

**Predmet C-270/24****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

17. travnja 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

3. travnja 2024.

**Tužitelj:**

Granulines Invest Kft.

**Tuženik:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

**Predmet glavnog postupka**

Spor između društva Granulines Invest Kft i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u pogledu prava na odbitak pretporeza za porez na dodanu vrijednost (PDV) navedenog na računu za nabavu strojeva.

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

Tumačenje članka 167., članka 168. točke (a), članka 178. točke (a) i članka 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti te člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

Pravna osnova: članak 267. UFEU-a

## Prethodna pitanja

1. Je li u skladu s člankom 167., člankom 168. točkom (a), člankom 178. točkom (a) i člankom 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i s pravom na pošteno suđenje, priznatim kao opće pravno načelo u članku 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), u vezi s načelima porezne neutralnosti, proporcionalnosti, djelotvornosti i pravne sigurnosti, praksa poreznog tijela da poreznom obvezniku uskrati pravo na povrat PDV-a zato što tvrdi da je račun fiktivan, iako je roba doista isporučena te iako postoje račun i drugi popratni računovodstveni dokumenti, jer gospodarske transakcije navedene na njemu nisu stvarno izvršene i stoga nije sklopljen posao između stranaka navedenih na tom računu jer je

- (a) porezni obveznik s proizvođačima pregovarao o svim pitanjima i tek nakon što je odustao od transakcije u nju se uključio izdavatelj računa, sa sjedištem na nacionalnom državnom području, s ciljem ispunjavanja kreditnih zahtjeva,
- (b) proizvođač izravno isporučio strojeve u poslovnu jedinicu poreznog obveznika,
- (c) datum isporuke koji se navodi na računu fiktivan,
- (d) cijena na računu preuveličana,
- (e) izdavatelj računa ispunio svoju obvezu plaćanja [PDV-a] tek djelomično i nepravodobno?

2. Treba li članak 178. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalno porezno tijelo može uskratiti pravo na povrat PDV-a samo zato što porezni obveznik ima na raspolaganju račun koji nije u skladu sa zahtjevima utvrđenima u članku 226. točkama 6. i 7. te direktive, iako to tijelo raspolaže svim dokumentima i informacijama koji su nužni kako bi na temelju njih provjerilo jesu li ispunjeni zakonom utvrđeni materijalni zahtjevi za ostvarivanje tog prava?

- (a) U slučaju potvrdnog odgovora na drugo prethodno pitanje, je li zahtjev upućen poreznom obvezniku da ispravi račun u takvom slučaju preduvjet za povrat PDV-a?
- (b) U slučaju niječnog odgovora na drugo prethodno pitanje, usto uzimajući u obzir načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, je li u takvom slučaju proporcionalno poreznom obvezniku izreći poreznu novčanu kaznu od 200 % neplaćenog iznosa, što je iznos novčane kazne koji se izriče u slučaju prikrivanja prihoda ili krivotvorenja i uništavanja dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija?

3. Je li u skladu s prethodno navedenim odredbama Direktive o PDV-u, pravom na pošteno suđenje priznatim u članku 47. Povelje i načelima djelotvornosti, proporcionalnosti i porezne neutralnosti praksa poreznog tijela da poreznom obvezniku uskrati pravo na povrat PDV-a zato što tvrdi da, iako je gospodarska transakcija koja se navodi na računu stvarno izvršena, ali se temelji na fiktivnom računu - zbog razloga navedenih u prvom prethodnom pitanju za koje porezno tijelo smatra da su objektivni - automatski utvrđuje, pri čemu ne ispituje nijednu drugu okolnost, da je ponašanje poreznog obveznika protivno zahtjevima za zakonito ostvarivanje prava te, na temelju tog ponašanja i bez izričitog ispitivanja elementa upoznatosti sa situacijom, da je porezni obveznik namjerno izbjegao plaćanje poreza posredstvom simuliranih poslova navedenih na računu?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Povelja Europske unije o temeljnim pravima: članak 47.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članak 9. stavak 1., članak 167., članak 168. točka (a), članak 178. točka (a), članak 219., članak 220., članak 226. točke 6. i 7. i članak 273.

Presuda Suda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121)

Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446)

Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373)

Rješenje Suda od 16. svibnja 2013., Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318)

Rješenje Suda od 3. rujna 2020., Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674)

Rješenje Suda od 3. rujna 2020., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673)

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o općem poreznom postupku): članak 1. stavak 7., članak 2. stavak 1., članak 97. stavci 4. i 6. i članak 170. stavak 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost): članak 119. stavak 1., članak 120. točka (a) i članak 127. stavak 1. točka (a)

Mišljenje 5/2016 od 26. studenoga Odjela za upravne i radne sporove Kúrije (Vrhovni sud, Mađarska)

### Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je trgovačko društvo čiji je predmet poslovanja trgovanje otpadom. Kako bi obavljalo tu djelatnost, naručio je iz Njemačke stroj za usitnjavanje otpada. Kako bi kupio taj stroj, sklopio je ugovor o kreditu bez kamata u okviru programa za kreditiranje u skladu s kojim su se mogli financirati samo strojevi kupljeni na nacionalnom tržištu. Tužitelj je odustao od kupnje kako bi podnio zahtjev za kredit te je stroj kupio od preprodavatelja.
- 2 Preprodavatelj je tužitelju isporučio stroj za usitnjavanje otpada i stroj za odvajanje otpada podrijetlom iz Njemačke odnosno Slovačke. Bruto kupovna cijena strojeva iznosila je 14 516 100 mađarskih forinti (otprilike 37 000 eura). Za kupnju strojeva sklopio je ugovor o kreditu u iznosu od 12 461 100 mađarskih forinti (otprilike 31 600 eura), koji je bio djelomično osiguran založnim pravom nad navedenim strojevima.
- 3 Tužitelj je na temelju ugovora od preprodavatelja (u daljnjem tekstu: izdavatelj računa) primio račun na kojem je 16. studenoga 2016. naveden kao datum izdavanja i isporuke stroja za usitnjavanje otpada i stroja za odvajanje otpada. Tužitelj je iznos računa podmirio u dva obroka 16. studenoga i 1. prosinca 2016. te je u studenom 2016. podnio zahtjev za povrat PDV-a navedenog na računu (u ukupnom iznosu od 3 086 100 mađarskih forinti, otprilike 7800 eura).
- 4 Porezno tijelo provelo je porezni nadzor nad tužiteljem i izdavateljem računa te je od njemačkog poreznog tijela zatražilo informacije, a naposljetku je ocijenilo da tužitelj nema pravo na povrat PDV-a pa mu je izreklo novčanu kaznu.
- 5 Porezno tijelo utvrdilo je da je tužitelj neopravdano uključio izdavatelja računa u distribucijski lanac, da je datum isporuke naveden na računu fiktivan i da je cijena strojeva preuveličana. Prema mišljenju poreznog tijela, takvim se postupanjem zloupotrijebilo pravo te je stoga počinjena utaja poreza, s obzirom na to da je cilj bio tužitelju omogućiti da zatraži povrat poreza i da je izdavatelj računa samo djelomično ispunio svoju obvezu plaćanja PDV-a.
- 6 Tužitelj je odluku kojom mu je izrečena novčana kazna pobijao u sudskom postupku. Prvostupanjski sud (sud koji je uputio zahtjev) izmijenio je odluku poreznog tijela te je poništio novčanu kaznu izrečenu tužitelju.
- 7 U drugom stupnju, Kúria (Vrhovni sud) ukinula je presudu prvostupanjskog suda te je navedenom sudu naložila da pokrene novi postupak i donese novu odluku.
- 8 Tužitelj je u ponovljenom postupku priznao pogrešku na računu koja se odnosi na datum isporuke, ali ostale prethodne tvrdnje nije mijenjao. Prvostupanjski sud je u

okviru ovog postupka uputio prethodna pitanja kako bi Sud donio odluku u prethodnom postupku.

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

- 9 **Tužitelj** je u postupku prigovorio da tuženik nije provjerio činjenice, s obzirom na to da nije uzeo u obzir elemente koji su išli tužitelju u korist te je svoje ocjene donio na temelju elemenata koji nisu relevantni. Konkretno, tuženik nije dokazao da je tužitelj stroj kupio izravno od njemačkog prodavatelja.
- 10 Tužitelj nije ostvario nikakvu poreznu pogodnost niti je izbjegavao plaćanje poreza. Odabrani stroj morao je kupiti od preprodavatelja jer nije bilo distributera u Mađarskoj. Izdavatelj računa prodao je strojeve tužitelju po razumnoj cijeni na nacionalnom tržištu te je porez na dobit prijavio u cijelosti.
- 11 Račun je vjerodostojan te na temelju pogrešno navedenog datuma isporuke ne treba ocijeniti da postoji porezni dug. Porezno tijelo treba na temelju objektivnih elemenata dokazati da je glavna svrha poslova o kojima je riječ bila ostvarivanje porezne pogodnosti, što se u ovom predmetu nije dogodilo.
- 12 **Tuženik** je na temelju, među ostalim, fiktivnog datuma isporuke navedenog na računu, dokazao da je tužitelj izbjegao plaćanje poreza posredstvom poslovanja, s obzirom na to da stranke nisu stvarno izvršile gospodarsku transakciju navedenu na računu. Fiktivnim poslovima navedenima na računu nastojala se ostvariti nezakonita pogodnost izbjegavanjem primjene odredbi poreznih propisa, a izdavatelj računa je pak svjesno i namjerno izbjegao plaćanje poreza, s čime je i tužitelj bio upoznat.
- 13 Posao je obavljen s dva cilja: s jedne strane, kako bi tužitelj mogao kupiti strojeve na nacionalnom tržištu i dobiti kredit te, s druge strane, kako bi mogao zatražiti povrat poreza. Osim toga, izdavatelj računa samo je djelomično ispunio svoju obvezu plaćanja poreza. Stoga tužitelj ne može ostvariti pravo na odbitak PDV-a.

### **Sažetak odluka prvostupanjskog i drugostupanjskog suda**

- 14 **Prvostupanjski sud**, pozivajući se na rješenje Suda od 3. rujna 2020., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), ocijenio je da je porezno tijelo tužitelju uskratilo pravo na odbitak PDV-a na temelju elemenata koji se sami po sebi ne mogu smatrati objektivnim dokazima na koje se može pozvati kako bi se poreznom obvezniku uskratilo njegovo pravo na odbitak PDV-a. U ovom predmetu nisu ispunjene činjenične pretpostavke za izbjegavanje plaćanja poreza niti se mogla dokazati namjera da se smanji porezno opterećenje.
- 15 Isto tako, u skladu s presudom Suda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02), ni struktura ugovora koju su osmislili tužitelj i izdavatelj računa nije protivna pravu te joj svrha nije bila ostvarivanje porezne pogodnosti.

- 16 Prema mišljenju prvostupanjskog suda, isporuka je izvršena u skladu s ugovorom, pa prema tome datumi isporuke navedeni na računu, s obzirom na to da ne postoji uzročna veza, nisu prikladni kako bi se potkrijepilo izbjegavanje plaćanja poreza. Cijene navedene na računu nisu bile preuveličane, s obzirom na to da stranke slobodno određuju cijenu u okviru vlastitih gospodarskih transakcija te ovisno o njoj treba ispuniti porezne obveze.
- 17 **Kúria (Vrhovni sud)** ocijenila je da presuda donesena u prvom stupnju nije dostatno obrazložena jer prvostupanjski sud nije analizirao činjenice u cjelini. Kúria (Vrhovni sud) smatra da je obveza izdavanja računa povezana s izvršenjem posla, a ne s obvezom plaćanja koju ima kupac robe. Prvostupanjski sud trebao je objasniti zašto se pravo na odbitak PDV-a može ostvariti prije nego što je isporuka stvarno izvršena.

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

- 18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, pitanje koje se upućuje relevantno je jer pravilna primjena prava Unije izravno primjenjivog u ovom predmetu, uzimajući u obzir nacionalnu sudsku praksu, nije toliko očita da ne ostavlja prostora nikakvoj razumnoj sumnji.
- 19 Na temelju rješenja Suda od 3. rujna 2020., *Vikingo Fővállalkozó (C-610/19)*, s kojim je ovaj predmet povezan, sud koji je uputio zahtjev ispitao je mogu li se dokazi na koje se porezno tijelo poziva u svojoj odluci, a koje tužitelj osporava, smatrati objektivnim i stoga relevantnim te je li porezno tijelo na odgovarajući način ispunito obvezu u pogledu tereta dokazivanja koja mu se nalaže pravnim pravilima.
- 20 Suprotno tomu, u skladu s presudom koju je Kúria (Vrhovni sud) donijela u drugom stupnju, sud koji je uputio zahtjev treba ispitati sve činjenične elemente povezane s gospodarskom transakcijom navedenom na računu. U tom slučaju sud koji je uputio zahtjev također treba ispitati činjenice koje, uzimajući u obzir sudsku praksu Suda, nije smatrao relevantnima.
- 21 Budući da među nacionalnim sudovima, čak i u pogledu najosnovnijih pitanja, postoje neslaganja koja nedvojbeno dovode do različitih smjernica i pristupa prilikom provedbe sudskog nadzora, to znatno utječe na pravo stranaka na pošteno suđenje i na djelotvoran pravni lijek, kao i na nadređenost prava Unije i pravnu sigurnost.

### ***Prvo prethodno pitanje***

- 22 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga je li zakonodavac Unije donošenjem Direktive o PDV-u želio postići cilj da porezni obveznik nema pravo na odbitak PDV-a ni u slučaju u kojem je izvršenje gospodarske djelatnosti navedene na računu dokazano i priznato te toga predstavljaju li poreznu pogodnost protivnu pravu činjenica da su poduzetnici koji su sudjelovali u fazi

prije one u koju je bio uključen tužitelj prijavili PDV i druge poreze, ali su ih samo djelomično ili nepravodobno uplatili u državni proračun, i činjenica da se tužitelj pak pozvao na svoje pravo na povrat PDV-a.

- 23 Stoga je nužno ocijeniti mogu li se navedeni elementi smatrati objektivnim čimbenicima u smislu sudske prakse Suda.
- 24 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga može li objektivni razlog za uskraćivanje prava na povrat PDV-a biti činjenica da su izmijenjene strane ugovora o isporuci robe ili da je mjesto isporuke robe utvrđeno u skladu s uobičajenom praksom međunarodne trgovine.
- 25 Isto tako, sud koji je uputio zahtjev smatra, suprotno onomu što tvrdi Kúria (Vrhovni sud), da se pravo na povrat PDV-a ne ostvaruje na temelju službenog ispravka računa, nego poslovnog rezultata, a utvrđivanje cijene dio je ugovorne slobode strana. Međutim, Kúria (Vrhovni sud) u tom pogledu zahtijeva ispitivanje i opravdanje koji nadilaze navedeni kriterij.

#### ***Drugo prethodno pitanje***

- 26 Sud koji je uputio zahtjev zaključio je tijekom postupka da su poslovi izvršeni u skladu s odredbama ugovora i da stoga pogreška na računu ne može biti osnova za uskraćivanje prava na povrat PDV-a.
- 27 Međutim, u skladu s odlukom Kúrije (Vrhovni sud), treba ispitati kako se pravo na povrat PDV-a moglo ostvariti na temelju računa prije stvarne isporuke, odnosno u studenom 2016.
- 28 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je nužno uputiti pitanja o formalnoj pogrešci na računu, njezinu utjecaju na tužiteljevo pravo na povrat PDV-a, njezinu mogućem ispravku i sankcijama koje se mogu izreći, s obzirom na to da mu je Kúria (Vrhovni sud) naložila da ponovi postupak.

#### ***Treće prethodno pitanje***

- 29 Tim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži da se razjasni jesu li u skladu s odredbama i temeljnim načelima prava Unije činjenica da je u okviru postupka poreznog tijela glavni cilj ispitivanja bila rekonstrukcija svih elemenata u lancu utvrđenom između stranaka i činjenica da je porezno tijelo ocijenilo nezakonito ostvarivanje prava i postojanje izbjegavanja plaćanja poreza na temelju činjenica koje, prema sudskoj praksi Suda, ne mogu biti osnova za uskraćivanje odbitka PDV-a, uz posljedično uskraćivanje prava na povrat PDV-a.
- 30 Porezno tijelo nije navelo koje su pravno pravilo, prema njegovu mišljenju, stranke imale namjeru izbjeći. U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatra da ostvarivanje prava na povrat PDV-a ne predstavlja samo po sebi utaju poreza, čak

ni ako izdavatelj računa porez ne plati u cijelosti. Stoga je također nužno ispitati je li tužitelj bio upoznat ili je trebao biti upoznat s tom okolnosti.

- 31 Budući da se porezno tijelo, kad je riječ o pitanju je li intervencija drugog poduzetnika bila opravdana, nije pozvalo ni na jednu objektivnu okolnost koju Sud smatra prihvatljivom, sud koji je uputio zahtjev smatra da je postupanje navedenog tijela protivno pravu Unije, uzimajući u obzir načela porezne neutralnosti i djelotvornosti.
- 32 Međutim, postoji sumnja da tuženikovo ponašanje nije u skladu s odredbama prava Unije, s obzirom na to da tuženik nije proveo ispitivanje je li porezni obveznik bio upoznat s okolnostima (odnosno je li porezni obveznik znao ili je trebao znati za nezakonitost) i u tom slučaju izuzimanje od PDV-a kupnje unutar Unije automatski i samo po sebi, bez potrebe za dokazivanjem dužne pažnje, podrazumijeva izbjegavanje poreznih pravila. Posljedica je prethodno navedenog uskraćivanje prava na odbitak PDV-a. To dovodi, ako se ne analiziraju subjektivni elementi (stvarna upoznatost ili upoznatost s okolnostima do koje bi nužno došlo da se poštovala dužna pažnja) koje je Sud istaknuo u presudi od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446), do oduzimanja smisla pravu na odbitak poreza koje se priznaje člancima 168. i 178. Direktive o PDV-u i presudama Suda.