenima u slučaju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije za izvršavanje prava na odbitak PDV-a (presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 38. i navedena sudska praksa).
 - 28 Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova načela, osobito načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a (vidjeti presudu od 26. travnja 2017., Spliethoff's Bevrachtungskantoor/Komisija, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59. i navedena sudska praksa).
 - 29 U tom se kontekstu čini da uskraćivanje poreznom obvezniku prava na odbitak PDV-a na temelju članka 273. Direktive o PDV-u zahtijeva da se u nacionalnom pravnom poretku uspostavi, uzimajući u obzir članke 167., 168. i 178. te načela neutralnosti i proporcionalnosti, jasno pravilo kojim se utvrđuje da računi i carinski dokumenti ne predstavljaju pravo na odbitak od poreza koji se duguje i povrat razlike poreza ako izdani računi, računi s ispravcima ili carinski dokumenti

potvrđuju radnje povezane s utajom poreza ili zlouporabom poreznog prava u smislu članka 5. stavka 5. Zakona o PDV-u.

- 30 Pravilo kao što je članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (c) Zakona o PDV-u, koje u tom pogledu upućuje na „radnje na koje se primjenjuju odredbe članka 58. i 83. Građanskog zakonika”, ne može se smatrati istovjetnim pravilu koje se odnosi na pojam zlouporabe poreznog prava, uključujući članak 5. stavak 5. Zakona o PDV-u.
- 31 Naime, kao što se to već istaknulo, članci 58. i 83. Građanskog zakonika upućuju na slučajeve ništavosti transakcija sa stajališta građanskog prava, a ne sa stajališta zlouporabe poreznog prava. Pitanje ništavosti radnji u građanskopravnim odnosima zbog fiktivnosti bespredmetno je sa stajališta PDV-a ako predmetne transakcije mogu imati drugo opravdanje osim samog ostvarenja poreznih prednosti.
- 32 Učinci tog uređenja vidljivi su u ovom predmetu u kojem se porezno tijelo usredotočilo na dokazivanje ništavosti građanskopravne radnje zbog fiktivnosti sporne transakcije i kratko uputilo na pitanje zlouporabe poreznog prava.
- 33 Ako je pravilo da porezni obveznik PDV-a ima pravo na odbitak plaćenog pretporeza iskazanog na računima koji potvrđuju stjecanje robe ili primanje usluge i to pravo nije vrsta olakšice ili oslobođenja od poreza, nego osnovno strukturno obilježje PDV-a kojim se osigurava neutralnost tog poreza za porezne obveznike PDV-a, svaka ograničenja tog prava, uključujući ona koja proizlaze iz primjene članka 273. Direktive o PDV-u, treba jasno normativno utvrditi za porezne obveznike i tumačiti ih usko u odnosu na ta pravila, a ne na način koji ne proizlazi iz sadržaja utvrđenih odredbi. Naime, samo u toj situaciji porezni obveznik u okviru svoje gospodarske djelatnosti može biti siguran u opseg svoje zakonite djelatnosti čije poštovanje ga neće izložiti negativnim poreznim učincima (pravna sigurnost). Sporno pravilo u Zakonu o PDV-u čini situaciju poreznog obveznika nesigurnom jer znači da porezno tijelo, služeći se kriterijima ništavosti koji proizlaze iz građanskog prava, može nastojati uskratiti poreznom obvezniku pravo na odbitak na način da zaključi da svaka takva ništavost proizvodi učinke u području poreznog prava, na što upućuje nacionalna porezna praksa.
- 34 Očito je da nacionalni sud prilikom primjene nacionalnog prava mora tumačiti to pravo u najvećoj mogućoj mjeri s obzirom na tekst i svrhu direktive radi postizanja rezultata koji se njome želi ostvariti. Međutim, čini se da se popravljavanje takve situacije sudskom praksom nacionalnih sudova kojom se nalaže da se odredba kao što je članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (c) Zakona o PDV-u tumači kao zlouporaba poreznog prava povređuje načelo pravne sigurnosti shvaćeno kao sustav jasnih i javnih pravila koja omogućuju korisnicima da predvide svoju pravnu situaciju i pravne učinke svojih aktivnosti, jer se u okviru strukturnog elementa PDV-a, a to je pravo na odbitak kojim se ostvaruje načelo neutralnosti, zahtijeva da se to pravo ograniči na temelju kriterija koji ne proizlaze iz navedenog pravnog pravila. To bi značilo pozivanje na izravan učinak

direktive na pravne i fizičke osobe (porezne obveznike), primjenom tumačenja koje je u skladu s ciljevima direktive, u situaciji u kojoj relevantan kriterij bitnog ograničenja prava poreznog obveznika koji je u skladu s Direktivom o PDV-u uopće nije naveden u sadržaju tumačene odredbe.

- 35 Stoga se čini da tumačenje tumačene odredbe koje bi bilo u skladu s ciljevima Direktive nadilazi moguće granice tumačenja u okviru kojih može odlučivati nacionalni sud, a da pritom ne dovede u pitanje jamstvo poreznog obveznika u pogledu pravne sigurnosti.

RADNI DOKUMENT