



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 22. svibnja 2019.¹

Predmet C-329/18

**Valsts ieņēmumu dienests
protiv
SIA Altic**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak PDV-a – Uskraćivanje – Isporuka suugovaratelja koji sudjeluju u poreznoj utaji – Dužna pažnja poreznog obveznika – Važnost poštovanja sektorskih obveza poreznog obveznika – Uredba (EZ) br. 178/2002 – Obveza sljedivosti – Uredba (EZ) br. 852/2004 – Uredba (EZ) br. 882/2004 – Registracija subjekata u poslovanju s hranom”

I. Uvod

1. Društvo SIA Altic kupilo je od dva druga društva sjeme uljane repice i odbilo pretporez koji je bio plaćen za te transakcije. U naknadnom nadzoru koji su provela latvijska porezna tijela otkriveno je da se radilo o fiktivnim društvima. Stoga su porezna tijela smatrala da do transakcija nije ni došlo te naložila društvu SIA Altic da plati odgovarajući PDV. Društvo SIA Altic tražilo je poništenje te odluke. Prvostupanjski i drugostupanjski nacionalni sud odlučili su u njegovu korist.

2. Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija), kojoj je podnesena žalba protiv presude, dvoji oko pravilnog tumačenja Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² u vezi sa zahtjevima sektorskih propisa u području zakonodavstva o hrani. Te dvojbe odnose se na navode latvijskih poreznih tijela da je društvo SIA Altic moralo znati za umiješanost njegovih suugovaratelja u utaju PDV-a s obzirom na to da je bilo aktivno u prehrambenom sektoru i da je zato bilo dužno provjeriti svoje poslovne partnere upotrijebivši viši standard koji se primjenjuje u tom sektoru, u skladu s obvezama propisanim uredbama (EZ) br. 178/2002³, (EZ) br. 852/2004⁴ i (EZ) br. 882/2004⁵.

¹ Izvorni jezik: engleski.

² Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

³ Uredba (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane (SL 2002., L 31, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 7., str. 91.; u daljnjem tekstu: Uredba br. 178/2002)

⁴ Uredba (EZ) br. 852/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o higijeni hrane (SL 2004., L 139, str. 1.; ispravak u SL 2004., L 226, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 15., str. 42.; u daljnjem tekstu: Uredba br. 852/2004)

⁵ Uredba (EZ) br. 882/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o službenim kontrolama koje se provode radi provjeravanja poštivanja propisa o hrani i hrani za životinje te propisa o zdravlju i dobrobiti životinja (SL 2004., L 165, str. 1.; ispravak u SL 2004., L 191, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 51., str. 5.; u daljnjem tekstu: Uredba br. 882/2004)

3. Ovaj predmet Sudu daje mogućnost da upotpuni svoju sudsku praksu u pogledu kriterija za određivanje je li subjekt „znao ili morao znati” da sudjeluje u aktivnosti koja je povezana s utajom PDV-a, za potrebe uskraćivanja prava na odbitak. Osobito se pita Sud jesu li i u kojoj mjeri *posebne sektorske* obveze koje se primjenjuju na subjekte u određenim područjima, kao što su ona koja se odnose na propise o hrani, relevantne za *opću poreznu* ocjenu toga je li subjekt bio ili morao biti svjestan svoje umiješanosti u transakciju povezanu s utajom PDV-a.

II. Pravni okvir

A. Direktiva o PDV-u

4. U skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u: „Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

- (a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

5. U skladu s člankom 178.: „Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

- (a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]”

6. Prema članku 220. Direktive o PDV-u: „Svaki porezni obveznik mora zajamčiti da, u sljedećim slučajevima, on sam ili njegov kupac ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, izdaje račun za:

- 1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]”

7. U skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

- 4. identifikacijski broj za PDV kupca sukladno članku 214. pod kojim kupac prima robu ili usluge za koje je dužan plaćati PDV ili prima robu sukladno članku 138.;

- 5. puno ime i adresu poreznog obveznika i kupca;

- 6. količinu i narav isporučene robe ili opseg i vrstu pruženih usluga;

[...]”

8. Članak 273. Direktive o PDV-u glasi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. Uredba br. 178/2002

9. U uvodnim izjavama 28. i 29. Uredbe br. 178/2002 navedeno je:

„(28) Iskustvo je pokazalo da se funkcioniranje unutarnjega tržišta hranom i hranom za životinje može ugroziti ako se hrani i hrani za životinje ne može ući u trag. Stoga je potrebno da subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje uspostave sveobuhvatan sustav sljedivosti kako bi mogli ciljano i precizno povući hranu s tržišta, odnosno informirati potrošače i nadzorne službenike da se na taj način izbjegne mogućnost nepotrebnih smetnji ako se pojave problemi u vezi sa sigurnošću hrane.

(29) Potrebno je osigurati da subjekti u poslovanju s hranom ili hranom za životinje, uključujući i uvoznika, mogu identificirati barem poduzeće koje ih je opskrbljivalo hranom, hranom za životinje, životinjom ili stvari koja se ugrađuje u hranu ili hranu za životinje kako bi se, na zahtjev, sljedivost osigurala u svim fazama.”

10. U skladu s člankom 3. Uredbe br. 178/2002:

„[...]

2. „poduzeće za poslovanje s hranom’ znači bilo koje poduzeće, bez obzira na to ostvaruje li dobit ili ne i je li javno ili privatno, u sklopu kojeg se izvršavaju poslovi vezani za bilo koju fazu proizvodnje, prerade i distribucije hrane;

3. „subjekt u poslovanju s hranom’ znači fizička ili pravna osoba odgovorna za osiguranje ispunjavanja zahtjeva propisa o hrani unutar poduzeća za poslovanje s hranom koji ona nadzire;

[...]

15. „sljedivost’ znači mogućnost ulaženja u trag hrani, hrani za životinje, životinji za proizvodnju hrane ili stvari koja je namijenjena ugrađivanju ili se očekuje da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje, kroz sve faze proizvodnje, prerade i distribucije;

16. „faze proizvodnje, prerade i distribucije’ znači svaka faza, uključujući uvoz, počevši od primarne proizvodnje hrane i zaključno s njezinim skladištenjem, prijevozom, prodajom ili opskrbom krajnjega potrošača, te gdje je to primjenjivo, uvoz, proizvodnju, izradu, skladištenje, prijevoz, distribuciju, prodaju i opskrbu hranom za životinje;

[...]”

11. Članak 18. Uredbe br. 178/2002 propisuje:

„1. Sljedivost hrane, hrane za životinje, životinja za proizvodnju hrane ili svake druge tvari koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje utvrđuje se u svim fazama proizvodnje, prerade i distribucije.

2. Subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje su u mogućnosti identificirati svaku osobu koja ih je opskrbljivala hranom, hranom za životinje, životinjama za proizvodnju hrane ili svakom drugom tvari koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje.

S tim ciljem, ti subjekti uspostavljaju sustave i postupke koji omogućavaju da takva informacija bude dostupna nadležnim tijelima na njihov zahtjev.

3. Subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje uvode sustave i postupke za identifikaciju drugih subjekata kojima su isporučivali svoje proizvode. Ova je informacija dostupna nadležnim tijelima na njihov zahtjev.

4. Hrana ili hrana za životinje koja se stavlja na tržište ili je vjerojatno da će se staviti na tržište Zajednice odgovarajuće je označena ili na drugi način identificirana kako bi se omogućila sljedivost putem odgovarajuće dokumentacije ili drugih informacija u skladu s odgovarajućim zahtjevima određenih odredaba.

5. Odredbe s ciljem primjene uvjeta iz ovog članka u pogledu različitih sektora mogu se usvojiti po postupku utvrđenom u članku 58. stavku 2.”

C. Uredba br. 852/2004

12. Članak 6. Uredbe br. 852/2004 (pod nazivom „Službena kontrola, registracija i odobrenje”) glasi:

„1. Subjekti u poslovanju s hranom surađuju s nadležnim tijelima u skladu s drugim primjenjivim zakonodavstvom Zajednice ili, ako ono ne postoji, u skladu s nacionalnim pravom.

2. Subjekti u poslovanju s hranom moraju obavijestiti odgovarajuće nadležno tijelo, na način na koji to tijelo odredi, o svakom objektu koji je pod njegovim nadzorom, a koji obavlja djelatnost u bilo kojoj fazi proizvodnje, prerade i distribucije hrane, kako bi se svaki takav objekt registrirao.

[...]”

D. Uredba br. 882/2004

13. Članak 31. stavak 1. Uredbe br. 882/2004 propisuje:

„(a) Nadležne vlasti utvrđuju postupke kojih se moraju pridržavati subjekti u poslovanju s hranom i hranom za životinje kad podnose molbe za upis svojih poslovnih jedinica u skladu s Uredbom (EZ) br. 852/2004, Direktivom 95/69/EZ ili s budućim uredbama o higijeni hrane za životinje;

(b) One sastavljaju i stalno ažuriraju popis subjekata u poslovanju s hranom i poslovanju s hranom za životinje, koji su upisani. Ako već postoji takav popis za druge potrebe, on se može koristiti i za potrebe ove Uredbe.”

III. Činjenice, postupak i prethodna pitanja

14. Društvo SIA Altic (u daljnjem tekstu: druga stranka u žalbenom postupku) kupilo je sjeme uljane repice od društva SIA Sakorex (u srpnju i kolovozu 2011.) i od društva SIA Ulmar (u listopadu 2011.). Sjeme uljane repice primljeno je i uskladišteno u skladištu (silosu) društva SIA Vendo. Druga stranka u žalbenom postupku odbila je pretporez plaćen na te transakcije.

15. Na temelju inspekcijskog nadzora koji je proveo Valsts ieņēmumu dienests (Državna porezna uprava, Latvija: u daljnjem tekstu: VID) utvrđeno je da su društva SIA Sakorex i SIA Ulmar bila fiktivna društva. VID je utvrdio da, dakle, nije došlo do transakcija između druge stranke u žalbenom postupku i tih društava te je u odluci od 14. rujna 2012. naredio drugoj stranci u žalbenom postupku da plati prethodno odbijeni PDV, novčanu kaznu i zatezne kamate.

16. Druga stranka u žalbenom postupku pokrenula je upravni spor radi poništenja te upravne odluke. Prvostupanjski i drugostupanjski nacionalni sud presudili su u njezinu korist. Konkretno, Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija) navela je, među ostalim, kako nema dvojbe da je predmetna roba bila smještena u skladište društva SIA Vendo u količini i u vrijeme koji su navedeni u relevantnim dokumentima. Štoviše, dokumenti u spisu predmeta i pojašnjenja druge stranke u žalbenom postupku pokazali su da je ona postupalo u dobroj vjeri. Nadalje, priroda transakcije nije zahtijevala provjeru toga jesu li druge ugovorne stranke bile sposobne pružiti usluge jer je prodavatelj isporučio robu na mjesto isporuke kako je bilo određeno ugovorom. U skladu s ugovorom između druge stranke u žalbenom postupku i društva SIA Vendo, potonje je bilo odgovorno za točnost podataka u teretnom listu i za posljedice koje proizlaze iz toga. Naposljetku, taj sud presudio je da VID nije utvrdio koje je konkretne radnje, koje proizlaze iz izravno zakonom propisanog zahtjeva, druga stranka u žalbenom postupku morala poduzeti, ali ih je propustila poduzeti, da bi provjerila sposobnost drugih stranaka transakcije za isporuku robe. Stoga je Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud) zaključila da dokazi podneseni u predmetu ne upućuju na namjerno djelovanje druge stranke u žalbenom postupku radi stjecanja prednosti u obliku odbitka pretporeza.

17. VID je protiv te presude podnio žalbu Augstāki tiesa (Vrhovni sud), sudu koji je uputio zahtjev. VID tvrdi da je Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud) pogriješila utvrdivši da nije postojala zakonska obveza utvrđivanja porijekla nabavljene robe. U skladu s Uredbom br. 178/2002, subjektima u poslovanju s hranom mora biti omogućeno da identificiraju svaku tvar koja je namijenjena ugrađivanju ili se očekuje da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje. Zato subjekti moraju uspostaviti sustave i postupke koji omogućuju da se o tome informiraju nadležna tijela na njihov zahtjev. Druga stranka u žalbenom postupku stoga je morala, u skladu s Uredbom br. 178/2002, detaljno provjeriti svoje suugovaratelje s obzirom na to da su oni bili uključeni u prehrambeni lanac. Druga stranka u žalbenom postupku nije provjerila jesu li njezini suugovaratelji bili registrirani kod Pārtikas un veterinārais dienests (Agencija za sigurnost hrane i veterinarstvo, Latvija) i stoga nije provela ni minimalnu provjeru ugovornih stranaka. Prema mišljenju VID-a, to pokazuje da je druga stranka u žalbenom postupku znala ili morala znati da su te transakcije bile dio utaje PDV-a.

18. Druga stranka u žalbenom postupku tvrdi da se odredbe na koje se poziva VID nisu primjenjive jer je nabavljeno sjeme moralo biti korišteno za proizvodnju goriva i stoga nije imalo nikakve veze s hranom. Stoga je neutemeljeno na drugu stranku u žalbenom postupku primijeniti propise koji se odnose na subjekte u poslovanju s hranom.

19. U tom je kontekstu Augstākā tiesa (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 168. točku (a) [Direktive o PDV-u], s obzirom na cilj [Uredbe br. 178/2002], koji jamči sigurnost hrane osiguravajući osobito sljedivost hrane, tumačiti na način da mu se ne protivi uskraćivanje odbitka pretporeza u slučaju kada porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu ne dokaže da je prilikom izbora svojeg suugovaratelja uložio pažnju veću od one koja se primjenjuje u uobičajenoj poslovnoj praksi i koja se, u biti, sastoji od obveze provjere suugovaratelja, ali i prethodne provjere kvalitete hrane, ispunjavajući tako cilj [Uredbe br. 178/2002]?
2. Obvezuje li zahtjev za registraciju poduzeća za poslovanje s hranom iz članka 6. Uredbe br. 852/2004 i članka 31. Uredbe br. 882/2004, u vezi s člankom 168. točkom (a) [Direktive o PDV-u], na to da suugovaratelj tog poduzeća provjeri njegovu registraciju te je li takva provjera, s obzirom na specifičnosti navedene transakcije, relevantna za utvrđivanje je li navedeni suugovaratelj znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji s fiktivnim poduzećem?”

20. Latvijska i španjolska vlada kao i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja. Te zainteresirane stranke i druga stranka u žalbenom postupku sudjelovale su na raspravi održanoj 6. ožujka 2019.

IV. Ocjena

21. Ovo mišljenje strukturirano je na sljedeći način. Nakon nekoliko uvodnih razmatranja (A) iznijet ću sudsku praksu o pažnji koja se zahtijeva u području PDV-a u situacijama kada je utvrđeno da su suugovaratelji počinili utaju (B). Nakon toga ću ispitati prvo pitanje, koje se odnosi na to treba li zbog nepostupanja u skladu sa sektorskim obvezama kojima podliježe porezni obveznik iako nisu povezane s PDV-om, kao što je obveza sljedivosti iz članka 18. Uredbe br. 178/2002, doći do uskraćivanja prava na odbitak pretporeza (C). Nakon toga ću se posvetiti drugom pitanju, kojim se u biti pita je li propuštanje provjere toga ispunjavaju li suugovaratelji svoju obvezu registracije iz Uredbe br. 882/2004 relevantno za ocjenu je li porezni obveznik morao znati da sudjeluje u aktivnosti povezanoj s utajom PDV-a (D).

A. Uvodna razmatranja

22. Pitanja koja se postavljaju u ovom predmetu odnose se isključivo na to treba li porezni obveznik biti lišen prava na odbitak zbog njegove navodne nepažnje, procijenjene na temelju njegova ponašanja u odnosu na obveze koje njemu i njegovim suugovarateljima propisuju sektorska pravila, koja nisu povezana s porezima. Zato se pretpostavlja da su materijalni i formalni uvjeti za pravo na odbitak inače ispunjeni.

23. Postoje još dva činjenična navoda koja je utvrdio sud koji je uputio zahtjev a koja neću dovoditi u pitanje.

24. Prvo, nije sporno da se pokazalo kako su suugovaratelji druge stranke u žalbenom postupku fiktivna poduzeća. Iako nije bilo moguće utvrditi podrijetlo robe, roba je svejedno bila isporučena te je, čini se, bila dobre kvalitete.

25. Drugo, sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da nema dokaza u prilog tvrdnji druge stranke u žalbenom postupku o tome da je sjeme o kojem je riječ u glavnom postupku bilo namijenjeno proizvodnji goriva. Ugovori koje je druga stranka u žalbenom postupku sklopila s oba suugovaratelja sadržavali su odredbu o tome da roba mora biti u skladu sa zahtjevima Agencije za sigurnost hrane i

veterinarstvo. Štoviše, društva koja je druga stranka u žalbenom postupku navela kao svoje poslovne partnere nisu aktivna na području proizvodnje goriva. Stoga je, ocijenivši podnesene dokaze, sud koji je uputio zahtjev utvrdio da se na predmetnu isporuku (i stoga također na drugu stranku u žalbenom postupku u pogledu te isporuke) primjenjuju obveze iz Uredbe br. 178/2002.

B. Sudska praksa u vezi s utajom i pravom na odbitak PDV-a

26. Sud je višekratno istaknuo važnost prava na odbitak. Opisano je kao „temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a”⁶ i „sastavni dio sustava PDV-a” koji načelno ne smije biti ograničen⁷. Ono je ključno za neutralnost sustava PDV-a s obzirom na to da je njegova svrha da subjekt u cijelosti oslobodi tereta dugovanog ili plaćenog PDV-a prilikom svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost stoga osigurava da se sve gospodarske aktivnosti oporezuju na neutralan način ako načelno podliježu PDV-u u cijelosti rasteretiti subjekta tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u⁸.

27. To također objašnjava zašto na pravo na odbitak ne može utjecati okolnost da je, u lancu isporuke, prethodna ili kasnija transakcija dio utaje PDV-a, a da taj porezni obveznik to ne zna ili ne može znati⁹.

28. Međutim, u skladu s općom obvezom nacionalnih tijela da sprječavaju i suzbijaju utaju PDV-a, ta tijela mogu uskratiti pravo na odbitak (i, naposljetku, zahtijevati povrat) ako je na temelju objektivnih elemenata utvrđeno da je razlog pozivanja na to pravo utaja ili zlouporaba¹⁰.

29. To ne vrijedi samo u slučaju kada porez utaji porezni obveznik nego i kada je porezni obveznik „znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a”¹¹. U tim okolnostima smatra se da je porezni obveznik „sudionik u toj utaji, neovisno o tome je li stekao korist od preprodaje robe”¹². Razlog je taj što porezni obveznik na taj način pomaže počiniteljima utaje i postaje njezin supočinitelj¹³.

30. Međutim, uskraćivanje prava na odbitak ipak ostaje iznimka od standardnog i doista bitnog prava na odbitak. Porezno tijelo stoga mora „u dovoljnoj mjeri dokazati objektivne elemente koji upućuju na zaključak da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija na temelju koje ostvaruje pravo na odbitak bila povezana s utajom koju je počinio dobavljač ili drugi trgovac koji je ranije sudjelovao u lancu isporuke”¹⁴.

6 Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i navedena sudska praksa)

7 Presuda od 6. rujna 2012., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, t. 24. i navedena sudska praksa)

8 Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 27. i navedena sudska praksa)

9 Presuda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 45. i 46. i navedena sudska praksa)

10 Presuda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 55. i navedena sudska praksa) ili od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 43.)

11 Presuda od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 40. i navedena sudska praksa)

12 Presuda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.)

13 Presuda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 57.)

14 Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 49.)

31. Sud je u više navrata naglasio da odgovornost za provedbu nadzora imaju nadležna tijela, upozoravajući da obveza provođenja provjera i kontrola ne smije u stvarnosti prijeći na porezne obveznike¹⁵. Sama porezna tijela, kada otkriju utaju ili nepravilnosti koje je počinio izdavatelj računa, moraju utvrditi da je primatelj računa znao ili morao znati da je transakcija bila povezana s utajom. To se mora učiniti na temelju objektivnih elemenata, „a da pritom ne zahtijeva provjere od primatelja računa koje nisu na njemu”¹⁶.

32. Sud je također pojasnio da porezna tijela, u načelu, ne mogu od poreznog obveznika zahtijevati jamstvo da je izdavatelj računa koji se odnosi na predmetnu robu i usluge ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a i raspolaganja dokumentima¹⁷. Isto tako, Sud je utvrdio da porezna tijela ne mogu od poreznog obveznika zahtijevati da predoči dokumente kojima bi dokazao da je dobavljač ispunio svoje sektorske obveze propisane pravom Unije¹⁸.

33. Pažnja poreznih obveznika je odlučujući element. Razlog tomu je što „trgovci koji poduzimaju sve mjere koje se od njih mogu razumno zahtijevati kako bi se osigurali da njihove transakcije nisu dio utaje, bila to utaja PDV-a ili druga utaja, moraju se moći pouzdati u zakonitost tih transakcija bez rizika gubitka prava na odbitak pretporeza”¹⁹.

34. Zahtijevana razina pažnje ovisi o kontekstu. Sudska praksa Suda dosljedno upućuje na to da mjere koje se mogu razumno zahtijevati od poreznog obveznika ovise o okolnostima konkretnog slučaja²⁰. Dakako, specifični činjenični kontekst može zahtijevati visok stupanj pažnje poreznog obveznika (primjerice, u odnosu na vrijednost robe u kontekstu kupnje)²¹. Kada postoje indicije koje upućuju na nepravilnost ili utaju, ovisno o specifičnim okolnostima, od trgovaca se može zahtijevati da se raspitaju o svojim poslovnim partnerima kako bi utvrdili njihovu vjerodostojnost²².

35. Međutim, treba spomenuti dva elementa. Kao prvo, do sada se aspekt ovisnosti o kontekstu stupnja pažnje odnosio na različite *činjenične* kontekste, ali uvijek u okviru Direktive o PDV-u i njezina pravnog uređenja. Drugo, iz sudske prakse Suda o zahtijevanom stupnju pažnje jasno je da, i ako ima indicija o postojanju nepravilnosti, porezna tijela ne mogu, u načelu, od poreznih obveznika zahtijevati, prvo, provjeru toga jesu li izdavatelji računa bili u posjedu robe ili jesu li je mogli isporučiti i jesu li ispunili svoje obveze u pogledu PDV-a kako bi se uvjerali da nema nepravilnosti ili, drugo, da raspolazu odgovarajućom dokumentacijom²³.

36. Ukratko, pravo na odbitak uskraćuje se samo ako nadležna tijela utvrde da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a. Stupanj pažnje koji se zahtijeva od poreznog obveznika da bi postupao s dužnom pažnjom može se razlikovati ovisno o okolnostima. Međutim, pri utvrđivanju je li taj porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a tijela se moraju oslanjati na objektivne elemente. Ona ne smiju na primatelja računa prenijeti teret provjera koje nisu njegova odgovornost.

15 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 50.) ili od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

16 Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 50. i navedena sudska praksa)

17 Presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61.) i od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 61.)

18 Presuda od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 42.), koja se odnosi na relevantnost, za potrebe prava na odbitak, propuštanja predočenja dokumenata koji dolaze od izdavatelja računa i u kojima se navode usne markice životinja podvrgnutih sustavu označavanja i registracije uvedenom Uredbom (EZ) br. 1760/2000 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. srpnja 2000. o uvođenju sustava označavanja i registracije životinja vrste goveda, označivanju govedeg mesa i proizvoda od govedeg mesa i stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 820/97 (SL 2000., L 204, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 36., str. 117.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187.).

19 Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 53. i navedena sudska praksa)

20 Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 59.)

21 Presuda od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, t. 74.)

22 Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.)

23 Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 52. i navedena sudska praksa)

C. Prvo pitanje: pravo na odbitak i Uredba br. 178/2002

37. Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita o relevantnosti ispunjavanja obveze sljedivosti propisane člankom 18. Uredbe br. 178/2002 za potrebe ocjene toga je li porezni obveznik, koji je subjekt u prehrambenom sektoru, znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je povezana s utajom PDV-a, radi uskraćivanja prava na odbitak.

38. Po mojem mišljenju, neispunjavanje sektorskih obveza kojima podliježe porezni obveznik iako nisu povezane s pravilima o PDV-u, kao što je obveza sljedivosti propisana člankom 18. Uredbe br. 178/2002, *nije samo po sebi odlučno* za uskraćivanje prava na odbitak pretporeza. Drugim riječima, potencijalno neispunjavanje tih sektorskih obveza ne može automatski biti izjednačeno s utvrđenjem da je porezni obveznik morao znati da je aktivnost bila povezana s poreznom utajom (1). U slučaju kada sektorsko zakonodavstvo poreznom obvezniku nalaže jasnu i široku pravnu obvezu da identificira suugovaratelje, neispunjavanje tih sektorskih obveza može biti dio opće ocjene, koju donosi sud koji je uputio zahtjev, kao *jedan od objektivnih elemenata* prilikom utvrđivanja koje bi mjere trebao poduzeti taj porezni obveznik kako bi se uvjerio da njegove transakcije nisu povezane s utajom PDV-a koju je počinio netko od njegovih dobavljača (2).

1. Propuštanje osiguranja sljedivosti nije izjednačeno s „morao znati” za utaju PDV-a

39. Latvijska vlada smatra da, čak i ako u konkretnom slučaju nema dokaza da je druga stranka u žalbenom postupku znala da sudjeluje u aktivnosti povezanoj s utajom PDV-a, brojni elementi upućuju na to da je ona morala biti svjesna te činjenice. Druga stranka u žalbenom postupku nije prva uspostavila kontakte sa svojim suugovarateljima. Točnije, oni su kontaktirali drugu stranku u žalbenom postupku nakon objave oglasa u medijima. Druga stranka u žalbenom postupku robu nije primila izravno nego preko posrednika koji nije provjerio podatke koji se odnose na dobavljače.

40. Unatoč tome što, prema nacionalnoj sudskoj praksi, ne postoji općenita obveza provjere poslovnih partnera, situacija je drukčija u prehrambenom sektoru. Latvijska vlada tvrdi da su, zbog obveze sljedivosti propisane Uredbom br. 178/2002, društva koja djeluju u prehrambenom sektoru dužna provesti temeljite provjere svojih suugovaratelja. Štoviše, navodeći da je sjeme bilo namijenjeno proizvodnji goriva, druga stranka u žalbenom postupku pokazala je da je znala za strože zahtjeve koji se primjenjuju u prehrambenoj industriji i pokušala ih je zaobići. Na raspravi je latvijska vlada dodatno pojasnila da, po njezinu mišljenju, obveza sljedivosti iz članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002 uključuje obvezu provjere toga jesu li suugovaratelji uredno registrirani kod Agencije za sigurnost hrane i veterinarstvo.

41. Španjolska vlada tvrdi da druga stranka u žalbenom postupku nije ispunila obvezu identificiranja društava koja su isporučila uljanu repicu. Ta obveza proizlazi iz članka 18. Uredbe br. 178/2002. Propuštanje identifikacije dobavljača ima dvije posljedice: rizik za sigurnost hrane i to da druga stranka u žalbenom postupku nije saznala za fiktivni karakter svojih dobavljača i utaju u lancu PDV-a. Ta povreda materijalnih zahtjeva kojima podliježe porezni obveznik, iako nije porezne prirode, imala je negativne posljedice na ubiranje dugovanog PDV-a.

42. Ne mogu se složiti ni na *strukturnoj* razini (to jest, da bi nužna posljedica potencijalnog neizvršavanja sektorskih obveza bila uskraćivanje prava na odbitak pretporeza), a također niti na razini *posebne* obveze koju bi članak 18. stavak 2. Uredbe br. 178/2002 trebao sadržavati. U ovom odjeljku objasniti ću zašto su tvrdnje koje su iznijele obje vlade strukturno nepravilne. U sljedećem odjeljku objasniti ću zašto smatram da je problematično i njihovo tumačenje područja primjene posebne obveze propisane člankom 18. stavkom 2. Uredbe br. 178/2002.

43. Prije općenite rasprave važno je napomenuti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, načelo porezne neutralnosti onemogućuje svako razlikovanje između zakonitih i nezakonitih transakcija za potrebe PDV-a s obzirom na to da okolnost da su konkretne aktivnosti nezakonite ne mijenja njihov gospodarski karakter²⁴. Taj zaključak odnosi se na aktivnosti koje su same po sebi nezakonite kao i na slučaj kad postoji povezanost između isporučenih robe ili usluga i nezakonitih aktivnosti. Stoga je, primjerice, u presudi Coffeeshop „Siberië”²⁵ Sud zaključio da iznajmljivanje stola trećoj osobi radi prodaje kanabisa u kafiću u Amsterdamu ulazi u područje primjene pravila o PDV-u čak i ako prema nacionalnom pravu ta aktivnost predstavlja sudioništvo u kažnjivom djelu trgovanja „lakim drogama”.

44. *A fortiori* u kontekstu konkretnog predmeta, okolnost da se aktivnost (koja je prema svom predmetu očito zakonita) odvija u kontekstu u kojem se navodi da je prekršena jedna ili više sektorskih obveza još je manje povezana s bilo kakvom nezakonitosti i stoga s gospodarskog stajališta nije relevantna za potrebe PDV-a. Stoga nema dvojbe da predmetna aktivnost ulazi u područje primjene pravila o PDV-u, uključujući pravo na odbitak.

45. Postoje najmanje tri načelna razloga zašto općenito nije prihvatljivo navedeno tumačenje latvijske i španjolske vlade: zahtjev zakonitosti, razlike u logici i svrsi pojedinog uređenja i pitanje (moguće kumulacije) sankcija.

46. Prvo, jednostavno *ne postoji pravna osnova*, bilo u pravu Unije, a očito ni u nacionalnom pravu, za automatsko uključivanje (različitih) sektorskih zahtjeva u opći sustav PDV-a. U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, za ostvarivanje prava na odbitak nužno je posjedovati račun i u skladu s člankom 220. stavkom 1. te direktive takav račun mora se izdati za svaku isporuku robe ili usluga koju je porezni obveznik izvršio drugom poreznom obvezniku. Članak 226. Direktive o PDV-u (taksativno) navodi podatke koje mora sadržavati račun, među kojima se navodi puno ime i adresa poreznog obveznika i kupca. Obveza navođenja tih podataka leži na izdavatelju računa i treba je smatrati formalnom pretpostavkom za valjanost računa.

47. U konkretnom slučaju, iz tvrdnji druge stranke u žalbenom postupku iznesenih na raspravi proizlazi da su te pretpostavke u konkretnom slučaju bile u potpunosti ispunjene i da je, štoviše, druga stranka u žalbenom postupku provjerila registraciju svojih dobavljača u registru PDV-a.

48. Osim te jasno izražene obveze u okviru PDV-a države članice mogu, u skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, propisati i druge obveze osim onih propisanih tom direktivom, koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, ali se ta mogućnost ne može upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, i samo ako te obveze ne nadilaze ono što je nužno za ostvarenje tih ciljeva²⁶.

49. Bez obzira na to jesu li dodatne obveze u vezi sa sljedivosti trgovaca koji djeluju u prehrambenom sektoru stvarno usklađene s člankom 273. Direktive o PDV-u, iz odgovora latvijske vlade na pitanja Suda tijekom rasprave proizlazi da takve dodatne obveze nisu bile utvrđene nacionalnim zakonodavstvom.

50. Stoga je ono što se predlaže očigledno samo „kreativno tumačenje” bez ikakve izričite pravne osnove bilo u nacionalnom pravu ili u pravu Unije. U pogledu konkretnih i izričitih zahtjeva koji proizlaze iz prava Unije, u sljedećem odjeljku vratit ću se na pitanje što točno zahtijeva članak 18. stavak 2. Uredbe br. 178/2002²⁷.

²⁴ Vidjeti, u tom smislu, presude od 29. lipnja 1999., Coffeeshop „Siberië” (C-158/98, EU:C:1999:334, t. 21. i 22.) i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 50. i navedena sudska praksa).

²⁵ Presuda od 29. lipnja 1999. (C-158/98, EU:C:1999:334)

²⁶ Vidjeti, u tom smislu, presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 49. i 50. i navedenu sudsku praksu).

²⁷ Točke 60. do 63. ovog mišljenja

51. Drugo, prilično je jasno da svako od uređenja, opći sustav PDV-a, s jedne strane, i različiti instrumenti uređenja prehrambenog područja na unutarnjem tržištu, s druge strane, ima različite *ciljeve* i regulatornu logiku. Jedno ne služi podupiranju drugog. To vrijedi i po pitanju sankcija za nepoštivanje nekog od instrumenata, koje su također odvojene.

52. Treće, na presjeku obiju prethodnih točki ne stoji samo pitanje potencijalnih *sankcija* u obliku uskraćivanja prava na odbitak pretporeza bez odgovarajuće pravne osnove nego i opasnost da u stvarnosti dođe do kumulacije sankcija na temelju različitih pravnih uređenja. Zaista, tumačenje koje su iznijele latvijska i španjolska vlada pretvorilo bi uskraćivanje prava na odbitak u dodatnu kaznu povezanu s nepravilnosti koju je počinio porezni obveznik u drugom regulatornom okviru²⁸. S neispunjavanjem obveza koje propisuje Uredba br. 178/2002 već su povezane konkretne posljedice, što je jasno vidljivo iz članka 17. stavka 2. prema kojem države članice utvrđuju propise za sankcije koje se primjenjuju na povrede propisa o hrani i hrani za životinje.

53. Osim toga, postoji *sustavni* argument zbog kojeg, po mojem mišljenju, nije moguće prihvatiti argumente španjolske i latvijske vlade. Treba li pravo na odbitak PDV-a ovisiti o postojanju i sadržaju sektorskih propisa i konkretnih obveza nepovezanih s PDV-om? Treba li različita mjerila pažnje doslovno automatski primijeniti ovisno o tome što se prodaje prema pojedinom ugovoru? Bi li stoga bilo moguće da, u nekim sektorima, zahtjevi budu manji od onih koje predviđa Direktiva o PDV-u?

54. Zbog sustavnih posljedica takvog pristupa pravo na odbitak postalo bi pravo *à géométrie variable* jer bi uvjeti za ostvarivanje tog prava ovisili o tome postoje li dodatne sektorske obveze povezane s obvezom provjere suugovaratelja.

55. Naposljetku, kako bi potkrijepila svoje argumente, latvijska vlada poziva se na sudsku praksu Suda prema kojoj „odbijanje priznavanja prava ili prednosti zbog zlouporabe ili prijevare samo je posljedica utvrđenja prema kojem, u slučaju prijevare ili zlouporabe prava, objektivni uvjeti potrebni za dobivanje zatražene pogodnosti zapravo nisu zadovoljeni i da, zbog toga, takvo odbijanje ne zahtijeva posebnu pravnu osnovu”²⁹. U odgovoru na taj argument dovoljno je navesti da se ta sudska praksa odnosi na objektivne uvjete sadržane u poreznim pravilima, a ne na zakonodavne instrumente koji nisu povezani s uređenjem PDV-a, kao što je Uredba br. 178/2002.

56. Ukratko, moguća povreda Uredbe br. 178/2002 nema nikakvu automatsku i izravnu posljedicu na pravo na odbitak PDV-a. Izraz „znao ili morao znati” u sudskoj praksi Suda koristi se radi uspostave općeg standarda pažnje u kontekstu PDV-a. On ne dopušta izjednačavanje propuštanja ispunjenja bilo koje obveze koju poreznom obvezniku nameće bilo koji regulatorni instrument, s propuštanjem dužne pažnje za potrebe PDV-a.

2. Potencijalni element koji treba uzeti u obzir

57. Međutim, posebni sektor u kojem djeluje porezni obveznik i sektorske obveze kojima podliježe mogu imati ulogu u ocjeni toga je li porezni obveznik morao znati da sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a, uz dužno poštovanje svih relevantnih posebnih okolnosti konkretnog slučaja.

²⁸ *Argumentum ad absurdum*: zašto bi se zapravo tu zaustavili? Ne bi li moralo navodno propuštanje pažnje u jednom sektoru ili području njegove aktivnosti (isporuka hrane) također određivati je li to društvo postupalo kao „pažljivi subjekt” u drugim uređenjima koja uključuju javna sredstva ili čak privatna?

²⁹ Presuda od 22. studenoga 2017., Cussens i drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 32.)

58. Kako pravilno tvrdi Komisija, neispunjavanje obveza koje proizlaze iz sektorskih pravila na području prehranbenog zakonodavstva može se smatrati samo *jednim od elemenata među drugim objektivnim faktorima*, u okviru utvrđivanja toga je li porezni obveznik znao ili morao znati da je sudjelovao u aktivnosti povezanoj s utajom PDV-a. Naravno, kako ističe Komisija, osobito visok stupanj pažnje traži se u aktivnostima povezanim s prehranbenim lancem.

59. U tom kontekstu nacionalna tijela mogu se, zajedno s drugim relevantnim elementima, osloniti ponašanje poreznog obveznika u vezi s posebnim obvezama koje su svojstvene regulatornom okviru u kojem ta osoba obavlja svoju gospodarsku aktivnost.

60. Ipak, još uvijek mi nije posve jasno koliko bi takva općenita tvrdnja mogla pomoći nacionalnom poreznom tijelu u kontekstu konkretnog slučaja, i to iz jednostavnog razloga: po mojem mišljenju točno područje primjene obveze sljedivosti propisane člankom 18. stavkom 2. Uredbe br. 178/2002 uže je nego što to sugerira latvijska vlada.

61. Članak 18. Uredbe br. 178/2002 i obveza sljedivosti koju on propisuje uvedeni su da bi se moglo „ciljano i precizno povući hranu s tržišta, odnosno informirati potrošače i nadzorne službenike da se na taj način izbjegne mogućnost nepotrebnih smetnji ako se pojave problemi u vezi sa sigurnošću hrane”³⁰. S tim ciljem članak 18. stavak 2. utvrđuje obvezu subjekata u poslovanju s hranom i hranom za životinje da budu u mogućnosti identificirati *svaku osobu* koja ih je *opskrbljivala* hranom, hranom za životinje, životinjama za proizvodnju hrane ili svakom drugom stvari koja je namijenjena ugradnji ili se može očekivati da će se ugraditi u hranu ili hranu za životinje. S tim ciljem ta odredba propisuje da ti subjekti uspostavljaju sustave i postupke koji omogućavaju da takva informacija bude dostupna nadležnim tijelima na njihov zahtjev.

62. Međutim, kako sud koji je uputio zahtjev pravilno ističe, obveza identifikacije koju nalaže članak 18. stavak 2. Uredbe br. 178/2002 nije dalje razrađena. Ta odredba ne propisuje način na koji treba osigurati sljedivost. Ne određuje radnje koje trgovci moraju poduzeti niti koje se informacije moraju provjeriti.

63. Stoga se područje primjene obveze mora razumjeti doslovno: obveza identifikacije *svake osobe* koja ih je *opskrbljivala* znači, po mojem shvaćanju, obvezu da bude u mogućnosti identificirati, na zahtjev, konkretnog neposrednog dobavljača od kojeg je trgovac nabavio hranu. Ništa više i ništa manje. Mogućnost identifikacije se uobičajeno odnosi na ime i adresu te osobe³¹. Sigurno se ne može tvrditi da članak 18. stavak 2. Uredbe br. 178/2002 osim toga nameće bilo koju sustavnu obvezu provjere konkretne registracije kod nadležnih tijela.

64. Neispunjenje obveze sljedivosti propisane člankom 18. stavkom 2. Uredbe br. 178/2002, shvaćene kao obveza identifikacije neposrednih dobavljača imenom i adresom, tada bi se dakako moglo razmatrati s ostalim relevantnim elementima u okviru cjelovite ocjene pažnje koja se zahtijeva od poreznog obveznika³².

³⁰ Uvodna izjava 28. Uredbe br. 178/2002

³¹ Ovo tumačenje potvrđeno je u Smjernicama o provedbi članaka 11., 12., 14., 17., 18., 19. i 20. Uredbe br. 178/2002 o općem zakonu o hrani, koje je usvojio Stalni odbor Komisije za prehranbeni lanac i zdravlje životinja. U pogledu članka 18., te smjernice navode da subjekti u poslovanju s hranom moraju uspostaviti sustav koji im omogućuje da identificiraju neposrednog dobavljača(e) i neposrednog kupca(e) njihovih proizvoda. U pogledu informacije koju treba zabilježiti, Smjernice navode ime i adresu dobavljača.

³² S druge strane, strože obveze u pogledu sljedivosti koje sadržava Provedbena uredba Komisije (EU) br. 931/2011 od 19. rujna 2011. o zahtjevima sljedivosti utvrđenima Uredbom (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća za hranu životinjskog podrijetla (SL 2011., L 242, str. 2.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 68., str. 251.), koje uključuju obvezu identifikacije vlasnika proizvoda, ne mogu biti relevantne za ocjenu je li porezni obveznik, u konkretnom slučaju, postupao sa zahtijevanom pažnjom s obzirom na to da se te obveze odnose samo na hranu životinjskog podrijetla.

65. Točno je da informacije koje izdavatelj mora navesti na računu za potrebe PDV-a, koje se tiču imena i adrese, odgovaraju bitnim elementima koji se moraju provjeriti u skladu s obvezom sljedivosti iz članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002 radi identifikacije neposrednog dobavljača u prehrambenom lancu.

66. Treba, međutim, naglasiti, u skladu s razmatranjima u prethodnom odjeljku ovog mišljenja, da to podudaranje ne dopušta spajanje oba seta obveza.

67. Kao zaključna napomena, u nekim slučajevima bi se moglo tvrditi da je pažljivi subjekt u prehrambenom sektoru morao provesti dodatne provjere radi identifikacije svog suugovaratelja da bi ispunio zahtjev sljedivosti i da bi se stoga njegov propust da to učini mogao uzeti u obzir kao jedan od elemenata koji bi mogli dovesti, zajedno s ostalim činjeničnim utvrđenjima, do zaključka da je taj trgovac znao ili morao znati za utaju PDV-a. Međutim, u drugim okolnostima, osobito ako ne postoje nikakve druge činjenične naznake, takvo utvrđenje imalo bi ograničenu ili nikakvu vrijednost: obveza sljedivosti *per se* nema puno veze s utajom PDV-a. Utaju PDV-a može počiniti društvo koje u potpunosti ispunjava zahtjeve sljedivosti. S druge strane, čak i društvo koje u konkretnom slučaju bez obzira na razlog nije ispunilo neke zahtjeve sljedivosti može obavljati, sa stajališta PDV-a, zakonitu i legitimnu aktivnost.

68. Stoga nepostupanje sa stupnjem pažnje koju zahtijeva obveza sljedivosti iz Uredbe br. 178/2002 može biti relevantno samo ako, u kontekstu uskraćivanja prava na odbitak PDV-a, uzimajući u obzir konkretne okolnosti, ono predstavlja jedan od objektivnih faktora koji upućuju na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da je, unatoč činjenici da predmetna transakcija ispunjava objektivne kriterije za „isporuku robe”, on sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a³³.

3. Međuzaključak

69. Stoga smatram da neispunjavanje obveze sljedivosti iz članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002 ne može dovesti, automatski i kao isključivi kriterij, do zaključka da je porezni obveznik „morao znati” da sudjeluje u transakciji koja je povezana s utajom PDV-a.

70. Stoga predlažem da Sud na prvo pitanje odgovori na način da se članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u protivi to da nacionalna tijela uskraćuju odbitak pretporeza isključivo iz razloga što porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu nije provjerio svojeg suugovaratelja u skladu s obvezom sljedivosti propisanom člankom 18. Uredbe br. 178/2002. Neispunjavanje obveze propisane tom odredbom može se uzeti u obzir, zajedno s drugim faktorima relevantnima za okolnosti slučaja, u okviru cjelovite ocjene koju će provesti sud koji je uputio zahtjev da bi ocijenio pažnju poreznog obveznika.

D. Drugo pitanje: obveza provjere registracije?

71. Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita obvezuju li članak 6. Uredbe br. 852/2004 i članak 31. Uredbe br. 882/2004 suugovaratelja subjekta u poslovanju s hranom da provjeri ima li to poduzeće propisnu registraciju. Sud koji je uputio zahtjev želi znati je li takva provjera relevantna za utvrđivanje je li navedeni suugovaratelj znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji s fiktivnim poduzećem, za potrebe odbitka PDV-a.

³³ Presuda od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 59.)

72. Latvijaska vlada tvrdi da sudionici u prehrambenom sektoru moraju ispunjavati strože standarde pažnje, koji podrazumijevaju obvezu provjere toga jesu li njihovi poslovni partneri uredno registrirani. Prema mišljenju te vlade, članak 6. Uredbe br. 852/2004 i članak 31. Uredbe br. 882/2004 nalažu tu obvezu poreznim obveznicima u prehrambenom sektoru. Stoga je takva provjera relevantna za potrebe utvrđivanja je li porezni obveznik znao ili morao znati da posluje s fiktivnim društvom.

73. Komisija smatra neprihvatljivim da se pravo na odbitak uvjetuje time da porezni obveznici moraju provjeriti registraciju svojih poslovnih partnera u posebnim nacionalnim registrima uspostavljenim za područje sigurnosti hrane. Komisija se slaže sa stajalištem koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev, prema kojem nepostojanje registracije ne vodi automatski do zaključka da je gospodarska aktivnost fiktivna ili da posao nije bio sklopljen s osobom koja je navedena u priloženim dokumentima. Provjeravanje uredne registracije poslovnog partnera ne pruža nikakvo jamstvo da se ne radi o prijevari s obzirom na to da prijevara nije isključivo u domeni neregistriranih društava. Međutim, ako porezni obveznik stupi u ugovorni odnos s drugom strankom nakon što je otkrio da ta stranka nije uredno registrirana, taj element nadležna tijela i nacionalni sudovi mogu uzeti u obzir.

74. Mogu se samo složiti s Komisijom.

75. Bez obzira na (dvojbenu) korisnost provjeravanja takvog registra da bi se spriječila ili identificirala utaja³⁴, stajalište latvijske vlade je jednostavno neodrživo. Argumenti latvijske vlade temelje se na navodnom propustu druge stranke u žalbenom postupku da provjeri jesu li njezini suugovaratelji ispunili obvezu registracije u registru prehrambenih djelatnosti. Međutim, osim činjenice da provjeravanje jesu li poslovni partneri ispunili svoje sektorske obveze registracije izlazi iz okvira uobičajene poslovne prakse jednostavno ne postoji pravna osnova za nalažanje takve obveze.

76. Doista, takva obveza nema pravnu osnovu ni u Uredbi br. 852/2004 niti u Uredbi br. 882/2004. U skladu s člankom 6. Uredbe br. 852/2004, svaki subjekt u poslovanju s hranom mora obavijestiti nadležno tijelo, na način na koji to tijelo odredi, o svakom objektu koji je pod njegovim nadzorom, a koji obavlja djelatnost u bilo kojoj fazi proizvodnje, prerade i distribucije hrane, kako bi se svaki takav objekt registrirao. U konkretnom slučaju ta obveza bi bila na *poslovnim partnerima druge stranke u žalbenom postupku*, a ne na drugoj stranci u žalbenom postupku.

77. Uredba br. 882/2004 uređuje službene kontrole koje nacionalna tijela moraju provesti radi provjere sukladnosti s prehrambenim zakonodavstvom. Članak 31. te uredbe nalaže obveze u pogledu postupka registracije koji mora biti uspostavljen za subjekte u poslovanju s hranom i hranom za životinje, isključivo *nacionalnim tijelima*.

78. Nadalje, kako je navedeno u odjeljku C ovog mišljenja, obveza provjere ispunjavaju li poslovni partneri svoje obveze registracije kako su utvrđene posebnim sektorskim prehrambenim zakonodavstvom ne proizlazi iz obveze sljedivosti propisane člankom 18. stavkom 2. Uredbe br. 178/2002.

79. Prema tome, ne samo da se ta obveza ne može naći nigdje u Direktivi o PDV-u nego ne postoji ni u posebnim sektorskim propisima na području prehrambenog zakonodavstva. Stoga, za razliku od tumačenja članka 18. stavka 2. Uredbe br. 178/2002, gdje bi se u vezi s prvim pitanjem moglo, iako ograničeno, raspravljati o točnom području primjene obveze koju propisuje ta odredba, u vezi s drugim pitanjem ne postoji ništa što bi opravdalo tumačenje koje je iznijela latvijska vlada.

³⁴ Pri čemu je završna napomena u odnosu na zahtjev sljedivosti iz točke 67. ovdje primjenjiva *a fortiori*.

80. Može se samo ponoviti da iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da dužna pažnja i standard pažnje koji se zahtijevaju od trgovaca ne mogu dovesti do prijenosa odgovornosti tijela da provode kontrole i provjere u pogledu sektorskih obveza registracije na poduzeća u sektoru nalažući im da jamče da izdavatelji računa ispunjavaju te obveze. Naravno, kad nacionalna porezna tijela utvrde nepravilnosti kod dobavljača i nastoje utvrditi da je primatelj znao ili morao znati da je relevantna transakcija bila povezana s utajom PDV-a, ona ne smiju zahtijevati od primatelja da provede kontrole koje nisu njegova odgovornost³⁵.

81. U odnosu na situaciju koju navodi Komisija, ako porezni obveznik na vlastitu inicijativu provede provjeru i odluči poslovati s poslovnim partnerom *iako* je otkrio nepravilnost, tu okolnost nacionalni sudovi i tijela mogu uzeti u obzir u sklopu cjelovite ocjene konkretnih činjenica, s ciljem da ocijene je li porezni obveznik bio ili morao biti svjestan utaje.

82. Stoga članak 6. Uredbe br. 852/2004 i članak 31. Uredbe br. 882/2004 ne zahtijevaju od subjekta u poslovanju s hranom da provjeri registraciju svojih poslovnih partnera u relevantnom registru prehrambenih djelatnosti. *A fortiori* okolnost da ta stranka nije provjerila tu registraciju nije relevantna u kontekstu prava na odbitak PDV-a, kod utvrđivanja je li znala ili morala znati da je sudjelovala u transakciji s fiktivnim poduzećem.

V. Zaključak

83. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem da Sud na prethodna pitanja koja je uputila Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) odgovori kako slijedi:

1. Članku 168. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost protivi se to da nacionalna tijela uskraćuju odbitak pretporeza isključivo zato što porezni obveznik koji sudjeluje u prehrambenom lancu nije provjerio svojeg suugovaratelja u skladu s obvezom sljedivosti propisanom člankom 18. stavkom 2. Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane i utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane. Međutim, neispunjavanje obveza propisanih tom odredbom može naposljetku biti uzeto u obzir, zajedno s drugim faktorima relevantnima za okolnosti slučaja, u okviru opće ocjene koju donosi sud koji je uputio zahtjev kako bi ocijenio pažnju poreznog obveznika.
2. Članak 6. Uredbe (EZ) br. 852/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o higijeni hrane i članak 31. Uredbe (EZ) br. 882/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o službenim kontrolama koje se provode radi provjeravanja poštivanja propisa o hrani i hrani za životinje te propisa o zdravlju i dobrobiti životinja ne zahtijevaju od subjekta u poslovanju s hranom da u relevantnom registru prehrambenih djelatnosti provjeri registraciju svojih poslovnih partnera. Činjenica da porezni obveznik nije provjerio je li suugovaratelj registriran u skladu s člankom 6. Uredbe br. 852/2004 nije relevantna za utvrđivanje toga je li, u kontekstu članka 168. točke (a) Direktive 2006/112, poduzeće znalo ili moralo znati da sudjeluje u transakciji s fiktivnim poduzećem.

³⁵ Vidjeti, u tom smislu, presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 50. i navedena sudska praksa).