

Predmet C-537/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

11. kolovoza 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Fővárosi Törvényszék (Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

31. svibnja 2022.

Tužitelj:

Global Ink Trade Kft.

Tuženik:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni
odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska)

Načelo nadređenosti prava Unije – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Utaja
poreza – Direktiva o PDV-u – Načelo porezne neutralnosti – Doseg opće obveze
nadzora poreznog obveznika – Dužna pažnja – Objektivni elementi

Predmet glavnog postupka

Upravna tužba podnesena protiv odluke nacionalnog poreznog tijela kojom se
uskraćuje pravo na odbitak PDV-a, s obzirom na okolnost da je navedeno tijelo za
račune zahtijevalo dodatne dokaze u odnosu na one koji se zahtijevaju pravom
Unije te je, u nedostatku tih dokaza, transakcije kvalificiralo kao fiktivne.

Prethodna pitanja

1. Predstavlja li povredu načela nadređenosti prava Unije i prava na
djelotvoran pravni lijek zajamčenog člankom 47. Povelje Europske unije o
temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) činjenica da sud države
članice koji odlučuje u zadnjem stupnju odluku Suda (donesenu u obliku
rješenja povodom zahtjeva za prethodnu odluku čiji je predmet bila upravo

sudska praksa tog suda koji odlučuje u zadnjem stupnju) tumači na način da ona ne sadržava nikakav novi element koji dovodi ili bi mogao dovesti do ukidanja prethodnih odluka Suda ili promjene u ranijoj nacionalnoj sudskoj praksi suda koji odlučuje u zadnjem stupnju?

2. Treba li načelo nadređenosti prava Unije i pravo na djelotvoran pravni lijek zajamčeno člankom 47. Povelje tumačiti na način da se načelo nadređenosti odluka Suda primjenjuje čak i u slučaju kad se sud države članice koji odlučuje u zadnjem stupnju poziva i na svoje ranije presude kao na presedane? Može li se odgovoriti drukčije s obzirom na članak 99. Poslovnika Suda ako je odluka Suda donesena u obliku rješenja?

3. Može li se u okviru opće obveze nadzora poreznog obveznika, neovisno o izvršenju i prirodi gospodarske transakcije navedene na računima te uzimajući u obzir članak 167., članak 168. točku (a) i članak 178. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i načela pravne sigurnosti i porezne neutralnosti, zahtijevati od poreznog obveznika da radi ostvarivanja prava na odbitak PDV-a održava osobni kontakt s izdavateljem računa ili samo stupi u kontakt sa svojim dobavljačem slanjem poruke na službeno navedenu adresu elektroničke pošte, pri čemu u tom pogledu ne postoji zakonska odredba u državi članici? Može li se smatrati da te okolnosti upućuju na povredu dužne pažnje, utvrđenu na temelju objektivnih činjenica, koju treba očekivati od poreznog obveznika, s obzirom na to da takve okolnosti još nisu postojale u trenutku kad je porezni obveznik izvršio odgovarajuće provjere prije uspostavljanja poslovnog odnosa, nego predstavljaju elemente postojećeg poslovnog odnosa između stranaka?

4. Jesu li u skladu s navedenim člancima Direktive o PDV-u i načelom porezne neutralnosti, ali prije svega sa sudskom praksom Suda, kojom se u okviru tumačenja navedenih odredbi teret dokazivanja stavlja na porezno tijelo, pravno tumačenje i praksa u državi članici kojima se pravo na odbitak PDV-a uskraćuje poreznom obvezniku koji ima račun u skladu s Direktivom o PDV-u jer se smatra da u trgovačkom prometu nije postupao s dužnom pažnjom, s obzirom na to da nije dokazao djelovanje na temelju kojeg bi se moglo utvrditi da njegova djelatnost nije bila tek zaprimanje računa koji ispunjavaju propisane formalne zahtjeve, iako je porezni obveznik priložio svu dokumentaciju o spornim transakcijama, a porezno je tijelo odbilo druge dokazne prijedloge koje je podnio tijekom poreznog postupka?

5. S obzirom na navedene članke Direktive o PDV-u i temeljno načelo pravne sigurnosti, može li se objektivnom činjenicom smatrati utvrđenje u pogledu dužne pažnje, o tome da izdavatelj računa nije obavljao nikakvu gospodarsku djelatnost ako porezno tijelo ocijeni da nije dokazano stvarno izvršenje (i, prema tome, stvarno postojanje) gospodarske transakcije — koje je potkrijepljeno računima, ugovorima i drugim računovodstvenim

dokumentima, kao i prepiskom, a koje su u svojim izjavama potvrdili poduzeće za skladištenje, voditelj i zaposlenik poreznog obveznika — i ako se navedeno tijelo pritom temelji isključivo na izjavi voditelja poduzeća koje je dobavljač, koji osporava postojanje navedene transakcije, pri čemu ne uzima u obzir okolnosti u kojima je takva izjava dana, interese osobe koja ju je iznijela ni činjenicu da je, u skladu s dokumentima koji se nalaze u spisu, ta osoba osnovala poduzeće, a da je prema dostupnim podacima u njegovo ime djelovao opunomoćenik?

6. Treba li odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na odbitak tog poreza tumačiti na način da je — u slučaju da porezno tijelo tijekom poreznog postupka utvrdi da je roba navedena na računu podrijetlom iz Zajednice i da je porezni obveznik drugi član lanca [isporuke] — uređenje tog modela (uzimajući u obzir da je roba podrijetlom iz Zajednice izuzeta od PDV-a, tako da pravo na odbitak PDV-a nema prvi mađarski kupac, nego samo drugi član lanca) objektivna činjenica koja je sama po sebi dovoljna da se dokaže utaja poreza ili porezno tijelo i u tom slučaju treba na temelju objektivnih činjenica dokazati koji je član ili koji su članovi lanca utajili porez, koji je bio njihov *modus operandi* te je li porezni obveznik za to znao ili mogao znati da je postupao s dužnom pažnjom?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Povelja Europske unije o temeljnim pravima: članak 47.

Navedene odredbe nacionalnog prava

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Zakon br. CXL iz 2004. o općim odredbama o upravnom postupku i upravnim uslugama): članak 2. stavak 3., članak 6. stavak 2. i članak 50. stavak 1.

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Zakon br. CL iz 2017. o općem poreznom postupku): članak 86. stavak 1. i članak 97. stavak 6.

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

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Glavna djelatnost tužitelja, društva Global Ink Trade Kft., posredovanje je u trgovini na veliko. U razdoblju od srpnja 2012. do lipnja 2013., koje je predmet ovog spora, tužitelj je uglavnom kupovao materijal za uredsku automatizaciju i patrone s tintom. Njegov glavni dobavljač bilo je društvo Office Builder Kft., od kojeg je tijekom tog razdoblja zaprimio 68 računa.
- 2 Porezno tijelo utvrdilo je da društvo Office Builder Kft. ne obavlja nikakvu gospodarsku djelatnost, nema sjedište ni podružnice, kao ni materijalne uvjete ni osoblje za obavljanje gospodarske djelatnosti, nije prijavilo nijednog zaposlenika niti ispunjava svoje porezne obveze. Voditelj društva, koji je ispitan u zatvoru, izjavio je da nije obnašao nikakvu funkciju u navedenom društvu, da nije sklapao ugovore niti izdavao račune. Zbog toga je porezno tijelo utvrdilo da gospodarske transakcije na računima upućenima tužitelju u stvarnosti nisu izvršene između stranaka i da je društvo poslovalo isključivo kao provodno trgovačko društvo.
- 3 Porezno tijelo ispitalo je tužiteljeva voditelja, koji je u pogledu nadzora nad dobavljačima naveo da su se nad potencijalnim poslovnim partnerima (stoga i nad društvom Office Builder Kft.) provodile administrativne provjere (koje su obuhvaćale podatke upisane u trgovački registar) i materijalne provjere (izvršenje konkretnog zahtjeva) te da je na temelju tih provjera tužiteljev voditelj odlučivao hoće li sklopiti ugovor. Tužiteljev voditelj i voditelj društva Office Builder Kft. ugovor su sklopili osobno, ali se redovni kontakt odvijao elektroničkom poštom, pa se nisu sastajali uživo.
- 4 Porezno je tijelo u okviru svoje ocjene prikupljenih dokaza utvrdilo da su izjave voditeljâ dvaju društava proturječne s obzirom na njihov sadržaj te je na temelju tih proturječja smatralo da je nedvojbeno dokazano da transakcije koje se navode na računima nisu izvršene u obliku i sa sadržajem koje ti računi potvrđuju.
- 5 U skladu sa zaključcima poreznog tijela, izdavatelj računa nije obavljao nikakvu stvarnu gospodarsku djelatnost, nego je samo izdavao račune čiji sadržaj nije vjerodostojan, tako da je njegova uloga bila samo da kao provodno trgovačko društvo dovede do nastanka poreza u korist tužitelja za robu kupljenu u Uniji kako bi tužitelju omogućio da neopravdano ostvari pravo na povrat PDV-a na temelju naizgled nacionalnih transakcija. Budući da porezno tijelo račune koje je zaprimio tužitelj nije smatralo vjerodostojnima jer ih društvo koje ih je izdalo nije priznavalo, nego je čak izričito osporavalo da ih je izdalo, navedeno tijelo tužitelju je uskratilo pravo na odbitak PDV-a.
- 6 Prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da postoji porezna razlika na teret tužitelja u iznosu od 348 876 000 mađarskih forinti na ime PDV-a za razdoblje od srpnja 2012. do lipnja 2013. i da 348 773 000 mađarskih forinti od navedenog iznosa čine porezni dug. Porezno tijelo zbog navedenog je poreznog duga izreklo novčanu kaznu i obračunalo zatezne kamate.

- 7 Drugostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da tužitelj nije dokazao nikakvo djelovanje na temelju kojeg bi se moglo utvrditi da njegova djelatnost nije bila tek zaprimanje računa koji ispunjavaju propisane formalne zahtjeve, drugim riječima, zaključilo je da tužitelj u trgovačkom prometu nije postupao s dužnom pažnjom. Zbog toga je drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo prvostupanjsku odluku.
- 8 Tužitelj je protiv te odluke podnio upravnu tužbu Fővárosi Törvényszéku (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska).

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 9 Tužitelj tvrdi da porezno tijelo nije podnijelo uvjerljive dokaze o tome da njegovi računi nisu vjerodostojni jer je navedeno tijelo svoju odluku temeljilo na činjenicama koje nisu relevantne, da je jednostrano ocijenilo dostupne dokaze protiv tužitelja i odbilo dokazne prijedloge koje je podnio, zbog čega se njegovi zaključci temelje na hipotetskim tvrdnjama, a utvrđene su činjenice nepotpune.
- 10 Tužitelj također pobija tvrdnju da se dobavljačevim posredovanjem nastojala prikriti činjenica odakle potječe roba neprovjerenog podrijetla kupljena u Uniji i olakšati ostvarivanje prava na odbitak PDV-a tako da je se predstavi kao robu kupljenu na nacionalnom državnom području.
- 11 Tužitelj osim toga osporava istinitost navoda dobavljačeva voditelja i kritizira činjenicu da je tuženik svoju odluku temeljio samo na navedenoj izjavi, a da je istodobno odbio tužiteljeve dokazne prijedloge protiv takve izjave, iako je proturječnosti morao otkloniti tako da u obzir uzme druge dokaze.
- 12 Tužitelj također tvrdi da tuženik nije obrazložio niti dokazao okolnosti u kojima tužitelj nije postupao s dužnom pažnjom ili na temelju kojih je objektivnih razloga navodno znao da sudjeluje u utaji poreza.
- 13 Tuženik tvrdi da je njegova odluka u skladu s pravom s obzirom na sudsku praksu Suda i Kúrije (Vrhovni sud, Mađarska). U pogledu sudske prakse Suda navodi da porezni obveznici moraju poduzeti razumne mjere koje se od njih mogu očekivati kako bi izbjegli utaju poreza i da takve mjere mogu konkretno uključivati prikupljanje informacija o dobavljaču, što tužitelj očito nije učinio. Poziva se na sudsku praksu Kúrije (Vrhovni sud) te ističe da je riječ o pasivnoj utaji poreza i da je utvrđena objektivna okolnost da tužitelj, zbog nedostatka informacija o dobavljaču i nepostojanja osobnog kontakta, u trgovačkom prometu nije postupao s dužnom pažnjom.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je o tumačenju odredbi Direktive o PDV-u Sud odlučivao u brojnim odlukama, a najnovije su odluke u mađarskim predmetima u kojima su donesena rješenja Vikingo Fővállalkozó (C-610/19,

EU:C:2020:673) i Crewprint (C-611/19, neobjavljeno, EU:C:2020:674). Također ističe da je do okončanja tih prethodnih postupaka prekinuo glavni postupak koji je bio u tijeku, osobito s obzirom na činjenicu da je predmet spora u svim predmetima određivanje stranke koja snosi teret dokazivanja te utvrđivanje relevantnih i objektivnih činjenica na kojima se temelji odbijanje povrata PDV-a.

- 15 Kao što se to potvrđuje u navedenim rješenjima, na nacionalnim je sudovima da provjere ispunjavaju li objektivni elementi na koje se poziva porezno tijelo zahtjeve prava Unije. Međutim, iz sudskih odluka donesenih nakon navedenih rješenja Suda može se zaključiti da među nacionalnim sudovima i dalje postoje neslaganja u pogledu podjele tereta dokazivanja između poreznog obveznika i poreznog tijela, i to ne samo kad je riječ o tumačenju i primjeni prava Unije, nego i tumačenju rješenja Suda donesenih u navedenim predmetima. Konkretno, unatoč odlukama Suda, pravilna primjena odredbi Direktive o PDV-u za različite mađarske sudove i njihova vijeća nije toliko očita da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji.
- 16 U presudi donesenoj u predmetu Crewprint načelno stajalište Kúrije (Vrhovni sud) i dalje je da prije svega treba ispitati jesu li „između stranaka izvršene stvarne gospodarske transakcije, a ne [...] posjeduje li tužitelj račun”. Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, članak 178. točku (a) Direktive o PDV-u, koji se primjenjuje na temelju načela nadređenosti prava Unije, treba tumačiti upravo na način da je račun koji ispunjava zahtjeve utvrđene navedenom direktivom kao takav prikladan za dokazivanje mogućnosti odbitka PDV-a.
- 17 Uzimajući u obzir temeljna računovodstvena načela, među kojima je načelo vjernog prikaza, i presumpciju dobre vjere, zakonski se presumira da je račun vjerodostojan i da porezni obveznik čije se pravo na odbitak temelji na tom računu postupa u dobroj vjeri. Navedenu pravnu predmnjevu treba oboriti onaj koji je osporava, a to je u području oporezivanja porezno tijelo.
- 18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je razlog tih razlika u tumačenju to što Kúria (Vrhovni sud) svoje tumačenje temelji na članku 127. stavku 1. točki (a) Zakona o PDV-u, a on na članku 178. točki (a) Direktive o PDV-u, kojim se zahtijeva ispunjavanje niza formalnih i materijalnih zahtjeva utvrđenih u pogledu računa, pa se prethodno navedena predmnjeva odnosi samo na račune koji ispunjavaju te zahtjeve. Tim zahtjevima osigurava se da se račun može smatrati dokazom izvršenja transakcije i da može poslužiti kao osnova za odbitak PDV-a, a da nije nužan nikakav drugi dokaz.
- 19 Na temelju svega navedenog, sud koji je uputio zahtjev smatra nužnim da Sud pruži smjernice kako bi se izbjeglo da se uskraćivanjem prava na odbitak sankcionira poreznog obveznika koji nije znao niti je mogao znati da je transakcija prije one koju je izvršio u lancu isporuke nezakonita s gledišta PDV-a.
- 20 U svojem prvom i drugom prethodnom pitanju sud koji je uputio zahtjev pita kako se može riješiti proturječnost između dviju odluka koje su presedani, pri čemu se

poziva na načelo nadređenosti prava Unije. Iako su presude Suda obvezujuće za sve države članice Unije, mađarski sudovi moraju uzeti u obzir obrazloženje iz presuda Kúrije (Vrhovni sud). Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pita može li se ne uzeti u obzir presudu Kúrije (Vrhovni sud) donesenu u predmetu u kojem je također donesena odluka povodom zahtjeva za prethodnu odluku ili je pak odlučujuće utvrđenje Kúrije (Vrhovni sud) u skladu s kojim se, s obzirom na to da navedena rješenja ne sadržavaju nikakav novi element u odnosu na ono što je Sud utvrdio u prethodnim odlukama, činjenica da sadržaj navedenih rješenja nije uzet u obzir ne protivi pravu, odnosno, u skladu s kojim se ona mogu ne uzeti u obzir.

- 21 Svrha ostalih četiriju prethodnih pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev je tumačenje članka 167., članka 168. točke (a) i članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u u vezi s načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti.
- 22 U skladu s točkom 45. presude Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), pravo na odbitak poreza može se uskratiti 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.
- 23 Međutim, način na koji porezno tijelo i Kúria (Vrhovni sud) tumače i primjenjuju pravo nisu se promijenili ni nakon donošenja rješenja u predmetima Vikingo Fővállalkozó i Crewprint: i dalje uskraćivanje prava na odbitak PDV-a nastoje opravdati fiktivnom prirodom gospodarske djelatnosti i računa, a takvu fiktivnost pak temeljiti na okolnostima koje smatraju objektivnima, ali koje Sud ne priznaje kao objektivne okolnosti koje u dovoljnoj mjeri pravno dokazuju da je porezni obveznik znao ili trebao znati za nezakonitost.
- 24 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev poziva se na točku 27. rješenja Hardimpex (C-444/12, neobjavljeno, EU:C:2013:318) i pita može li se zahtjev koji postavlja porezno tijelo - na temelju kojeg to tijelo gospodarsku transakciju između poreznog obveznika i izdavatelja računa (iako ne osporava njezino izvršenje) prihvaća kao stvarnu gospodarsku transakciju na kojoj se temelji odbitak PDV-a i, prema tome, priznaje pravo na odbitak navedenog poreza samo ako se komunikacija i kontakt koji porezni obveznik održava sa svojim dobavljačem odvijaju kako zahtijeva porezno tijelo (osobno ili elektroničkom poštom) i ako dobavljač ispunjava osobne i materijalne zahtjeve za kupnju robe u skladu s ugovorom o nabavi kako to zahtijeva navedeno tijelo - smatrati neizravnim proširenjem opće obveze nadzora poreznog obveznika koji želi ostvariti svoje pravo na odbitak poreza i prebacivanjem tereta dokazivanja u odnosu na ono što je utvrdio Sud (i, prema tome, povredom načela pravne sigurnosti).